

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 9 lipca 2015 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/CE – Artykuły 273 i 287 – Obowiązek dokonania z urzędu rejestracji podatnika do celów podatku VAT – Opodatkowanie usług weterynaryjnych – Zasada pewności prawa – Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań

W sprawie C-144/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Maramureș (Rumunia) postanowieniem z dnia 17 października 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 marca 2014 r., w postępowaniu

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei przez R. D. Apana, adwokata,
- w imieniu rządu rumuńskiego przez R. H. Radu, D. M. Bulancea oraz A. G. Vacaru, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Nasopoulou oraz I. Kotsoni, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz L. Nicolae, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, a także art. 273 i 287 pkt 18 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. (Dz.U. 2010, L 10 s. 14, zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (praktyką weterynaryjną prowadzoną przez dr Andreia Tomoiagă, zwaną dalej „praktyką weterynaryjną”) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (regionalną dyrekcję generalną ds. finansów publicznych w Cluj Napoca, reprezentowaną przez departamentalną administrację ds. finansów publicznych w Maramureș, zwaną dalej „administracją podatkową”), dotyczącego zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) z tytułu usług weterynaryjnych świadczonych od dnia 1 października 2007 r. do dnia 31 grudnia 2010 r.

Ramy prawne

Dyrektywa 2006/112

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 sformułowany jest w następujący sposób:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 132 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności [...];

c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie;

[...]”.

5 Zgodnie z brzmieniem art. 213 ust. 1 wskazanej dyrektywy:

„Kiedy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

[...]”.

6 Artykuł 214 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) ka?dy podatnik [...], który dokonuje na terytorium danego pa?stwa dostaw towarów lub ?wiadczy us?ugi daj?ce prawo do odliczenia VAT [...].

7 Artyku? 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE przewiduje:

„Ka?dy podatnik sk?ada deklaracj? VAT zawieraj?c? wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty nale?nych odlicze?, w??czaj?c w to, o ile jest to niezb?dne do ustalenia podstawy opodatkowania, ca?kowit? warto?? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i do tych odlicze? oraz warto?? transakcji zwolnionych”.

8 Artyku? 273 akapit pierwszy tej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic”.

9 Artyku? 287 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie, które przyst?pi?y do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mog? przyzna? zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest wi?kszy ni? równowarto?? w walucie krajowej nast?puj?cych kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przyst?pienia:

[...]

18) Rumunia 35000 EUR”.

Prawo rumu?skie

10 Artyku? 141 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiaj?cej kodeks podatkowy, Monitorul Oficial al României, cz??? I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r., zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), dotycz?cy zwolnie? w zakresie transakcji dokonanych w kraju, stanowi?:

„1) Nast?puj?ce transakcje le??ce w interesie ogólnym s? zwolnione z podatku [VAT]:

a) opieka szpitalna i medyczna, w tym opieka weterynaryjna oraz dzia?alno?? ?ci?le z nimi zwi?zana [...]”.

11 Artyku? 141 kodeksu podatkowego w brzmieniu nadanym ustaw? nr 343/2006 (Monitorul Oficial al României, cz??? I, nr 662 z dnia 1 sierpnia 2006 r.), obowi?zuj?cy od dnia 1 stycznia 2007 r., stanowi:

„1) Nast?puj?ce transakcje le??ce w interesie ogólnym s? zwolnione z podatku:

a) opieka szpitalna i medyczna oraz dzia?alno?? ?ci?le z nimi zwi?zana [...]”.

12 Zgodnie z art. 152 kodeksu podatkowego w brzmieniu nadanym ustaw? nr 343/2006:

„1) Podatnik zamieszkały lub mający siedzibę w Rumunii, którego roczny deklarowany dochód nie przekracza 35 000 EUR [...] może zwrócić się o zwolnienie z podatku, zwane dalej »szczególnym systemem zwolnień« w odniesieniu do transakcji przewidzianych w art. 126 ust. 1 [...].

[...]

