



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

9. července 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty (DPH) — Směrnice 2006/112/ES — Články 273 a 287 — Povinnost z moci úřední identifikovat osobu povinnou k dani pro účely DPH — Zdanitelná povaha služeb veterinárního lékařství — Zásada právní jistoty — Zásada ochrany legitimního očekávání“

Ve věci C-144/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunalul Maramureș (Rumunsko) ze dne 17. října 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 26. března 2014, v řízení

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei R. D. Apanem, avocat,
- za rumunskou vládu R.-H. Raduem, jakož i D. M. Bulancea a A. G. Vacaru jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Nasopoulou a I. Kotsoni, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a L. Nicolae, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: rumunština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu zásady právní jistoty a zásady ochrany legitimního očekávání, jakož i článku 273 a čl. 287 bodu 18 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14, dále jen „směrnice 2006/12“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (ambulace veterinárního lékaře doktora Andreie Tomoiagă, dále jen „veterinární ambulance“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Kluži, zastoupené okresní správou pro veřejné finance v Maramureș, dále jen „správce daně“), jehož předmětem je platba daně z přidané hodnoty (DPH) související s veterinární péčí poskytovanou v období od 1. října 2007 do 31. prosince 2010.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

- 3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 4 Článek 132 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

- b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti [...]
- c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[...]“

- 5 Článek 213 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

[...]“

6 Článek 214 odst. 1 písm. a) téže směrnice zní následovně:

„Členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo:

a) každé osobě povinné k dani [...], která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daně, [...]"

7 Článek 250 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví.

„Každá osoba povinná k dani podá přiznání k [DPH], které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

8 Článek 273 první pododstavec této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

9 Článek 287 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

[...]

18) Rumunsko: 35 000 [eur].“

Rumunské právo

10 Článek 141 zákona č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 23. prosince 2003, dále jen „daňový zákoník“), jenž se týká osvobození plnění uskutečněných v tuzemsku od daně, stanovil:

„(1) Od [DPH] jsou osvobozena následující plnění v obecném zájmu:

a) poskytnutí nemocniční a lékařské péče včetně veterinární péče a s ní úzce související činnosti [...]"

11 Článek 141 daňového zákoníku, ve znění zákona č. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 662 ze dne 1. srpna 2006), jenž nabyl účinnosti dne 1. ledna 2007, stanoví:

„(1) Od daně jsou osvobozena následující plnění v obecném zájmu:

a) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti [...]"

12 Článek 152 daňového zákoníku, ve znění zákona č. 343/2006, zní:

„(1) Daňový poplatník se sídlem v Rumunsku, jehož deklarovaný nebo dosažený roční obrat nepřekročí maximální částku ve výši 35 000 eur [...], může požádat o osvobození od daně, dále nazývané „zvláštní režim osvobození od daně“, v souvislosti s plněními uvedenými v čl. 126 odst. 1 [...]

[...]

(6) Daňový poplatník, na kterého se vztahuje zvláštní režim osvobození od daně a jehož obrat, jak je uvedeno v odstavci 2, v průběhu kalendářního roku dosáhne nebo překročí maximální částku pro osvobození od daně, má podle článku 153 povinnost k identifikaci pro účely DPH, a to do deseti dnů ode dne, kdy bylo uvedené maximální částky dosaženo nebo kdy byla překročena. [...] Zvláštní režim osvobození od daně platí až do doby identifikace pro účely DPH podle článku 153. Nesplní-li daný poplatník tuto povinnost nebo ji splní až po stanovené lhůtě, jsou příslušné daňové orgány oprávněny mu uložit povinnost zaplatit daň spolu s příslušenstvím ode dne, kdy měl povinnost k identifikaci pro účely DPH podle článku 153.

[...]“

13 Článek 153 daňového zákoníku, ve znění zákona č. 343/2006, zní:

„(1) Osoba povinná k dani se sídlem v Rumunsku, [...], jež vykonává nebo má v úmyslu vykonávat hospodářskou činnost, která zahrnuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně, má povinnost příslušný daňový orgán požádat o identifikaci pro účely DPH, a to:

a) před uskutečněním takových plnění v těchto případech:

1. pokud prohlásí, že její obrat dosáhne nebo překročí maximální částku pro osvobození od daně podle čl. 152 odst. 1, která se vztahuje na zvláštní režim osvobození od daně pro malé podniky;
2. pokud prohlásí, že její obrat nepřekročí maximální částku pro osvobození od daně podle čl. 152 odst. 1, avšak dá přednost použití běžného režimu DPH;

[...]

