



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

9 юли 2015 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 273 и 287 — Задължение за служебна регистрация на данъчнозадължено лице по ДДС — Облагаемост на ветеринарномедицинските услуги — Принцип на правна сигурност — Принцип на защита на оправданите правни очаквания“

По дело C-144/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunalul Maramureş (Румъния) с акт от 17 октомври 2013 г., постъпил в Съда на 26 март 2014 г., в рамките на производство по дело

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

срещу

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

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, J. L. da Cruz Vilaça и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, от R. D. Apan, адвокат,
- за румънското правителство, от R.-H Radu, D. M. Bulancea и A. G. Vasagu, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от K. Nasoroulou и I. Kotsoni, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от R. Lyal и L. Nicolae, в качеството на представители,

* Език на производството: румънски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване е относно тълкуването на принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, както и на членове 273 и 287, точка 18 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език 2007 година, глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директива 2006/112“).
- 2 Запитването е отправено във връзка със спор между Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (Ветеринарномедицински кабинет на д-р Andrei Tomoiagă, наричан по-нататък „ветеринарният кабинет“) и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (Генерална регионална дирекция на публичните финанси Cluj Napoca, представлявана от Районна дирекция на публичните финанси Maramureș, наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно заплащането на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за ветеринарномедицински грижи, положени между 1 октомври 2007 г. и 31 декември 2010 г.

Правна уредба

Директива 2006/112

- 3 Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

- в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...]“.

- 4 Член 132, параграф 1 от тази директива предвижда:

Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- б) болничната и медицинската помощ и тясно свързаните с тях дейности, [...];

- в) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка;

[...]“.

5 Според член 213, параграф 1 от посочената директива:

„Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице.

[...]“.

6 Член 214, параграф 1, буква а) от същата директива гласи следното:

„Държавите членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

а) всяко данъчнозадължено лице, [...], което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане, [...]“.

7 Член 250, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице представя справка-декларация за ДДС, даваща цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, и приспаданията, които трябва да се направят, доколкото това е необходимо за установяването на базата за изчисляване на данъка, общата стойност на сделката, свързана с такъв данък и приспадания[,] и стойността на освободените сделки.“

8 Член 273, първа алинея от тази директива има следното съдържание:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица, и при условие, че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите“.

9 Член 287 от същата директива гласи:

Държавите членки, които са се присъединили след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на следните суми по обменния курс в деня на присъединяването им:

[...]

18) Румъния: 35 000 [EUR]“.

Румънското право

10 Член 141 от Закон № 571/2003 относно Данъчния кодекс (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, част I, № 927 от 23 декември 2003 г., наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) за освобождаванията на сделките, осъществени на територията на страната, предвижда:

„(1) Следните дейности от обществен интерес са освободени от [ДДС]:

а) болничната и медицинската помощ, включително ветеринарната, както и тясно свързаните с тях дейности [...]“.

- 11 Член 141 от Данъчния кодекс, изменен със Закон № 343/2006 (Monitorul Oficial al României, част I, № 662 от 1 август 2006 г.), в сила от 1 януари 2007 г., гласи:

„(1) Следните дейности от обществен интерес са освободени от данъка:

а) болничната и медицинската помощ и тясно свързаните с тях дейности, [...]“.

- 12 Според член 152 от Данъчния кодекс, изменен със Закон № 343/2006:

„(1) Установено в Румъния данъчнозадължено лице, което декларира или реализира годишен оборот под прага от 35 000 EUR [...], може да поиска освобождаване от данъка, наречено по-нататък „специалният режим на освобождаване“, по отношение на дейностите, предвидени в член 126, параграф 1 [...].

[...]

(6) Данъчнозадължено лице, което се ползва от специалния режим на освобождаване, чийто оборот по параграф 2 за една календарна година превишава или е равен на прага за освобождаване, трябва да се регистрира по ДДС съгласно член 153 в срок до 10 дни от датата, на която този праг е достигнат или превишен. [...] Специалният режим на освобождаване се прилага до датата на регистрацията по ДДС съгласно член 153. В случай че въпросното данъчнозадължено лице не се регистрира или се регистрира със закъснение по ДДС, компетентните данъчни органи имат право да му наложат задължение за плащане на данъка, както и на съответните акцесорни задължения, от датата, на която лицето е трябвало да се регистрира по ДДС съгласно член 153.

[...]“.