6) Podatnik, do którego stosuje się szczególny system zwolnień i którego obrót, zgodnie z ust. 2 jest równy lub wyższy od progu kwalifikującego do zwolnienia w danym roku kalendarzowym, musi złożyć wniosek o rejestrację do celów podatku VAT, zgodnie z art. 153 w terminie 10 dni od dnia osiągnięcia lub przekroczenia progu. [...] Szczególny system zwolnień stosuje się do dnia rejestracji do celów podatku VAT zgodnie z art. 153. Jeżeli zainteresowany podatnik nie złoży wniosku o rejestrację lub złoży taki wniosek z opóźnieniem, właściwe organy podatkowe mogą nałożyć obowiązek zapłaty podatku oraz odpowiednie dodatkowe zobowiązania od dnia, w którym podatnik powinien zostać zarejestrowany do celów podatku VAT zgodnie z art. 153.

[...]”.

13 Artykuł 153 kodeksu podatkowego w brzmieniu nadanym ustawą nr 343/2006 stanowi co następuje:

„1) Podatnik zamieszkały lub mający siedzibę w Rumunii [...], który prowadzi lub zamierza prowadzić działalność gospodarczą obejmującą operacje podlegające opodatkowaniu lub operacje zwolnione z podatku [VAT] z prawem do odliczeń musi złożyć wniosek o rejestrację do celów podatku VAT do właściwego organu podatkowego, zgodnie z niżej wymienionymi warunkami:

a) przed wykonaniem takich operacji, w następujących przypadkach:

1. jeżeli oświadczy, że jego obroty osiągnęły lub przewyższą próg zwolnienia, o którym mowa w art. 152 ust. 1, dotyczącym specjalnych zasad zwolnienia dla małych przedsiębiorstw;

2. jeżeli oświadczy, że jego obroty będą niższe niż próg kwalifikujący do zwolnienia, o którym mowa w art. 152 ust. 1, ale wybiera zwykłe zasady opodatkowania;

[...]

7) Jeżeli podmiot jest zobowiązany do zarejestrowania się zgodnie z ust. 1, 2, 4 lub 5, i nie złoży wniosku o rejestrację, właściwe organy podatkowe zarejestrują taki podmiot z urzędu.

[...]”.

14 Rozporządzenie nr 44/2004 z dnia 22 stycznia 2004 r. zatwierdzające przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy (Monitorul Oficial al României, część I, nr 112, z dnia 6 lutego 2004 r.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2009 r., przewidywało w swoim załączniku:

„Przepisy wykonawcze:

[...]

24. Zwolnienie przewidziane w art. 141 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego:

a) znajduje zastosowanie do działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną w tym dostawy produktów leczniczych, opatrunków, protez medycznych i związanych akcesoriów,

produktów ortopedycznych i innych podobnych towarów pacjentom w okresie leczenia oraz zakwaterowania i wyżywienia pacjentów w czasie pobytu w szpitalu i w trakcie leczenia;

b) nie może znaleźć zastosowania do dostawy produktów leczniczych, opatrunków, protez medycznych i związanych akcesoriów, produktów ortopedycznych i innych towarów, która nie następuje w ramach leczenia medycznego lub szpitalnego, takich jak dokonane przez apteki, także w sytuacji gdy apteki znajdują się w obrębie szpitala lub kliniki lub są zarządzane przez szpitale lub kliniki.

[...].

15 Rozporządzenie nr 1620/2009 z dnia 29 grudnia 2009 r. (Monitorul Oficial al României, nr 927 z dnia 31 grudnia 2009 r.) uzupełniło i wprowadziło zmiany w przepisach wykonawczych do kodeksu podatkowego ustanowionych rozporządzeniem nr 44/2004. Od dnia 1 stycznia 2010 r. przepisy te przewidują:

„Przepisy wykonawcze:

24. Zwolnienie przewidziane w art. 141 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego:

[...]

c) nie znajduje zastosowania do usług weterynaryjnych zgodnie z tym co orzeczono w wyroku [Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej Komisja/Włochy (122/87, EU:C:1988:256)].

[...].

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 W następstwie kontroli skarbowej administracja podatkowa w maju 2011 r. nałożyła na praktykę weterynaryjną obowiązek zapłaty podatku VAT wraz z dodatkowymi zobowiązaniami podatkowymi i odsetkami z tytułu usług weterynaryjnych, które świadczyła ona w okresie od dnia 1 października 2007 r. do 31 grudnia 2010 r.