(7) Nepožádá-li osoba, jež má povinnost k identifikaci podle odstavců 1, 2, 4 nebo 5, příslušné daňové orgány o identifikaci, provedou tyto orgány identifikaci této osoby pro účely DPH z moci úřední.

[...]“

14 Nařízení č. 44/2004 ze dne 22. ledna 2004, kterým se schvalují prováděcí pravidla k zákonu č. 571/2003, kterým se stanoví daňový zákoník (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 112 ze dne 6. února 2004), ve znění platném od 1. července 2007 do 31. prosince 2009, ve své příloze stanovilo:

„Prováděcí pravidla

[...]

24 Osvobození od daně stanovené v čl. 141 odst. 1 písm. a) daňového zákoníku:

- a) se vztahuje na plnění úzce související s poskytnutím nemocniční a lékařské péče, včetně dodání léků, obvazového materiálu, protéz a jejich příslušenství, dodání ortopedických výrobků a jiných podobných výrobků pacientům po dobu jejich léčby, jakož i s poskytnutím stravy a ubytování pacientům během jejich hospitalizace a lékařské péče;
- b) se nevztahuje na dodání léků, obvazového materiálu, zdravotních protéz a jejich příslušenství, ortopedických výrobků a jiných podobných výrobků, která se uskuteční mimo rámec lékařské nebo nemocniční péče ze strany lékáren, a to i když se tyto lékárny nachází v prostorách nemocnice nebo kliniky anebo jsou uvedeným zařízením spravovány.

[...]

- 15 Nařízením č. 1620/2009 ze dne 29. prosince 2009 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927 ze dne 31. prosince 2009), byla změněna a doplněna prováděcí pravidla k daňovému zákoníku stanovená nařízením č. 44/2004. Od 1. ledna 2010 tato pravidla stanoví:

„Prováděcí pravidla

24. (1) Osvobození od daně stanovené v čl. 141 odst. 1 písm. a) daňového zákoníku:

[...]

- c) se v souladu s rozsudkem [Komise v. Itálie (122/87, EU:C:1988:256) vydaným Soudním dvorem Evropské unie] nevztahuje na služby veterinárního lékařství.

[...]

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 16 V důsledku daňové kontroly uložil správce daně v květnu 2011 veterinární ambulanci povinnost zaplatit DPH spolu s příslušenstvím, jež se týkala služeb veterinárního lékařství, které tato ambulance poskytla v období od 1. října 2007 do 31. prosince 2010.
- 17 Veterinární ambulance napadla toto rozhodnutí před Tribunalul Maramureș (okresní soud v Maramureș) z důvodu, že do 1. ledna 2010 byla tato činnost podle rumunských právních předpisů osvobozena od DPH a že přinejmenším existovala v tomto ohledu pochybnost, kterou umožnilo rozptýlit až nařízení č. 1620/2009, jež vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2010.
- 18 Správce daně naopak tvrdí, že toto osvobození od daně se již nepoužije od 1. ledna 2007, což je datum nabytí účinnosti zákona č. 343/2006, který odstranil zmínku o službách veterinárního lékařství ze seznamu služeb osvobozených od DPH. Mimoto tento orgán tvrdí, že nařízení č. 1620/2009 nemohlo v žádném případě změnit vnitrostátní právní normu vyšší úrovně, konkrétně text legislativní úrovně a že toto nařízení pouze objasňovalo platný právní režim.
- 19 Předkládající soud se zabývá otázkou povinností daňových orgánů v kontextu věci v původním řízení vyplývajících z článku 273 směrnice 2006/112, a zejména pak otázkou, zda tento článek ukládá správci daně povinnost z moci úřední identifikovat osobu povinnou k dani pro účely DPH od okamžiku, kdy tato osoba předloží daňová přiznání, ze kterých vyplývá, že její příjmy jsou vyšší než maximální částka, kterou je omezeno osvobození od DPH.

