

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 3-a)

9 iulie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 273 și 287 – Obligație de identificare din oficiu a unei persoane impozabile în scopuri de TVA – Caracterul impozabil al serviciilor de medicină veterinară – Principiul securității juridice – Principiul protecției încrederii legitime”

În cauza C-144/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Maramureș (România), prin decizia din 17 octombrie 2013, primită de Curte la 26 martie 2014, în procedura

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei

împotriva

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș,

CURTEA (Camera a 3-a),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Cabinetul Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei, de R. D. Apan, avocat;
- pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de D. M. Bulancea și de A. G. Vacaru, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou și de I. Kotsoni, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de L. Nicolae, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor securității juridice și

protec?iei încrederii legitime, precum ?i a articolului 273 ?i a articolului 287 punctul 18 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată (JO L 347, p. 1, Edi?ie specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009 (JO 2010, L 10, p. 14, denumit? în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Cabinetul Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (denumit în continuare „cabinetul veterinar”), pe de o parte, ?i Direc?ia Generală Regională a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?eană a Finan?elor Publice Maramure? (denumit? în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, cu privire la plata taxei pe valoarea ad?ugată (TVA) aferent? unor îngrijiri veterinare acordate în perioada 1 octombrie 2007-31 decembrie 2010.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 prevede:

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare.”

4 Articolul 132 alineatul (1) din aceast? directiv? prevede:

„Statele membre scutesc urm?toarele tranzac?ii:

[...]

(b) spitalizarea ?i îngrijirea medicală ?i activit???ile conexe [...];

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale ?i paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauz?;

[...]”

5 Potrivit articolului 213 alineatul (1) din directiva men?ionat?:

„Orice persoan? impozabil? declar? când începe, î?i modific? sau înceteaz? activitatea ca persoan? impozabil?.

[...]”

6 Articolul 214 alineatul (1) litera (a) din aceea?i directiv? are urm?torul cuprins:

„Statele membre adopt? m?surile necesare pentru a se asigura c? urm?toarele persoane sunt identificate printr?un num?r individual:

(a) orice persoan? impozabil? [...] care desf???oar?, pe teritoriul statului respectiv, livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii care dau drept de deducere a taxei [...]”

7 Articolul 250 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

8 Articolul 273 primul paragraf din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.”

9 Articolul 287 din directiva menționată prevede:

„Statele membre care au aderat după 1 ianuarie 1978 pot scuti persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește echivalentul în moneda națională al următoarelor sume, la cursul de schimb din ziua aderării lor:

[...]

18. România: 35 000 [de euro].”

Dreptul român

10 Articolul 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumit în continuare „Codul fiscal”), referitor la scutiri pentru operațiunile din interiorul țării, prevedea:

„(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de [TVA]:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinare, și operațiunile strâns legate de acestea [...].”

11 Articolul 141 din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 662 din 1 august 2006), intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007, prevede:

„(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

(a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea [...].”

12 Potrivit articolului 152 din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 343/2006:

„(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35 000 euro [...] poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la articolul 126 alineatul (1) [...]

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alineatul (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an

calendaristic trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform articolului 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. [...] Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform articolului 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă, conform articolului 153.

[...]"

13 Articolul 153 din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 343/2006, are următorul cuprins:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România [...] și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la articolul 152 alineatul (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la articolul 152 alineatul (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

[...]

(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alineatului (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

[...]"

14 Hotărârea de Guvern nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea în vigoare în perioada 1 iulie 2007-31 decembrie 2009, prevedea în anexă:

„Norme metodologice:

[...]

24. Scutirea prevăzută la articolul 141 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal:

a) se aplică pentru operațiunile care sunt strâns legate de spitalizare, îngrijirile medicale, incluzând livrarea de medicamente, bandaje, proteze și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare către pacienți în perioada tratamentului, precum și furnizarea de hrană și cazare către pacienți în timpul spitalizării și îngrijiri medicale. Totuși, scutirea nu se aplică meselor pe care spitalul le asigură contra cost vizitatorilor într-o cantină sau în alt mod și nici pentru bunurile vândute la cantina spitalului;

b) nu se aplică pentru furnizarea de medicamente, bandaje, proteze medicale și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare, care nu este efectuată în cadrul tratamentului

medical sau spitalizării, cum ar fi cele efectuate de farmacii, chiar și în situația în care acestea sunt situate în incinta unui spital sau a unei clinici și/sau sunt conduse de către acestea.

