



## Teismo praktikos rinkinys

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 įregistruoti asmenį kaip PVM mokėtoją — Veterinarijos paslaugų mokestinis pobūdis — Teisinio saugumo principas — Teisėtų lūkesčių 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 rašytinę 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,

\* Proceso kalba: rumunų.

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų ir 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 (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. Tomoiagă Andrei (Dr. Andrei Tomoiagă veterinarijos kabinetas, toliau – veterinarijos kabinetas) ir *Directia 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 atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

- 4 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

<...>

- b) ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla <...>;
- c) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė;

<...>“

- 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 narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami šie asmenys:

a) kiekvienas apmokestinamasis asmuo, <...> kuris jų 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 atskaitytiną sumą, kiek tai reikalinga nustatyti apmokestinimo bazę, su šiuo mokesčiu ir atskaita susijusių sandorių bendrą vertę bei neapmokestinamų sandorių vertę.“

8 Šios direktyvos 273 straipsnio pirma pastraipa suformuluota taip:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų 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 metinė apyvarta yra ne didesnė kaip toliau pateiktoms sumoms lygiavertė suma nacionaline valiuta pagal jų įstojimo dienos valiutų perskaičiavimo kursą:

<...>

18) Rumunija: 35 000 [eurų].“

#### *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, susijusiam su šalies teritorijoje įvykdytų sandorių neapmokestinimu, numatyta:

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

a) ligoninių ir medicininės, įskaitant veterinarinės, 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 medicininės priežiūros ir glaudžiai su tuo susijusi veikla <...>“

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

„(1) Rumunijoje įsteigtas 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, kurią buvo pasiekta arba viršyta neapmokestinama riba, privalo pateikti prašymą įregistruoti jį kaip PVM mokėtoją pagal 153 straipsnį. <...> Speciali neapmokestinimo schema taikoma iki įregistravimo kaip PVM mokėtojo pagal 153 straipsnį. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo nepateikia prašymo įregistruoti arba jį pateikia pavėluotai, kompetentinga mokesčių institucija turi teisę nustatyti jam prievolę sumokėti mokesčių ir papildomas sumas nuo tos dienos, kurią asmuo turėjo būti įregistruotas kaip PVM mokėtojas pagal 153 straipsnį.

<...>“

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

„(1) <...> Rumunijoje įsteigtas apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo ar ketina vykdyti ekonominę veiklą, apimančią PVM apmokestinamuosius sandorius ir (arba) neapmokestinamuosius sandorius, už kuriuos suteikiama teisė į atskaitą, prašymą įregistruoti 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 mažų įmonių neapmokestinimo schema;
2. kai deklaruoja, kad jo apyvarta nesieks 152 straipsnio 1 dalyje numatytos neapmokestinamos ribos, bet pasirenka įprastinę PVM apmokestinimo tvarką;

<...>

(7) kai registruotis privalantis asmuo nepateikia atitinkamo prašymo, kaip numatyta 1, 2, 4 arba 5 dalyje, kompetentingos mokesčių institucijos jį įregistruoja 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 Įstatymo Nr. 571/2003, nustatančio 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, įskaitant vaistų, tvarščių, 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 medicininės priežiūros laikotarpiu;
- b) netaikomas vaistų, tvarščių, protezų ir susijusių priedų, ortopedinių prekių ir kitų analogiškų prekių tiekimui, nesusijusiam su medicininio ar ambulatorinio gydymu, kaip antai tiekimui, kurį vykdo vaistinės, net jeigu jos įsiteigusios ligoninėje arba klinikoje ir (arba) yra jų administruojamos.

<...>

- 15 2009 m. gruodžio 29 d. Nutarimas Nr. 1620/2009 (*Monitorul Oficial al României* Nr. 927, 2009 m. gruodžio 31 d., I dalis) papildė ir iš dalies pakeitė Mokesčių kodekso taikymo tvarką, nustatytą Nutarimu Nr. 44/2004. Nuo 2010 m. sausio 1 d. šioje tvarkoje numatyta:

„Taikymo tvarka:

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

<...>

- c) netaikomas veterinarijos paslaugoms, kaip buvo nuspręsta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime [Sprendimas Komisija / Italija (122/87, EU:C:1988:256)].