- 20 Tento soud se rovněž táže, zda zásada právní jistoty brání tomu, aby byla platba DPH vyžadována za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, kdy správce daně nedodržel tuto povinnost z moci úřední identifikovat osobu povinnou k dani pro účely DPH, ani v praxi tuto daň ze služeb veterinárního lékařství v období od 1. října 2007 do 31. prosince 2010 nevybíral. Předkládající soud se rovněž zamýšlí nad důsledky, které je třeba vyvodit ze skutečnosti, že během daného období nebyl rozsudek Komise v. Itálie (122/87, EU:C:1988:256) zveřejněn v rumunském jazyce.
- 21 Za těchto okolností se Tribunalul Maramureș rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být článek 273 a čl. 287 bod 18 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že vnitrostátní daňový orgán měl povinnost identifikovat osobu povinnou k dani pro účely DPH a uložit jí povinnost zaplatit daň spolu s příslušenstvím z důvodu překročení maximální částky pro osvobození od daně, a to ode dne, kdy osoba povinná k dani podala příslušnému daňovému orgánu daňová přiznání, ze kterých vyplývá překročení maximální částky pro účely osvobození od DPH?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, brání zásada právní jistoty vnitrostátní praxi, na jejímž základě daňový orgán uložil osobě povinné k dani zpětně povinnost zaplatit DPH z důvodu, že služby veterinárního lékařství nejsou osvobozeny od DPH a maximální částka pro účely osvobození od daně byla překročena v situaci, kdy:
- daňový orgán neidentifikoval z úřední moci osobu povinnou k dani pro účely DPH a neuložil této osobě povinnost zaplatit DPH od okamžiku, kdy podala daňová přiznání, ze kterých vyplývá skutečnost, že překročila maximální částku pro účely osvobození od daně, ale učinil tak až později, po změně prováděcích pravidel k daňovému zákoníku nařízením č. 1620/2009 v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené v čl. 141 odst. 1 písm. a) daňového zákoníku se nevztahuje na služby veterinárního lékařství, jak vyplývá z rozsudku Komise v. Itálie (122/87, EU:C:1988:256), a to za období předcházející této změně;
 - daňový orgán se o překročení maximální částky pro účely osvobození od daně dozvěděl před změnou prováděcích pravidel k daňovému zákoníku nařízením č. 1620/2009 ve výše uvedeném smyslu, a to prostřednictvím daňových přiznání podaných osobou povinnou k dani;
 - před přijetím nařízení č. 1620/2009 daňový orgán nevydal v rámci své působnosti – do které spadá i osoba povinná k dani dotčená v původním řízení – akty správce daně, kterými by konstatoval, že osoby povinné k dani se jakožto veterinární ambulance neidentifikovaly pro účely DPH v důsledku překročení maximální částky pro účely osvobození od DPH, a sice akty, kterými by těmto osobám uložil povinnost zaplatit daň, a
 - v době před přijetím a vstupem nařízení č. 1620/2009 v platnost nebyl rozsudek Komise v. Itálie (122/87, EU:C:1988:256), žádným způsobem zveřejněn v rumunském jazyce?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 273 první pododstavec směrnice 2006/112 ukládá členským státům povinnost z moci úřední identifikovat osobu povinnou k dani za účelem výběru DPH na samotném základě jiných daňových přiznání, než jsou ta, která se týkají DPH, jestliže by bylo možné na jejich základě konstatovat, že tato osoba povinná k dani překročila maximální částku pro účely osvobození od uvedené daně.