17 Praktyka weterynaryjna zaskarżyła te decyzje do Tribunalul Maramureș (sądu w Maramureș) z uwagi na fakt, że do dnia 1 stycznia 2010 r. zgodnie z rumuńskimi przepisami działała ona jako zwolniona z podatku VAT lub w każdym razie istniała wątpliwość w tym zakresie, które zostało rozstrzygnięte dopiero w rozporządzeniu nr 1620/2009, które weszło w życie w dniu 1 stycznia 2010 r.

18 Administracja podatkowa podnosi natomiast, że to zwolnienie nie znajduje już zastosowania od 1 stycznia 2007 r. – dnia wejścia w życie ustawy nr 343/2006, która uchyliła wzmiankę dotyczącą opieki weterynaryjnej z wykazu usług zwolnionych z podatku VAT. Ponadto administracja ta twierdzi, że rozporządzenie nr 1620/2009 nie mogło w każdym razie wprowadzić zmiany krajowego przepisu wyższej rangi, to znaczy tekstu szczebla ustawodawczego i rozporządzenie to jedynie wyjaśniło obowiązujący reżim prawny.

19 Sąd odsyłający zastanawia się nad zakresem obowiązków ciążących na organach podatkowych w kontekście sprawy rozstrzyganej w postępowaniu głównym zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112, a w szczególności kwestię, czy artykuł ten nakłada na organ podatkowy obowiązek dokonania z urzędu rejestracji podatnika do celów podatku VAT, od chwili gdy zainteresowany złoży deklarację podatkową, z których wynika, że jego dochody przewyższają próg kwalifikujący do zwolnienia z podatku VAT.

20 Sąd ten zastanawia się również, czy zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby nałożony został obowiązek zapłaty podatku VAT w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, gdy administracja podatkowa nie wypełniła takiego obowiązku dokonania z urzędu rejestracji podatnika do celów podatku VAT i w praktyce nie stosowała tego podatku do usług weterynaryjnych w okresie od dnia 1 października 2007 r. do dnia 31 grudnia 2010 r. Sąd odsyła więc również na skutkami braku publikacji w języku rumuńskim wyroku Komisja/Wrochy (122/87, EU:C:1988:256) w tym okresie.

21 W związku z powyższym Tribunalul Maramureș postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 273 i art. 287 pkt 18 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że krajowy organ podatkowy miał obowiązek zarejestrowania do celów podatku VAT podatnika i obciążenia go zapłatą podatku oraz odpowiednimi dodatkowymi zobowiązaniami z uwagi na przekroczenie progu kwalifikującego do zwolnienia z podatku od dnia, w którym podatnik złożył deklaracje podatkowe do właściwego organu podatkowego, z których wynikało przekroczenie progu kwalifikującego do zwolnienia z podatku VAT?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy zasada pewności prawa sprzeciwia się krajowej praktyce, zgodnie z którą organ podatkowy nałożył retroaktywnie na podatnika obowiązek zapłaty podatku VAT z uwagi na to, że usługi weterynaryjne nie są zwolnione z podatku VAT, a próg kwalifikujący do zwolnienia został przekroczony w sytuacji, w której:

– organ podatkowy nie zarejestrował z urzędu podatnika do celów podatku VAT i nie nałożył na niego obowiązku zapłaty podatku VAT od chwili złożenia deklaracji podatkowych, z których wynikało przekroczenie progu kwalifikującego do zwolnienia, lecz wyraził w późniejszym terminie, po nowelizacji [rozporządzeniem] nr 1620/2009 przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego, zgodnie z którym zwolnienie przewidziane w art. 141 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego nie znajduje zastosowania do usług weterynaryjnych zgodnie z wyrokiem Trybunału z dnia 24 maja 1988 r. Komisja/Wrochy, 122/87 [EU:C:1988:256] w odniesieniu do okresu poprzedzającego odnośną nowelizację;

