Zbiór Orzeczeń

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 adwokata R.D. Apana,

— w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, D.M. Bulanceę 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,

* Język postępowania: rumuński.

podjąwszy, 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 art. 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 dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Kluż-Napoce, reprezentowaną przez departamentalną administrację ds. finansów publicznych w Marmaroszu, 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:

„Każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika [podatnik].

[…]".

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

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

a) każdy podatnik […], który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT […]”.

7 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

8 Artykuł 273 akapit pierwszy tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

9 Artykuł 287 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia:

[…]

18) Rumunia 35 000 EUR”.

Prawo rumuńskie

10 Artykuł 141 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, *Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r., zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), dotyczący zwolnień w zakresie transakcji dokonanych w kraju, stanowił:

„(1) Następujące transakcje leżące w interesie ogólnym są zwolnione z podatku [VAT]:

a) opieka szpitalna i medyczna, w tym opieka weterynaryjna, oraz działalność ściśle z nimi związana […]”.

11 Artykuł 141 kodeksu podatkowego, zmienionego ustawą nr 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 662 z dnia 1 sierpnia 2006 r.), obowiązujący od dnia 1 stycznia 2007 r., stanowi:

„(1) Następujące transakcje leżące w interesie ogólnym są zwolnione z podatku:

a) opieka szpitalna i medyczna oraz działalność ściśle z nimi związana […]”.

12 Zgodnie z art. 152 kodeksu podatkowego, zmienionego ustawą 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 progowi kwalifikującemu do zwolnienia w danym roku kalendarzowym lub wyższy od tego progu, 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, zmieniony 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 osiągną 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 do dostawy produktów leczniczych, opatrunków, protez medycznych i związanych z nimi 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 dostaw produktów leczniczych, opatrunków, protez medycznych i związanych z nimi akcesoriów, produktów ortopedycznych i innych towarów, które nie następują 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*, część I, 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. (1) 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 praktyka ta świadczyła w okresie od 1 października 2007 r. do 31 grudnia 2010 r.

17 Praktyka weterynaryjna zaskarżyła tę decyzje do Tribunalul Maramureș (sądu w Marmaroszu) z uwagi na fakt, że do dnia 1 stycznia 2010 r. zgodnie z rumuńskimi przepisami działalność ta była zwolniona z podatku VAT lub w każdym razie istniały wątpliwości w tym zakresie, rozstrzygnięte dopiero w rozporządzeniu nr 1620/2009, które weszło w życie w dniu 1 stycznia 2010 r.

18 Administracja podatkowa podnosi natomiast, że zwolnienie to 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 że 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 nad kwestią, czy artykuł ten nakłada na organ podatkowy obowiązek dokonania z urzędu rejestracji podatnika do celów podatku VAT, od chwili gdy zainteresowany złoży deklaracje podatkowe, 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 obowiązek zapłaty podatku VAT został nałożony 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 1 października 2007 r. do 31 grudnia 2010 r. Sąd odsyłający zastanawia się również nad skutkami braku publikacji w języku rumuńskim wyroku Komisja/Włochy (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 wyłącznie w późniejszym terminie, po nowelizacji rozporządzeniem nr 1620/2009 przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego, zgodnie z którą zwolnienie przewidziane w art. 141 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego nie znajduje zastosowania do usług weterynaryjnych zgodnie z wyrokiem [Komisja/Włochy, 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 – którą objęty 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; oraz

— przed przyjęciem i wejściem w życie rozporządzenia nr 1620/2009 wyrok [Komisja/Włochy, 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 sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 zobowiązuje państwa członkowskie do zarejestrowania z urzędu podatnika w celu pobrania podatku VAT wyłącznie na podstawie deklaracji podatkowych innych niż deklaracje dotyczące tego podatku, w sytuacji gdy pozwoliłyby one na stwierdzenie przekroczenia przez tego podatnika progu kwalifikującego do zwolnienia z tego podatku.

23 Należy przypomnieć, po pierwsze, że na mocy art. 287 pkt 18 dyrektywy 2006/112, do którego odwołuje się sąd odsyłający w swym pierwszym pytaniu, Rumunia może przyznać zwolnienie z podatku VAT podatnikom, których roczny obrót nie przekracza 35 000 EUR.

24 Po drugie, art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają one za niezbędne dla poprawnego poboru podatku VAT i dla zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadzić w handlu między państwami członkowskimi do powstania niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic.

25 Trybunał orzekł, że z przepisu tego oraz z art. 2 i art. 250 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a także z art. 4 ust. 3 TUE wynika, iż każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej (zob. podobnie wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37, 46; a także Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25).

26 Wynika stąd w szczególności, że państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatkowych podatników, ich rachunkowości i innych właściwych dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku (zob. wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 21; Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 52).

27 Z uwag tych nie można jednak wywnioskować, że państwa członkowskie są zobowiązane zarejestrować z urzędu podatnika do celów podatku VAT od chwili złożenia deklaracji podatkowych innych niż deklaracje w zakresie tego podatku, które jednak pozwalają stwierdzić przekroczenie progu kwalifikującego do zwolnienia z tego podatku.

28 W pierwszej kolejności, o ile art. 214 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że podatnicy zostaną zarejestrowani do celów VAT, o tyle jednak, zgodnie z art. 213 ust. 1 tej dyrektywy, w pierwszej kolejności to do zainteresowanego należy zgłoszenie rozpoczęcia, zmiany i zakończenia działalności jako podatnik. Ponadto Trybunał uznał również, że z treści art. 214 ust. 1 wskazanej dyrektywy wynika, iż państwom członkowskim przysługuje pewien zakres uznania przy podejmowaniu środków zapewniających identyfikację podatników do celów podatku VAT (zob. wyrok Ablessio, 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 przysługuje 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; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 22), pod warunkiem zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych 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 Z powyższego wynika, 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, o tyle 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 deklaracje takie niekoniecznie obejmują wszystkich dane, które mają zostać 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 jeśli pozwoliłyby 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 dyrektywy 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, od 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 dokładnego 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 przestrzegania tych przepisów (zob. wyrok Komisja/Włochy, 257/86, EU:C:1988:324, pkt 12).

36 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego 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/Włochy (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, jeśli chodzi o stosowanie podatku VAT do tych usług w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych w postępowaniu głównym, czego potwierdzenie należy jednak do sądu odsyłającego.

38 Należy w tym względzie stwierdzić w szczególności, że podatek VAT ma ogólne zastosowanie, a spod jego zakresu stosowania wyjęte są wyłącznie transakcje, które zostały wyraźnie zwolnione z tego podatku. Wynika stąd, że samo usunięcie transakcji z wykazu transakcji objętych zwolnieniem wystarcza z punktu widzenia wymogu pewności prawa, aby transakcja taka 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 były zostać objęte tym podatkiem.

43 Co się tyczy w drugiej kolejności zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań, prawo powołania się na tę zasadę przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził 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 świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeśli tak, to należy ustalić uzasadniony charakter tychże oczekiwań (zob. podobnie wyrok Elmeka, od 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, iż 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 świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że podatek taki 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 bowiem 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, iż 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 decyzja taka oparta jest na jasnych zasadach, a praktyka tego organu

administracji nie była tego rodzaju, iż mogła prowadzić do wywołania w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że podatek taki 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 jeśli 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 decyzja taka oparta jest na jasnych zasadach, a praktyka tego organu administracji nie była tego rodzaju, iż mogła prowadzić do wywołania w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że podatek taki nie zostanie zastosowany do tego rodzaju usług, czego potwierdzenie należy do sądu odsyłającego.**

Podpisy