- 13 Член 153 от Данъчния кодекс, изменен със Закон № 343/2006, има следното съдържание:

„(1) Установено в Румъния данъчнозадължено лице [...], което осъществява или възнамерява да осъществява стопанска дейност, свързана с дейности, които подлежат на облагане и/или са освободени от ДДС с право на приспадане, е задължено да се регистрира по ДДС в компетентната данъчна служба по следния ред:

а) преди осъществяването на горепосочените дейности в следните случаи:

1. ако декларира, че ще реализира оборот, равен или превишаващ прага за освобождаване, предвиден в член 152, параграф 1 относно специалния режим на освобождаване за малките предприятия;
2. ако декларира, че ще реализира оборот, по-малък от прага за освобождаване, предвиден в член 152, параграф 1, но избира прилагането на общия режим на ДДС;

[...]

(7) В случай че лице, което е длъжно да се регистрира съгласно параграфи 1, 2, 4 или 5, не направи искане за регистрация, компетентните данъчни органи регистрират служебно това лице по ДДС.

[...]“.

- 14 В приложението към Решение на правителството № 44/2004 от 22 януари 2004 година за утвърждаване на подробни правила за приложение на Закон № 571/2003 относно Данъчния кодекс (Monitorul Oficial al României, част I, № 112 от 6 февруари 2004 г.), в редакцията му в сила от 1 юли 2007 г. до 31 декември 2009 г., е предвидено следното:

„Правила за приложение:

[...]

24. Предвиденото в член 141, параграф 1, буква а) от Данъчния кодекс освобождаване:

- а) се прилага се по отношение на дейностите, тясно свързани с болничната помощ, медицинската помощ, включително доставката на лекарства, превръзки, протези и свързани с тях принадлежности, доставката на ортопедични продукти и на други подобни изделия, необходими за пациентите по време на лечение, както и дейности, свързани с осигуряването на храна и настаняване на пациентите по време на хоспитализацията им и предоставянето на медицински грижи;
- б) не може да се прилага по отношение на доставки на лекарства, превръзки, медицински протези и свързаните с тях принадлежности, ортопедични продукти и други изделия, които не се извършват в рамките на лечението или осигуряването на болнична помощ, като например доставки, извършвани от аптеки, дори и последните да се намират в болница или клиника и/или да се управляват от тях.

[...]“.

- 15 Установените с Решение на правителството № 44/2004 подробни правила за приложение на Данъчния кодекс са изменени и допълнени с Решение на правителството № 1620/2009 от 29 декември 2009 г. (Monitorul Oficial al României, част I, № 927 от 31 декември 2009 г.). Считано от 1 януари 2010 г., тези подробни правила предвиждат:

„Правила за приложение:

24. (1) Предвиденото в член 141, параграф 1, буква а) от Данъчния кодекс освобождаване:

[...]

- с) не се прилага по отношение на ветеринарномедицинските услуги, в съответствие с решение [Комисия/Италия (122/87 EU:C:1988:256), постановено от Съда на Европейския съюз].

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 16 След извършена данъчна проверка, през м. май 2011 г. данъчната администрация иска от ветеринарния кабинет да заплати ДДС в увеличен размер и лихва за предоставените от него между 1 октомври 2007 г. и 31 декември 2010 г. ветеринарномедицински услуги.