– organ podatkowy dowiedział się o przekroczeniu progu kwalifikującego do zwolnienia przed nowelizacją [rozporządzeniem] nr 1620/2009 przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego o powyższej treści za pośrednictwem deklaracji podatkowych przedstawionych przez podatnika;

– przed publikacją [rozporządzenia] nr 1620/2009 organ podatkowy nie wydał w zakresie przysługującej mu kompetencji – której obięty jest również podatnik będący stroną postępowania głównego – aktów administracyjno-podatkowych stwierdzających, że podatnicy prowadzący praktykę weterynaryjną nie zarejestrowali się do celów podatku VAT w wyniku przekroczenia progu kwalifikującego do zwolnienia z podatku VAT, i w rezultacie nakładających obowiązek zapłaty względem tych podatników;

– przed przyjęciem i wejściem w życie [rozporządzenia] nr 1620/2009 wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 maja 1988 r. Komisja/Wrochy, 122/87 [EU:C:1988:256] nie został w żaden sposób opublikowany w języku rumuńskim?

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 W swym pierwszym pytaniu s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do zarejestrowania z urz?du podatnika w celu pobrania podatku VAT wy??cznie na podstawie deklaracji podatkowych innych ni? deklaracje dotycz?ce tego podatku, w sytuacji gdy pozwoli?yby one na stwierdzenie przekroczenia przez tego podatnika progu kwalifikuj?cego do zwolnienia z tego podatku.

23 Nale?y przypomnie?, po pierwsze, ?e na mocy art. 287 pkt 18 dyrektywy 2006/112, do którego odwo?uje si? s?d odsy?aj?cy w swym pierwszym pytaniu, Rumunia mo?e przyzna? zwolnienie z podatku VAT podatnikom, których roczny obr?ot nie przekracza 35000 EUR.

24 Po drugie, art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne zobowi?zania, które uznaj? za niezb?dne dla poprawnego poboru podatku VAT i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewn?trznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w ró?nych pa?stwach cz?onkowskich, o ile tego rodzaju zobowi?zania nie b?d? prowadzi? w handlu mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi do niepotrzebnych formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

25 Trybuna? orzek?, ?e z przepisu tego oraz z art. 2 i 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112 oraz art. 4 ust. 3 TUE wynika, ?e ka?de pa?stwo cz?onkowskie jest zobowi?zane do podj?cia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mog?cych zapewni? pe?ny pobór podatku VAT na swoim terytorium i zwalczanie przest?pco?ci podatkowej (zob. podobnie, wyroki Komisja/W?ochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37 i 46, a tak?e Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25).

26 Wynika st?d w szczególno?ci, ?e pa?stwa cz?onkowskie s? odpowiedzialne za kontrol? deklaracji podatkowych podatników, ich rachunkowo?ci i innych w?a?ciwych dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie nale?nego podatku (zob. wyroki Komisja/W?ochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 21, i Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 52).

27 Nie mo?na jednak wywnioskowa? z tych uwag, ?e pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane zarejestrowa? z urz?du podatnika do celów podatku VAT od chwili z?o?enia deklaracji podatkowych innych ni? deklaracje w zakresie tego podatku, które jednak pozwalaj? stwierdzi? przekroczenie progu kwalifikuj?cego do zwolnienia z tego podatku.

28 W pierwszej kolejno?ci, o ile art. 214 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje, ?e pa?stwa cz?onkowskie podejmuj? niezb?dne ?rodki, aby zapewni?, ?e podatnicy zostan? zarejestrowani do celów VAT, to jednak, zgodnie z art. 213 ust. 1 tej dyrektywy, w pierwszej kolejno?ci to do zainteresowanego nale?y zg?oszenie rozpocz?cia, zmiany i zako?czenia dzia?alno?ci jako podatnika. Ponadto Trybuna? uzna? równie?, ?e z tre?ci art. 214 ust. 1 wskazanej dyrektywy wynika, ?e pa?stwom cz?onkowskim przys?uguje pewien zakres uznania przy podejmowaniu ?rodków zapewniaj?cych identyfikacj? podatników do celów podatku VAT (zob. wyrok Ablesio, C?527/11, EU:C:2013:168, pkt 22).