- 23 Je třeba připomenout, že podle čl. 287 bodu 18 směrnice 2006/112, na který odkazuje předkládající soud ve své první otázce, je Rumunsko oprávněno poskytnout osvobození od DPH osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše 35 000 eur.
- 24 Kromě toho podle čl. 273 prvního pododstavce směrnice 2006/112 mohou členské státy ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému uložení a výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.
- 25 Soudní dvůr upřesnil, že z tohoto ustanovení, jakož i z článku 2 a čl. 250 odst. 1 směrnice 2006/112 a čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Itálie, C-132/06, EU:C:2008:412, body 37 a 46, jakož i Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25).
- 26 Z toho zejména vyplývá, že členské státy mají povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a další relevantní dokumenty a vypočítat a vybrat splatnou daň (viz rozsudky Komise v. Itálie, C-132/06, EU:C:2008:412, bod 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, bod 21, a Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 52).
- 27 Z těchto úvah však není možné vyvodit, že členské státy mají povinnost z moci úřední identifikovat osobu povinnou k dani pro účely DPH od okamžiku, kdy tato osoba předloží jiná daňová přiznání, než jsou ta, která se týkají této daně, na jejich základě je však možné konstatovat překročení maximální částky pro osvobození od DPH.
- 28 Zaprvé, i když čl. 214 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví, že členské státy přijmou opatření nezbytná k identifikaci osob povinných k dani pro účely DPH, nic to nemění na tom, že podle čl. 213 odst. 1 této směrnice přísluší osobě povinné k dani oznámit zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Soudní dvůr mimoto rovněž došel k závěru, že ze znění čl. 214 odst. 1 uvedené směrnice vyplývá, že členské státy mají určitý prostor pro uvážení při přijímání opatření k zajištění identifikace osob povinných k dani pro účely DPH (viz rozsudek Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 22).
- 29 Zadruhé členské státy musí zajistit dodržování povinností, kterým podléhají osoby povinné k dani, a v tomto ohledu požívají jisté volnosti, zejména co se týče způsobu využití prostředků, kterými disponují (viz rozsudky Komise v. Itálie, C-132/06, EU:C:2008:412, bod 38, a Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, bod 22). Tato volnost je však omezena povinností zajistit účinné vybírání vlastních zdrojů Evropské unie a povinností nevytvářet významné rozdíly ve způsobu zacházení s osobami povinnými k dani, ať v rámci jednoho členského státu nebo všech členských států (rozsudek Komise v. Itálie, C-132/06, EU:C:2008:412, bod 39).
- 30 Z výše uvedeného vyplývá, že i když směrnice 2006/112 od členských států vyžaduje, aby přijaly všechna opatření nezbytná k tomu, aby byla - případně i z moci úřední - identifikována osoba povinná k dani pro účely DPH, neukládá jim povinnost přijmout legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby při správě jiných daňových přiznání, než jsou ta, která se týkají DPH, bylo simultánně ověřováno dodržování povinností daňového poplatníka souvisejících s touto daní, když taková přiznání ostatně nutně neobsahují všechny údaje, které mohou být poskytnuty v rámci přiznání k DPH podle čl. 250 odst. 1 směrnice 2006/112 a jsou nezbytné ke stanovení této daně.

31 Za těchto podmínek je na první otázku třeba odpovědět tak, že čl. 273 první pododstavec směrnice 2006/112 neukládá členským státům povinnost z moci úřední identifikovat osobu povinnou k dani za účelem výběru DPH na samotném základě jiných daňových příznání, než jsou ta, která se týkají této daně, třebaže by bylo možné na jejich základě konstatovat, že tato osoba povinná k dani překročila maximální částku pro osvobození od uvedené daně.

Ke druhé otázce

32 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby vnitrostátní správce daně za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, rozhodl, že služby veterinárního lékařství podléhají DPH.

33 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty musí být dodržovány unijními orgány, avšak také členskými státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny unijními směrnici (v tomto smyslu viz rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, bod 57; „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, bod 32, jakož i Elmeke NE, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 31).

34 Pokud jde zprv o zásadu právní jistoty, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že tato zásada zejména vyžaduje, aby byly unijní právní předpisy určité a jejich uplatnění pro procesní subjekty předvídatelné, přičemž tento požadavek právní jistoty je zvláště přísný v případě právní úpravy, která může mít finanční důsledky, tak aby bylo dotčeným osobám umožněno přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim tato úprava ukládá (rozsudek Irsko v. Komise, 325/85, EU:C:1987:546, bod 18).

35 Stejně tak v oblastech, na které se vztahuje unijní právo, musí být právní předpisy členských států formulovány jednoznačným způsobem, který umožňuje dotčeným osobám seznámit se jasně a přesně se svými právy a povinnostmi a vnitrostátním soudům zajistit jejich dodržování (viz rozsudek Komise v. Itálie, 257/86, EU:C:1988:324, bod 12).

36 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že rumunský zákonodárce odstranil zmínku o veterinární péči ze seznamu plnění osvobozených od DPH, a to s platností ode dne přistoupení Rumunska k Evropské unii dne 1. ledna 2007, přičemž v této souvislosti zmínil nutnost zajistit soulad vnitrostátního práva s unijním právem.