[...]"

15 Hotărârea de Guvern nr. 1620/2009 din 29 decembrie 2009 (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 31 decembrie 2009) a completat și a modificat normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea de Guvern nr. 44/2004. Începând de la 1 ianuarie 2010, aceste norme metodologice prevăd:

„Norme metodologice:

24. (1) Scutirea prevăzută la articolul 141 alineatul (l) litera a) din Codul fiscal:

[...]

c) nu se aplică pentru serviciile medicale veterinare, astfel cum a fost pronunțat [Hotărârea Comisia/Italia (122/87, EU:C:1988:256) a Curții de Justiție a Uniunii Europene].

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 În urma unui control fiscal, administrația fiscală a impus cabinetului veterinar, în luna mai 2011, plata TVA-ului, cu majorări și dobânzi, aferent unor servicii de medicină veterinară pe care acesta le furnizase în perioada 1 octombrie 2007-31 decembrie 2010.

17 Cabinetul veterinar a contestat această decizie la Tribunalul Maramureș pentru motivul că, până la 1 ianuarie 2010, legislația română scutea de TVA aceste activități sau cel puțin că exista un dubiu în această privință, pe care doar Hotărârea de Guvern nr. 1620/2009, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2010, l-a înlăturat.

18 Administrația fiscală arată în schimb că această scutire nu se mai aplica de la 1 ianuarie 2007, data intrării în vigoare a Legii nr. 343/2006, care a eliminat menționarea activităților medicale veterinare din lista serviciilor scutite de TVA. În plus, această administrație susține că, în orice caz, Hotărârea de Guvern nr. 1620/2009 nu putea să modifice o normă juridică națională de nivel superior, și că hotărârea menționată doar a clarificat regimul juridic aplicabil.

19 Instanța de trimitere ridică problema obligărilor care se impun autorităților fiscale, în contextul din litigiul principal, în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 și în special problema dacă acest articol impune administrației fiscale obligația de a identifica din oficiu o persoană impozabilă în scopuri de TVA din momentul în care persoana interesată a transmis declarații fiscale din care ar rezulta că veniturile sale sunt superioare plafonului de scutire de TVA.

20 Instanța menționată ridică de asemenea problema dacă principiul securității juridice se opune ca plata TVA-ului să fie impusă în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care administrația fiscală nu ar fi respectat această obligație de identificare din oficiu a unei persoane impozabile în scopuri de TVA și nici nu ar fi aplicat în practică această taxă serviciilor de medicină veterinară în perioada 1 octombrie 2007-31 decembrie 2010. Instanța de trimitere ridică și problema consecințelor care trebuie deduse din nepublicarea în limba română a Hotărârii Comisia/Italia (122/87, EU:C:1988:256) în aceeași perioadă.

21 În aceste condiții, Tribunalul Maramureș a hotărât să suspende judecarea cauzei și să

adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 273 și articolul 287 punctul 18 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că revine obligația autorităților fiscale naționale de a înregistra în scopuri de TVA persoana impozabilă și de a stabili în sarcina sa obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, pentru depășirea plafonului de scutire, de la data de la care persoana impozabilă a depus declarații fiscale la autoritatea fiscală competentă din care rezulta depășirea plafonului de scutire la plata TVA?