<...>

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 16 Po mokesčio patikrinimo mokesčių administratorius 2011 m. gegužės mėn. pareikalavo, kad veterinarijos kabinetas sumokėtų PVM su delspinigiais ir palūkanomis už jo suteiktas veterinarijos paslaugas nuo 2007 m. spalio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d.
- 17 Veterinarijos kabinetas apskundė šį sprendimą *Tribunalul Maramureș* (Maramurešo aukščiausiasis teismas) dėl to, kad iki 2010 m. sausio 1 d. Rumunijos teisės aktų leidėjas neapmokestino PVM šių veiklos rūšių, ar bent jau dėl to, kad egzistavo abejonė tuo klausimu, kad tik pagal 2010 m. sausio 1 d. įsigaliojusį Nutarimą Nr. 1620/2009 leidžiama apmokestinti.
- 18 Tačiau mokesčių administratorius teigia, kad šis neapmokestinimas netaikomas nuo 2007 m. sausio 1 d., Įstatymo Nr. 343/2006, kuriuo išbraukta veterinarijos veiklos nuoroda iš PVM neapmokestinamų paslaugų sąrašo, įsigaliojimo dienos. Be to, šis administratorius teigia, kad Nutarimas Nr. 1620/2009 bet kuriuo atveju negalėjo pakeisti aukščiausio lygio nacionalinės teisės nuostatos, t. y. teisėkūros lygio teksto, ir kad šis nutarimas tik paaikškino taikytiną teisės tvarką.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto dėl mokesčių administratoriaus pareigų pagrindinės bylos aplinkybėmis pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, visų pirma dėl klausimo, ar pagal šį straipsnį mokesčių administratoriui nustatyta pareiga savo iniciatyva registruoti apmokestinamąjį asmenį PVM tikslais nuo to momento, kai suinteresuotasis asmuo pateikė mokesčių deklaracijas, iš kurių buvo matyti, kad jo pajamos buvo didesnės nei PVM neapmokestinama riba.

- 20 Šis teismas taip pat svarsto, ar teisinio saugumo principas prieštarauja tam, kad būtų reikalaujama sumokėti PVM tokiomis aplinkybėmis kaip pagrindinės bylos, kai mokesčių administratorius nesilaikė pareigos asmenį įregistruoti kaip PVM mokėtoją ir praktikoje netaikė šio mokesčio veterinarijos paslaugoms laikotarpiu nuo 2007 m. spalio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat svarsto Sprendimo *Komisija / Italija* (122/87, EU:C:1988:256) nepaskelbimo rumunų kalba per tą patį laikotarpį pasekmes.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Tribunalul Maramureș* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Direktyvos [2006/112] 273 straipsnis ir 287 straipsnio 18 punktą turi būti aiškinami taip, kad nacionalinė mokesčių institucija privalo įregistruoti asmenis kaip PVM mokėtojus ir nustatyti jiems prievolę mokėti mokesčių 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 į 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 neįregistravo 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 pateiktų mokesčių deklaracijų sužinojo iki tol, kol Nutarimu Nr. 1620/2006 buvo padarytas minėtas Mokesčių kodekso taikymo tvarkos pakeitimas,
    - iki Nutarimo Nr. 1620/2009 priėmimo mokesčių institucija laikydama savo kompetencijos ribų, į kurias patenka ir pagrindinėje byloje aptariamasis apmokestinamasis asmuo, nebuvo priėmusi administracinių mokesčių aktų, kuriais būtų konstatuota, kad apmokestinamieji asmenys, turintys veterinarijos kabineto statusą, neužsiregistravo kaip PVM mokėtojai, kai buvo viršyta PVM neapmokestinama riba, ir kuriais jiems būtų nustatyta prievolė sumokėti mokesčių, ir
    - iki Nutarimo Nr. 1620/2009 priėmimo ir įsigaliojimo 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 valstybėms narėms 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 kitų prievolių, 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 pareigą imtis visų teisėkūros ir administracinių priemonių, būtinų viso mokėtino PVM surinkimui jos teritorijoje užtikrinti ir kovoti su sukčiavimu (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 punktą).
- 26 Be kita ko, iš to matyti, kad valstybės narės turi patikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, sąskaitas ir kitus atitinkamus dokumentus ir apskaiciuoti ir taikyti mokėtiną mokestį (žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 37 punktą; Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 21 punktą ir Sprendimo *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, 52 punktą).
- 27 Todėl iš šių svarstymų negalima daryti išvados, kad valstybės narės turi savo iniciatyva įregistruoti PVM mokėtoją nuo mokesčių deklaracijų, nesusijusių su šiuo mokesčiu, bet leidžiančių nustatyti, kad buvo viršyta šiuo mokesčiu neapmokestinama riba, pateikimo.
- 28 Pirma, nors Direktyvos 2006/112 214 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad suteikiant atskirą kodą būtų registruojami PVM mokėtojai, pagal šios direktyvos 213 straipsnio 1 dalį visų pirma suinteresuotasis asmuo turi pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi. Be to, Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad iš šios direktyvos 214 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, kad valstybės narės turi tam tikrą diskreciją nustatyti priemones, kad užtikrintų apmokestinamųjų asmenų registravimą PVM tikslais (žr. Sprendimo *Ablettio*, C-527/11, EU:C:2013:168, 22 punktą).
- 29 Antra, valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ir šiuo atžvilgiu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų išteklių panaudojimo būdo (žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 38 punktą ir Sprendimo *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, 22 punktą), su sąlyga, kad bus užtikrintas veiksmingas Europos Sąjungos nuosavų išteklių surinkimas ir nebus labai skirtingai vertinami apmokestinamieji asmenys tiek vienoje valstybėje narėje, tiek bendrai visose valstybėse narėse (Sprendimo *Komisija / Italija*, C-132/06, EU:C:2008:412, 39 punktas).
- 30 Iš to, kas minėta, matyti, kad net jei Direktyva 2006/112 reikalaujama, kad valstybės narės imtųsi būtinų priemonių užtikrinti, kad būtų registruojami, prireikus – savo iniciatyva, PVM mokėtojai, ja nedraudžiama nustatyti teisinių ir administracinių priemonių, užtikrinančių, kad, administruojant ne su PVM susijusias mokesčių deklaracijas, kartu būtų tikrinamos apmokestinamojo asmens prievolės, susijusios su šiuo mokesčiu, nors tose deklaracijose nebūtinai yra visi duomenys, kuriuos galima pateikti PVM deklaracijoje pagal Direktyvos 2006/112 250 straipsnio 1 dalį ir kurie būtini apskaiciuojant šį mokestį.