29 W drugiej kolejności, państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia poszanowania obowiązków ciążących na podatnikach, i z tego względu przysuguje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują (zob. wyroki Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 38 i Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 22), pod warunkiem zagwarantowania skutecznego poboru środków w ramach Unii i nieutworzenia istotnych różnic co do sposobu traktowania podatników, czy to w jednym z państw członkowskich, czy to we wszystkich tych państwach (wyrok Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 39).

30 Wynika z powyższego, że o ile dyrektywa 2006/112 wymaga od państw członkowskich podjęcia wszystkich niezbędnych środków, aby zapewnić, w razie potrzeby również z urzędu, rejestrację podatnika do celów podatku VAT, nie nakazuje im ona przyjęcia środków ustawodawczych i administracyjnych, mogących zapewnić, że przy rozpatrywaniu deklaracji podatkowych innych niż deklaracje dotyczące podatku VAT, zostaje jednocześnie sprawdzone wykonanie obowiązków ciążących na podatniku z tytułu tego podatku, w sytuacji gdy takie deklaracje niekoniecznie obejmują wszystkich dane, które mają być zawarte w deklaracji VAT zgodnie z art. 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112, i które są niezbędne do ustalenia tego podatku.

31 W tych okolicznościach na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 nie zobowiązuje państw członkowskich do zarejestrowania z urzędu podatnika w celu pobrania podatku VAT wyłącznie na podstawie deklaracji podatkowych innych niż deklaracje dotyczące tego podatku, nawet jeżeli pozwoliłoby one na stwierdzenie przekroczenia przez tego podatnika progu kwalifikującego do zwolnienia z tego podatku.

W przedmiocie pytania drugiego

32 W swym drugim pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie temu, aby krajowa administracja podatkowa uznała, że usługi weterynaryjne są objęte podatkiem VAT w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań muszą być przestrzegane przez instytucje Unii, lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im przez dyrektywę Unii uprawnień (zob. podobnie, w szczególności, wyroki Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 57; „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, pkt 32, a także Elmeka NE, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 31).

34 Co się tyczy w pierwszej kolejności zasady pewności prawa, jak orzekł już wielokrotnie Trybunał, wynika z niej w szczególności, że prawo Unii powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty. Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokądnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (zob. wyrok Irlandia/Komisja, 325/85, EU:C:1987:546, pkt 18).

35 Ponadto w dziedzinach objętych zakresem prawa Unii przepisy prawa państw członkowskich powinny być sformułowane w jednoznaczny sposób, umożliwiający zainteresowanym osobom zapoznanie się z ich prawami i obowiązkami w jasny i precyzyjny sposób, a sądom krajowym zapewnienie ich przestrzegania (zob. wyrok Komisja/Włochy, 257/86, EU:C:1988:324, pkt 12).

36 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłanego wynika, że rumuński prawodawca usunął odesłanie do usług weterynaryjnych z wykazu transakcji zwolnionych z podatku VAT od dnia przystąpienia Rumunii do Unii w dniu 1 stycznia 2007 r., wskazując w tym względzie na konieczność zapewnienia zgodności prawa krajowego z prawem Unii.

37 W tych okolicznościach, niezależnie nawet od braku publikacji w języku rumuńskim wyroku Komisja/Wrochy (122/87, EU:C:1988:256) wskazującego na zastosowanie tego podatku do usług weterynaryjnych należy uznać, że reżim prawny taki jak opisany powyżej wydaje się wystarczająco jasny i przewidywalny, jeżeli chodzi o stosowanie podatku VAT do tych usług w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych w postępowaniu głównym, czego potwierdzenie należy jednak do sądu odsyłanego.

38 Należy w tym względzie stwierdzić w szczególności, że podatek VAT ma ogólne zastosowanie, a spod jego zakresu stosowania wyjąte są wyłącznie transakcje, które są wyraźnie zwolnione z tego podatku. Wynika stąd, że samo usunięcie transakcji z wykazu transakcji objętych zwolnieniem wystarcza z punktu widzenia wymogu pewności prawa, aby taka transakcja znajdowała się wśród transakcji podlegających opodatkowaniu.