37 Za těchto podmínek a bez ohledu na skutečnost, že rozsudek Komise v. Itálie (122/87, EU:C:1988:256), který zmiňoval uplatnění této daně na služby veterinární péče, nebyl zveřejněn v rumunském jazyce, je třeba dojít k závěru, že se právní režim, jak je popsán výše, jeví dostatečně jasný a předvídatelný, pokud jde o uplatňování DPH na tyto služby v období, k němuž se vztahují skutkové okolnosti původního řízení, což nicméně přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

38 V tomto ohledu je nutné zejména uvést, že DPH má obecnou působnost a mimo její oblast působnosti spadají pouze plnění, která jsou od ní výslovně osvobozena. Z toho vyplývá, že pouhé odstranění plnění ze seznamu plnění, která jsou osvobozena od daně, postačuje z hlediska požadavku právní jistoty k tomu, aby takové plnění patřilo mezi zdanitelná plnění.

39 Ze zásady právní jistoty jistě vyplývá, že daňovou situaci osoby povinné k dani není možné časově neomezeně zpochybňovat (v tomto smyslu viz rozsudek Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46).

40 Soudní dvůr nicméně již rozhodl, že zásada právní jistoty nebrání vnitrostátní praxi, která spočívá v tom, že správce daně v pevné promlčecí lhůtě zruší rozhodnutí, kterým přiznal osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, a na základě nové kontroly od ní požaduje vrácení této daně a sankční platby z důvodu prodlení (v tomto smyslu viz rozsudek Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 51).

- 41 Pouhá okolnost, že správce daně v průběhu promlčecí doby překvalifikuje dané plnění na hospodářskou činnost podléhající DPH, tedy nemůže sama o sobě, nenastanou-li jiné okolnosti, narušit tuto zásadu.
- 42 Proto nelze platně tvrdit, že zásada právní jistoty brání tomu, aby za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, správce daně v promlčecí době přikročil k výběru DPH týkající se již poskytnutých služeb veterinárního lékařství, které měly být předmětem této daně.
- 43 Pokud jde zadruhé o zásadu ochrany legitimního očekávání, právo dovolávat se této zásady svědčí každému jednotlivci, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl (v tomto smyslu viz rozsudek *Europäisch Iranische Handelsbank v. Rada*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, bod 95).
- 44 V tomto ohledu je třeba ověřit, zda akty správního orgánu vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání, a je-li tomu tak, prokázat legitimní charakter tohoto očekávání (v tomto smyslu viz rozsudek *Elmeke*, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 32 a citovaná judikatura).
- 45 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nicméně vyplývá, že na základě správní praxe vnitrostátních daňových orgánů, pokud jde o povinnost veterinárních lékařů k DPH, nelze patrně prokázat, že tyto podmínky byly ve věci v původním řízení splněny.
- 46 Konkrétně skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány systematicky nepodrobovaly služby veterinárního lékařství DPH v období, k němuž se vztahují skutkové okolnosti původního řízení, což navíc rumunská vláda popřela, nemůže, vyjma zcela zvláštních okolností, *a priori* postačovat k tomu, aby u běžně opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudila důvodné očekávání neuplatňování této daně na takové služby, když jak bylo řečeno výše, má uvedená daň obecnou působnost a služby veterinárního lékařství byly odstraněny ze seznamu plnění osvobozených od daně s platností od 1. ledna 2007.
- 47 Takové praxe, jakkoli politováníhodná, nemůže totiž být sama o sobě považována za praxi, která by mohla dávat dotyčným daňovým poplatníkům v tomto směru konkrétní ujištění.
- 48 Z výše uvedených úvah vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání nebrání tomu, aby vnitrostátní správce daně za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, rozhodl, že služby veterinárního lékařství podléhají DPH, vychází-li toto rozhodnutí z jasných pravidel a praxe tohoto správce nemohla u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudit důvodné očekávání neuplatňování této daně na takové služby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 273 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, neukládá členským státům povinnost z moci úřední identifikovat osobu povinnou k dani za účelem výběru daně z přidané hodnoty pouze na základě jiných**

daňových příznání, než jsou ta, která se týkají této daně, třebaže by bylo možné na jejich základě konstatovat, že tato osoba povinná k dani překročila maximální částku pro účely osvobození od uvedené daně.

- 2) Zásada právní jistoty a zásada ochrany legitimního očekávání nebrání tomu, aby správce daně za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, rozhodl, že služby veterinárního lékařství podléhají dani z přidané hodnoty, vychází-li toto rozhodnutí z jasných pravidel a praxe tohoto správce nemohla u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu vzbudit důvodné očekávání neuplatňování této daně na takové služby, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.**

Podpisy.