2) În situația în care răspunsul la prima întrebare este pozitiv, principiul securității juridice se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală a stabilit în sarcina persoanei impozabile în mod retroactiv o obligație de plată a TVA-ului pentru motivul că serviciile medicale veterinare nu sunt scutite de la plata TVA-ului, iar plafonul de scutire a fost depășit, în condițiile în care:

– autoritatea fiscală nu a înregistrat din oficiu persoana impozabilă în scopuri de TVA și nu a stabilit obligația de plată a TVA-ului în sarcina acesteia de la momentul depunerii de către persoana impozabilă a declarațiilor fiscale din care rezulta faptul depășirii plafonului de scutire, ci numai ulterior, după modificarea prin Hotărârea de Guvern nr. 1620/2009 a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul că scutirea prevăzută la articolul 141 alineatul (l) litera a) din Codul fiscal nu se aplică pentru serviciile medicale veterinare, astfel cum reiese din Hotărârea [Comisia/Italia, (122/87, EU:C:1988:256)], și pentru o perioadă anterioară respectivei modificări;

– autoritatea fiscală a luat la cunoștință faptul depășirii plafonului de scutire anterior modificării prin Hotărârea de Guvern 1620/2009 a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul de mai sus, prin intermediul declarațiilor fiscale depuse de persoana impozabilă;

– anterior apariției Hotărârii de Guvern nr. 1620/2009, autoritatea fiscală nu a emis în raza sa de competență – din care face parte și persoana impozabilă din acțiunea principală – acte administrativ-fiscale prin care s-a constatat că persoanele impozabile în calitate de cabinete medical-veterinare nu s-au înregistrat în scopuri de TVA pentru depășirea plafonului de scutire la plata TVA și, pe cale de consecință, s-a stabilit obligația de plată în sarcina lor și

– pe perioada anterioară adoptării și intrării în vigoare a Hotărârii de Guvern nr. 1620/2009, [Hotărârea [Comisia/Italia, (122/87, EU:C:1988:256)]] nu a fost publicată în versiunea în limba română în nicio modalitate.”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 impune statelor membre identificarea din oficiu a unei persoane impozabile în scopul percepției TVA-ului doar pe baza altor declarații fiscale decât cele referitoare la această taxă, atunci când ele ar fi permis să se constate depășirea de către respectiva persoană impozabilă a plafonului de scutire de taxa menționată.

23 Trebuie amintit, pe de o parte, că, în temeiul articolului 287 punctul 18 din Directiva 2006/112, la care face referire instanța de trimitere în cuprinsul primei întrebări, România este autorizată să acorde o scutire de la plata TVA-ului persoanelor impozabile a căror cifră de afaceri este de maximum 35 000 de euro.

24 Pe de alt? parte, articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/12 precizeaz? c? statele membre pot impune alte obliga?ii pe care le consider? necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA?ului ?i pentru a preveni evaziunea, sub rezerva cerin?ei de tratament egal al opera?iunilor interne ?i al opera?iunilor efectuate între statele membre de c?tre persoane impozabile, cu condi?ia ca respectivele obliga?ii s? nu genereze, în comer?ul dintre statele membre, unele formalit??i în leg?tur? cu trecerea frontierelor.

25 Curtea a precizat c? din această dispozi?ie, precum ?i din articolului 2 ?i din articolul 250 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ?i din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese c? fiecare stat membru are obliga?ia s? adopte toate m?surile cu caracter legislativ ?i administrativ corespunz?toare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA?ului datorat pe teritoriul s?u ?i pentru a combate fraudă (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Italia, C?132/06, EU:C:2008:412, punctele 37 ?i 46, precum ?i Hot?rârea Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punctul 25).

26 De aici rezult? printre altele c? statele membre sunt obligate s? verifice declara?iile persoanelor impozabile, conturile acestora ?i celelalte documente pertinente, precum ?i s? calculeze ?i s? colecteze taxele datorate (a se vedea Hot?rârea Comisia/Italia, C?132/06, EU:C:2008:412, punctul 37, Hot?rârea Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, punctul 21, ?i Hot?rârea Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, punctul 52).

27 Nu se poate îns? deduce din aceste considera?ii c? statele membre au obliga?ia s? identifice din oficiu o persoan? impozabil? în scopuri de TVA începând cu data transmiterii altor declara?ii fiscale decât cele referitoare la această tax?, dar care permit s? se constate dep??irea plafonului de scutire de aceasta.