39 Zasada pewności prawa wymaga bez wątpienia również, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (zob. podobnie, wyrok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46).

40 Trybunał orzekł jednak, że zasada pewności prawa nie sprzeciwia się praktyce krajowych organów podatkowych, polegającej na uchyleniu w terminie zawitym decyzji przyznającej podatnikowi prawo do odliczenia podatku VAT i zażądania od niego w wyniku nowej kontroli skarbowej zapłaty tego podatku wraz z odsetkami za zwłokę (zob. podobnie, wyrok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 51).

41 Sama okoliczność, że administracja podatkowa dokonuje ponownej kwalifikacji danej transakcji, uznając ją za działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT przed upływem terminu przedawnienia, nie może jako taka w braku innych okoliczności naruszać tej zasady.

42 W rezultacie, nie można w ważny sposób twierdzić, że zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, administracja podatkowa przed upływem terminu przedawnienia dokonała korekty podatku VAT w odniesieniu do wyświadczonych już usług weterynaryjnych, które powinny być objęte tym podatkiem.

43 Co się tyczy w drugiej kolejności zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, prawo powołań się na tę zasadę przysuguje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudzi nadzieje znajdujące poparcie w udzielanych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (zob. podobnie, wyrok Europäisch-Iranische Handelsbank/Rada, C-585/13 P, EU:C:2015:145, pkt 95).

44 W tym względzie należy zbadać, czy działania organu administracji wywołały w wiadomości ostrożnego i należyte poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeżeli ma to miejsce, ustalić uzasadniony charakter tych oczekiwań (zob. podobnie, wyrok Elmeka, C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Jednakże z akt przedłożonych Trybunałowi wynika, że praktyka administracyjna krajowych organów podatkowych w zakresie objęcia lekarzy weterynarii podatkiem VAT nie wydaje się wskazywać, że przesłanki te zostały spełnione w postępowaniu głównym.

46 W szczególności, fakt, że krajowe organy podatkowe nie obejmowały systematycznie usług weterynaryjnych podatkiem VAT w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych w postępowaniu głównym, jakkolwiek kwestionowany przez rząd rumuński, nie może co do zasady, z wyłączeniem zupełnie wyjątkowych okoliczności, wystarczyć do wywołania w wiadomości ostrożnego i należytego poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że taki podatek nie zostanie zastosowany do tego rodzaju usług, podczas gdy jak zauważono powyżej rzeczony podatek ma zastosowanie ogólne, a usługi weterynaryjne zostały usunięte z wykazu transakcji zwolnionych z podatku od dnia 1 stycznia 2007 r.

47 Taka praktyka, jakkolwiek naganna, nie może sama w sobie być postrzegana jako mogąca prowadzić do udzielenia zainteresowanym podatnikom szczegółowych zapewnień w tym zakresie.

48 Z powyższych uwag wynika, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się temu, aby krajowa administracja podatkowa uznała, że usługi weterynaryjne są objęte podatkiem VAT w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, jeżeli taka decyzja oparta jest na jasnych zasadach, a praktyka tego organu administracji nie była tego rodzaju, że mogła prowadzić do wywołania w wiadomości ostrożnego i należytego poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że taki podatek nie zostanie zastosowany do tego rodzaju usług, czego potwierdzenie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 273 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. nie zobowiązuje państw członkowskich do zarejestrowania z urzędu podatnika w celu pobrania podatku od wartości dodanej wyłącznie na podstawie deklaracji podatkowych innych niż deklaracje dotyczące tego podatku, nawet jeżeli pozwoliłyby one na stwierdzenie przekroczenia przez tego podatnika progu kwalifikującego do zwolnienia z tego podatku.**

2) **Zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie sprzeciwiają się temu, aby administracja podatkowa uznała, że usługi weterynaryjne są objęte podatkiem od wartości dodanej w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, jeżeli taka decyzja oparta jest na jasnych zasadach, a praktyka tego organu administracji nie była tego rodzaju, że mogła prowadzić do wywołania w wiadomości ostrożnego i należytego poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że taki podatek nie zostanie zastosowany do tego rodzaju usług, czego potwierdzenie należy do sądu odsyłającego.**

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.