- 17 Ветеринарният кабинет оспорва това решение пред Tribunalul Maramureş (съд в Maramureş), като се основава на факта, че до 1 януари 2010 г. според румънското законодателство тези дейности са били освободени от ДДС или най-малкото във връзка с това имало съмнение, което могло да бъде премахнато едва с Решение на правителството № 1620/2009, влязло в сила на 1 януари 2010 г.
- 18 Данъчната администрация обаче твърди, че това освобождаване не се прилагало още от 1 януари 2007 г., дата на влизане в сила на Закон № 343/2006, с който ветеринарномедицинските дейности са премахнати от списъка на освободените от ДДС услуги. Тази администрация твърди освен това, че във всеки случай Решение на правителството № 1620/2009 не могло да измени по-висша степен национална правна норма, а именно законодателен текст, и че това Решение на правителството само изяснило приложимия правен режим.
- 19 Запитващата юрисдикция се пита какви са задълженията, наложени на данъчните органи в контекста на делото в главното производство по силата на член 273 от Директива 2006/112, и по-конкретно дали този член задължава данъчната администрация да регистрира служебно по ДДС данъчнозадължено лице още от момента, в който заинтересованото лице е подало данъчни декларации, от които се установява, че доходите му са по-високи от прага за освобождаване от ДДС.
- 20 Тази юрисдикция се пита също дали принципът на правна сигурност допуска плащането на ДДС да се изисква при обстоятелства като тези по делото в главното производство, когато данъчната администрация не е изпълнила това задължение за служебна регистрация по ДДС на данъчнозадълженото лице, нито на практика е облагала с този данък ветеринарномедицинските услуги в периода между 1 октомври 2007 г. и 31 декември 2010 г. Запитващата юрисдикция иска също да установи какви трябва да бъдат последиците от липсата през същия период на публикация на румънски език на решение Комисия/Италия (122/87, EU:C:1988:256).
- 21 При тези обстоятелства Tribunalul Maramureş решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли член 273 и член 287, точка 18 от Директива [2006/112] да се тълкуват в смисъл, че националният данъчен орган е длъжен да регистрира данъчнозадължено лице по ДДС и да му наложи задължения във връзка с дължимия данък и свързаните с него акцесорни задължения поради превишаване на прага за освобождаване от данъка от датата, на която данъчнозадълженото лице е представило на компетентния данъчен орган данъчни декларации, от които е видно превишаването на прага за освобождаване от ДДС?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, допуска ли принципът на правна сигурност национална практика, въз основа на която данъчният орган налага със задна дата на данъчнозадължено лице задължение за плащане на ДДС, поради това че ветеринарномедицинските услуги не са освободени от ДДС и прагът за освобождаване от данъка е превишен, при положение че:
- данъчният орган не е регистрирал служебно по ДДС данъчнозадълженото лице и не му е наложил задължение за плащане на ДДС от датата, на която то е представило данъчни декларации, от които е видно, че прагът за освобождаване е превишен, а прави това едва по-късно, след като с Решение на правителството № 1620/2009 правилата за прилагане на Данъчния кодекс се изменят в смисъл, че предвиденото в член 141, алинея първа, буква а) от Данъчния кодекс освобождаване не се прилага по отношение на ветеринарномедицинските услуги, както следва от решение [Комисия/Италия (122/87 EU:C:1988:256)] и за период преди съответното изменение,

- данъчният орган е узнал за превишаването на прага за освобождаване, преди правилата за прилагане на Данъчния кодекс да бъдат изменени с Решение на правителството № 1620/2009 в посочения по-горе смисъл, от данъчните декларации, подадени от данъчнозадълженото лице,
- преди приемането на Решение на правителството № 1620/2009 данъчният орган не е издал за територията, за която е компетентен — в която попада и данъчнозадълженото лице по делото в главното производство — данъчни административни актове, с които се установява, че данъчнозадължени лица, които имат качеството на ветеринарномедицински кабинети, след като са превишили прага за освобождаване от ДДС, не са се регистрирали по ДДС и поради това им се налагат задължения за плащане, и
- преди приемането и влизането в сила на Решение на правителството № 1620/2009 решение Комисия/Италия [(122/87, EU:C:1988:256)] не е публикувано по никакъв начин на румънски език?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 22 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 273, първа алинея от Директива 2006/112 задължава държавите членки да регистрират служебно данъчнозадължено лице с оглед на събирането на ДДС, единствено въз основа на данъчни декларации, различни от декларациите във връзка с този данък, при положение че въз основа на тях е станало възможно да се установи превишаването от това данъчнозадължено лице на прага за освобождаване от този данък.
- 23 Следва да се припомни, от една страна, че по силата на член 287, точка 18 от Директива 2006/112, на който се позовава запитващата юрисдикция в първия си въпрос, Румъния може да освободи от ДДС данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от 35 000 eur.
- 24 От друга страна, според член 273, първа алинея от Директива 2006/112 държавите членки могат да налагат други задължения, които сметнат за необходими за правилното събиране на данъка и за предотвратяване на данъчни измами, при спазване на изискването за еднакво третиране на вътрешните сделки и сделките между държави членки, извършвани от данъчнозадължени лица, и при условие че тези задължения не пораждат в търговията между държави членки формалности при преминаването на границите.
- 25 Съдът е уточнил, че от тази разпоредба, както от член 2 и член 250, параграф 1 от Директива 2006/112, и от член 4, параграф 3 от Договора за ЕС следва, че всяка държава членка има задължение да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се предотвратят измамите (вж. в този смисъл решения Комисия/Италия, C-132/06, EU:C:2008:412, т. 37 и 46 и Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, т. 25).
- 26 Това по-конкретно означава, че държавите членки следва да проверяват декларациите на данъчнозадължените лица, отчетите на същите и другите относими документи, както и да изчисляват и събират дължимия данък (вж. решения Комисия/Италия, C-132/06, EU:C:2008:412, т. 37, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, т. 21 и Енел Марица Изток 3, C-107/10, EU:C:2011:298, т. 52).