31 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 273 straipsnio pirma pastraipa valstybėms narėms nenustatoma pareiga registruoti savo iniciatyva apmokestinamuosius asmenis PVM 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.

*Dėl antrojo klausimo*

32 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai draudžia nacionaliniam mokesčių administratoriui nuspręsti, kad veterinarijos paslaugos apmokestinamos PVM tokiais kaip šios pagrindinės bylos aplinkybėmis.

33 Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų turi 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-7/02, EU:C:2004:263, 57 punktą; Sprendimo „*Goed Wonen*“, C-376/02, EU:C:2005:251, 32 punktą ir Sprendimo *Elmeka NE*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 31 punktą).

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 finansinių pasekmių, kad suinteresuotasis asmuo galėtų tiksliai žinoti jais nustatomų pareigų apimtį (Sprendimo *Airija / Komisija*, 325/85, EU:C:1987:546, 18 punktą).

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 užtikrintų jų laikymąsi (žr. Sprendimo *Komisija / Italija*, 257/86, EU:C:1988:324, 12 punktą).

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 aplinkybėmis, 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 nagrinėjamu 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 į 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 nugincyta neribotą laiką (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 punktą).



- 40 Tačiau Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad pagal teisinio saugumo principą nedraudžiama nacionalinių 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 punktą).
- 41 Vien aplinkybė, kad mokesčių administratorius atitinkamą sandorį per senaties terminą perkvalifikuoja kaip PVM apmokestinamąją veiklą, savaime, nesant kitų aplinkybių, negali pažeisti šio principo.
- 42 Todėl negalima teisėtai tvirtinti, kad teisinio saugumo principas draudžia tokiomis kaip pagrindinės 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 lūkesčių apsaugos principu, teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, 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 sukėlė pagrįstų lūkesčių, ir jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, reikėtų nustatyti šių lūkesčių teisėtumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Elmeke*, 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 nacionalinių mokesčių institucijų praktika, susijusi su veterinarijos gydytojų apmokestinimu PVM, įrodo, kad šios sąlygos buvo įvykdytos šioje byloje.
- 46 Konkrečiai kalbant, fakto, kad nacionalinės mokesčių institucijos pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu sistemingai neapmokestino veterinarijos paslaugų PVM, kuri ginčijo Rumunijos vyriausybė, negali *a priori* pakakti, nebent esant labai ypatingoms aplinkybėms, kad įprastai atsargus ir informuotas ūkio subjektas pagrįstai tikėtusi, 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 į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principai nedraudžia nacionaliniam mokesčių administratoriui nuspręsti, kad veterinarijos paslaugos apmokestinamos PVM tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis, kai šis sprendimas pagrįstas aiškiais taisyklėmis, o administracinė praktika negali užtikrinti, kad įprastai 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 pagrindinės 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 teisėtų lūkesčių apsaugos principai nedraudžia nacionaliniam mokesčių administratoriui nuspręsti, kad veterinarijos paslaugos apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu tokiomis kaip šios pagrindinės bylos aplinkybėmis, kai šis sprendimas pagrįstas aiškiais taisyklėmis, o administracinė praktika negali užtikrinti, kad įprastai 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.**

Parašai.