28 În primul rând, de?i articolul 214 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede c? statele membre adopt? m?surile necesare pentru identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, nu este mai pu?in adev?rat c?, în temeiul articolului 213 alineatul (1) din această directiv?, revine persoanei interesate obliga?ia de a declara când î?i începe, când î?i modific? sau când î?i înceteaz? activitatea ca persoan? impozabil?. Pe de alt? parte, Curtea a considerat de asemenea c? din modul de redactare a articolului 214 alineatul (1) din directiva men?ionat? rezult? c? statele membre dispun de o anumit? marj? de apreciere atunci când adopt? m?suri pentru a asigura identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA (a se vedea Hot?rârea Ablesio, C?527/11, EU:C:2013:168, punctul 22).

29 În al doilea rând, statele membre sunt obligate s? asigure respectarea obliga?iilor care incumb? persoanelor impozabile, beneficiind în această privin?? de o anumit? latitudine, în special în leg?tur? cu modul de utilizare a mijloacelor de care dispun (a se vedea Hot?rârea Comisia/Italia, C?132/06, EU:C:2008:412, punctul 38, ?i Hot?rârea Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, punctul 22), sub rezerva de a asigura o colectare eficient? a resurselor proprii ale Uniunii Europene ?i de a nu crea diferen?e semnificative în ceea ce prive?te modul în care sunt tratate persoanele impozabile, fie în cadrul unuia dintre statele membre, fie în ansamblul acestora (Hot?rârea Comisia/Italia, C?132/06, EU:C:2008:412, punctul 39).

30 Rezult? din ceea ce preced? c?, de?i Directiva 2006/112 impune statelor membre luarea tuturor m?surilor necesare pentru identificarea, dac? este cazul din oficiu, a unei persoane impozabile în scopuri de TVA, nu le impune adoptarea unor m?suri legislative ?i administrative de natur? s? asigure c?, în gestionarea altor declara?ii fiscale decât cele privind TVA?ul, este verificat? simultan respectarea obliga?iilor contribuabilului cu privire la această tax?, în condi?iile

în care de altfel asemenea declarații nu conțin în mod necesar toate datele care pot fi furnizate în cazul unei declarații de TVA în conformitate cu articolul 250 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și care sunt necesare pentru stabilirea acestei taxe.

31 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112 nu impune statelor membre identificarea din oficiu a unei persoane impozabile în scopul perceperii TVA-ului doar pe baza altor declarații fiscale decât cele referitoare la această taxă, nici chiar atunci când ele ar fi permis să se constate depășirea de către respectiva persoană impozabilă a plafonului de scutire de taxa menționată.

Cu privire la a doua întrebare

32 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă principiile securității juridice și protecției încrederii legitime se opun ca o administrație fiscală națională să decidă că serviciile de medicină veterinară sunt supuse TVA-ului în împrejurări precum cele din litigiul principal.

33 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie să fie respectate de instituțiile Uniunii, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-77/02, EU:C:2004:263, punctul 57, Hotărârea „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 32, precum și Hotărârea Elmeke NE, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 31).

34 În ceea ce privește, în primul rând, principiul securității juridice, după cum a statuat Curtea în repetate rânduri, din acesta rezultă printre altele că legislația Uniunii trebuie să fie precisă, iar aplicarea sa trebuie să fie previzibilă pentru justițiabili, acest imperativ al securității juridice impunându-se cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune (Hotărârea Irlanda/Comisia, 325/85, EU:C:1987:546, punctul 18).

35 De asemenea, în domeniile reglementate de dreptul Uniunii, normele de drept ale statelor membre trebuie să fie formulate într-un mod neechivoc, care să permită persoanelor vizate să își cunoască drepturile și obligațiile într-un mod clar și precis, iar instanțelor naționale să asigure respectarea acestora (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, punctul 12).

36 În speță, din decizia de trimitere reiese că legiuitorul român ar fi eliminat referirea la îngrijirile veterinare din lista operațiunilor scutite de TVA începând de la data aderării României la Uniune, la 1 ianuarie 2007, menționând în această privință necesitatea de a asigura conformitatea dreptului național cu dreptul Uniunii.

37 În aceste condiții, independent chiar de nepublicarea în limba română a Hotărârii Comisia/Italia (122/87, EU:C:1988:256), care menționează aplicarea acestei taxe serviciilor de îngrijiri veterinare, este necesar să se considere că un regim juridic precum cel descris anterior pare suficient de clar și de previzibil în ceea ce privește aplicarea TVA-ului la aceste servicii în perioada vizată de situația de fapt din litigiul principal, aspect care trebuie totuși verificat de instanța de trimitere.