- 27 Все пак въз основа на тези съображения не може да се направи изводът, че държавите членки трябва служебно да регистрират по ДДС данъчнозадължено лице от момента на подаване на данъчни декларации, различни от декларациите във връзка с този данък, които обаче позволяват да се установи превишаването на прага за освобождаване от него.
- 28 На първо място, макар член 214, параграф 1 от Директива 2006/112 да предвижда, че държавите членки предприемат необходимите мерки за идентифициране на данъчнозадължените по ДДС лица, по силата на член 213, параграф 1 от тази директива заинтересованото лице има задължение да декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице. Съдът освен това приема, че от текста на член 214, параграф 1 от тази директива следва, че държавите членки разполагат с известна свобода на преценка при приемането на мерки, за да осигурят идентификацията на данъчнозадължените лица за целите на регистрацията по ДДС (вж. решение *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, т. 22).
- 29 На второ място, държавите членки са длъжни да гарантират спазването на задълженията, които данъчнозадължените лица имат, като същевременно те се ползват в това отношение с известна свобода, що се отнася именно до начина на използване на средствата, с които разполагат (вж. решения *Комисия/Италия*, C-132/06, EU:C:2008:412, т. 38 и *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, т. 22), при условие че гарантират ефективното събиране на собствените средства на Европейския съюз и не създават значителни различия в начина, по който са третирани данъчнозадължените лица, независимо дали става въпрос за вътрешността на една от тези държави членки, или за всички тях (решение *Комисия/Италия*, C-132/06, EU:C:2008:412, т. 39).
- 30 От изложеното дотук следва, че ако Директива 2006/112 изисква от държавите членки да предприемат всички необходими мерки, за да идентифицират, евентуално служебно, данъчнозадължено лице, което следва да се регистрира по ДДС, тя не им налага да приемат законодателни и административни мерки, които да осигурят едновременно с обработването на данъчните декларации, различни от декларациите във връзка с ДДС, проверка за спазването на задълженията на данъчнозадълженото лице във връзка с този данък, при положение че такива декларации освен това не съдържат непременно всички данни, които могат да бъдат представени в декларация по ДДС в съответствие с член 250, параграф 1 от Директива 2006/112 и са необходими за установяването на този данък.
- 31 При това положение на първия въпрос следва да се отговори, че член 273, първа алинея от Директива 2006/112 не задължава държавите членки да регистрират служебно данъчнозадължено лице с оглед на събирането на ДДС единствено въз основа на данъчни декларации, различни от декларациите във връзка с този данък, въпреки че въз основа на тях е станало възможно да се установи превишаването от това данъчно задължено лице на прага за освобождаване от посочения данък.

По втория въпрос

- 32 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания допускат национална данъчна администрация да реши, че при условия като тези по делото в главното производство ветеринарномедицински услуги се облагат с ДДС.
- 33 Според постоянната практика на Съда принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се спазват от институциите на Съюза, но също и от държавите членки при упражняване на предоставените им с директивите на Съюза правомощия

(вж. по-конкретно в този смисъл решения Gemeente Leusden и Holin Groep, C-487/01 и C-7/02, EU:C:2004:263, т. 57, „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, т. 32 и Elmeka NE, C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563, т. 31).

- 34 На първо място, когато става въпрос за принципа на правна сигурност, както Съдът многократно приема, именно от него следва, че законодателството на Съюза трябва да бъде сигурно и прилагането му предвидимо за субектите на правото, като това изискване за правна сигурност се налага с особена строгост, когато става дума за правна уредба, която може да доведе до финансови последици, за да могат заинтересованите лица да се запознаят с точния обхват на задълженията, които тя им налага (решение Ирландия/Комисия, 325/85, EU:C:1987:546, т. 18).
- 35 Освен това в областите, регламентирани от правото на Съюза, правните норми на държавите членки трябва да бъдат формулирани недвусмислено, за да могат лицата, до които се отнасят, да се запознаят ясно и точно с правата и задълженията си, а националните юрисдикции — да гарантират спазването им (вж. решение Комисия/Италия, 257/86, EU:C:1988:324, т. 12).
- 36 В настоящия случай от акта за запитване се установява, че румънският законодател премахва ветеринарните грижи от списъка на освободените от ДДС сделки, считано от датата на присъединяване на Румъния към Съюза на 1 януари 2007 г., като във връзка с това посочва необходимостта да се гарантира съответствието на националното право на правото на Съюза.
- 37 При тези обстоятелства, дори при липсата на публикация на румънски език на решение Комисия/Италия (122/87, EU:C:1988:256), в което се посочва прилагането на този данък по отношение на услугите по предоставяне на ветеринарни грижи, следва да се приеме, че правен режим като описания по-горе изглежда достатъчно ясен и предвидим относно облагането с ДДС на тези услуги в периода, до който се отнасят фактите по делото в главното производство, което обаче запитващата юрисдикция следва да провери.
- 38 Във връзка с това следва по-конкретно да се отбележи, че ДДС е с общо приложение и извън приложното му поле остават само сделки, които са изрично освободени от него. От това следва, че от гледна точка на изискването за правна сигурност е достатъчно само премахването на сделка от списъка на тези, които се ползват от освобождаване, за да може такава сделка да се включи към облагаемите сделки.
- 39 Също от принципа на правна сигурност следва, че не трябва да бъде възможно данъчното положение на данъчнозадълженото лице да се преразглежда безкрайно (вж. в този смисъл решение Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 46).
- 40 Съдът обаче вече е постановил, че принципът на правна сигурност допуска практика на националните данъчни органи, която се състои в това в рамките на преклузивен срок да се оттегли решение, с което те са признали на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, като вследствие на нова данъчна ревизия изискват от него този данък заедно с лихви за забава (вж. в този смисъл решение Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, т. 51).
- 41 При липса на други обстоятелства сам по себе си фактът, че докато тече давностният срок, данъчната администрация променя квалификацията на дадена сделка, като я счита за дейност, която се облага с ДДС, не може да наруши този принцип.
- 42 Следователно няма основание да се твърди, че принципът на правна сигурност не допуска при обстоятелства като разглежданите по делото в главното производство в давностния срок данъчната администрация да установи ново задължение за ДДС за вече предоставени ветеринарномедицински услуги, които е трябвало да се обложат с този данък.

- 43 На второ място, когато става въпрос за принципа на защита на оправданите правни очаквания, право да се позове на този принцип, има всеки правен субект, у когото административен орган е предизвикал основателни надежди с конкретни уверения, които му е дал (вж. в този смисъл решение *Europäisch Iranische Handelsbank/Съвет*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, т. 95).
- 44 Във връзка с това следва да се провери дали актовете на административен орган са предизвикали в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие, и ако това е така, да се установи дали това доверие е оправдано (вж. в този смисъл решение *Elmeke*, C-181/04—C-183/04, EU:C:2006:563, т. 32 и цитираната съдебна практика).
- 45 От представената на Съда преписка обаче се установява, че административната практика на националните данъчни органи във връзка с облагането на дейността на ветеринарните лекари с ДДС не изглежда да е от такова естество, че да доказва наличието на тези условия по делото в главното производство.
- 46 По-конкретно обстоятелството, че в периода на фактите по делото в главното производство националните данъчни органи не облагали редовно ветеринарномедицинските услуги с ДДС, освен че е оспорено от румънското правителство, не би било достатъчно *a priori*, освен при наличието на съвсем специални обстоятелства, да създаде в съзнанието на нормално предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във факта, че този данък няма да се прилага по отношение на такива услуги, при положение че, както беше казано по-горе, този данък е с общо приложение и ветеринарномедицинските услуги са били извадени от списъка на освободените сделки още на 1 януари 2007 г.
- 47 Наистина, може да се съжалева, че такава практика съществува, но не може да се счита, че поради естеството си тя сама по себе си може да даде на засегнатите данъчнозадължени лица точни уверения в този смисъл.
- 48 От изложеното по-горе следва, че на втория въпрос трябва да се отговори, че при обстоятелства като тези по делото в главното производство принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания не са пречка национална данъчна администрация да реши ветеринарномедицински услуги да бъдат облагани с ДДС, стига това решение да се основава на ясни правила и практиката на тази администрация да не е била от такова естество, че да е предизвикала в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във факта, че този данък няма да се прилага по отношение на такива услуги, което запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

- 49 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

- 1) Член 273, първа алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 година, не задължава държавите членки да регистрират служебно данъчнозадължено лице с оглед на събирането на данък върху добавената стойност единствено въз основа на данъчни

декларации, различни от декларациите във връзка с този данък, въпреки че въз основа на тях е станало възможно да се установи превишаването от това данъчнозадължено лице на прага за освобождаване от този данък.

- 2) **При обстоятелства като тези по делото в главното производство принципите на правна сигурност и на защита на оправданите правни очаквания не са пречка данъчна администрация да реши ветеринарномедицинските услуги да бъдат облагани с данък върху добавената стойност, стига това решение да се основава на ясни правила и практиката на тази администрация да не е била от такова естество, че да е предизвикала в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във факта, че този данък няма да се прилага по отношение на такива услуги, което запитващата юрисдикция следва да провери.**

Подписи