38 Trebuie, în această privință, să se arate în special că TVA-ul este de aplicare generală și că sunt excluse din domeniul său de aplicare doar operațiunile care sunt scutite în mod expres. Rezultă de aici că simpla eliminare a unei operațiuni din lista celor care beneficiază de o scutire este suficientă, din punctul de vedere al cerinței securității juridice, pentru ca o astfel de

operațiune să figureze printre operațiunile impozabile.

39 Desigur, din principiul securității juridice decurge de asemenea că situația fiscală a persoanei impozabile nu poate fi repusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46).

40 Curtea a statuat însă deja că principiul securității juridice nu se opune unei practici a autorităților fiscale naționale care constă în revocarea, în termenul de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 51).

41 Simpla împrejurare că administrația fiscală recalculează, în termenul de prescripție, o anumită operațiune drept activitate economică supusă TVA-ului nu poate așadar, în sine, în lipsa altor împrejurări, să aducă atingere acestui principiu.

42 În consecință, nu se poate susține în mod valabil că principiul securității juridice se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, ca administrația fiscală să efectueze, în termenul de prescripție, o rectificare a TVA-ului aferent unor servicii de medicină veterinară deja prestate care ar fi trebuit să fie supuse acestei taxe.

43 În ceea ce privește, în al doilea rând, principiul protecției încrederii legitime, dreptul de a se prevala de acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (a se vedea în acest sens Hotărârea Europäisch-Iranische Handelsbank/Consiliul, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punctul 95).

44 În această privință, este necesar să se verifice dacă actele unei autorități administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat unei încrederi rezonabile, iar în caz afirmativ trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi (a se vedea în acest sens Hotărârea Elmeka, C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563, punctul 32 și jurisprudența citată).

45 Cu toate acestea, reiese din dosarul prezentat Curții că practica administrativă a autorităților fiscale naționale în ceea ce privește supunerea medicilor veterinari la plata TVA-ului nu pare de natură să demonstreze că aceste condiții ar fi întrunite în litigiul principal.

46 În special, faptul că autoritățile fiscale naționale nu ar fi supus în mod sistematic serviciile de medicină veterinară plății TVA-ului în perioada vizată de situația de fapt din litigiul principal, dincolo de faptul că este contestat de guvernul român, nu poate fi suficient *a priori*, cu excepția unor împrejurări cu totul speciale, pentru a crea în percepția unui operator economic normal de prudent și de avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de servicii, în condițiile în care, după cum s-a arătat mai sus, taxa menționată este de aplicare generală, iar serviciile de medicină veterinară fuseseră retrase din lista operațiunilor scutite începând de la 1 ianuarie 2007.

47 Astfel, o asemenea practică, oricât ar fi de regretabilă, nu poate fi considerată în sine ca fiind de natură să dea contribuabililor vizați asigurări precise în acest sens.

48 Rezultat din considerațiile care precedă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun ca o administrație fiscală națională să decidă ca serviciile de medicină veterinară să fie supuse TVA-ului în împrejurări precum cele din litigiul principal, în condițiile în care această decizie se întemeiază pe norme clare, iar practica respectivei administrații nu a fost de natură să creeze în percepția unui

operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe la astfel de servicii, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

1) **Articolul 273 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2009/162/UE a Consiliului din 22 decembrie 2009, nu impune statelor membre identificarea din oficiu a unei persoane impozabile în scopul percepției taxei pe valoarea adăugată doar pe baza altor declarații fiscale decât cele referitoare la această taxă, nici chiar atunci când ele ar fi permis să se constate depășirea de către respectiva persoană impozabilă a plafonului de scutire de taxa menționată.**

2) **Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun ca o administrație fiscală să decidă ca serviciile de medicină veterinară să fie supuse taxei pe valoarea adăugată în împrejurări precum cele din litigiul principal, în condițiile în care această decizie se întemeiază pe norme clare, iar practica respectivei administrații nu a fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe la astfel de servicii, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.**

Semnături

* Limba de procedură: română.