



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 9. júla 2015*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty (DPH) — Smernica 2006/112/ES — Články 273 a 287 — Povinnosť ex offa zaregistrovať zdaniteľnú osobu na účely DPH — Zdaniteľnosť služieb veterinárnej starostlivosti — Zásada právnej istoty — Zásada ochrany legitímnej dôvery“

Vo veci C-144/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunalul Maramureș (Rumunsko) zo 17. októbra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 26. marca 2014, ktorý súvisí s konaním:

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

proti

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

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, v zastúpení: R. D. Apan, advokát,
- rumunská vláda, v zastúpení: R.-H. Radu, D.M. Balancea a A.G. Vacaru, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Nasopoulou a I. Kotsoni, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a L. Nicolae, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: rumunčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu zásady právnej istoty a zásady ochrany legitímnej dôvery, ako aj článku 273 a článku 287 bodu 18 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14, ďalej len „smernica 2006/112“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (Veterinárna lekárska ambulancia Dr. Andrei Tomoiagă, ďalej len „veterinárna ambulancia“) na jednej strane a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (Regionálne generálne riaditeľstvo verejných financií v Kluži Napoca, zastúpené Okresnou správou verejných financií v Maramureși, ďalej len „daňová správa“), v súvislosti so zaplatením dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vzťahujúcej sa na veterinárnu starostlivosť poskytnutú od 1. októbra 2007 do 31. decembra 2010.

Právny rámec

Smernica 2006/112

- 3 Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112 stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

- c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

- 4 Článok 132 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

- b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti...;
- c) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom;

...“

- 5 Podľa článku 213 ods. 1 uvedenej smernice:

„Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

...“

- 6 Článok 214 ods. 1 písm. a) tej istej smernice znie:

„Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

- a) každej zdaniteľnej osoby..., ktorá na ich území uskutočňuje... dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane...”

- 7 Článok 250 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

- 8 Článok 273 prvý odsek tejto smernice je formulovaný takto:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

- 9 Článok 287 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty, ktoré pristúpili po 1. januári 1978, môžu oslobodiť od dane zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat nie je vyšší ako ekvivalent týchto hodnôt v národnej mene pri prepočítacom kurze platnom v deň ich pristúpenia:

...

18. Rumunsko: 35 000 [eur].“

Rumunské právo

- 10 Článok 141 zákona č. 571/2003 o vytvorení daňového zákonníka (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003, ďalej len „daňový zákonník“), týkajúci sa oslobodení transakcií uskutočnených v rámci štátu od dane stanovoval:

„1. Od [DPH] sú oslobodené tieto transakcie všeobecného záujmu:

- a) hospitalizácia, zdravotná starostlivosť vrátane veterinárnej a s nimi úzko súvisiace činnosti...”

- 11 Článok 141 daňového zákonníka, zmenený a doplnený zákonom č. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 662 z 1. augusta 2006), ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2007, stanovuje:

„1. Od dane sú oslobodené tieto transakcie všeobecného záujmu:

- a) hospitalizácia, zdravotná starostlivosť a s nimi úzko súvisiace činnosti...”

12 Podľa článku 152 daňového zákonníka, zmeneného a doplneného zákonom č. 343/2006:

„1. Zdaniteľná osoba usadená v Rumunsku, ktorej priznaný alebo skutočne dosiahnutý ročný obrat je nižší ako 35 000 eur... môže požiadať o oslobodenie od dane, ktoré sa ďalej uvádza ako ‚osobitný režim oslobodenia od dane‘, a to v súvislosti s transakciami upravenými v článku 126 ods. 1...

...

6. Zdaniteľná osoba, na ktorú sa vzťahuje osobitný režim oslobodenia a ktorej obrat podľa odseku 2 za kalendárny rok dosahuje alebo presahuje prahovú hodnotu na oslobodenie od dane, je povinná zaregistrovať sa na účely DPH v súlade s článkom 153 v lehote 10 dní odo dňa dosiahnutia alebo prekročenia uvedenej prahovej hodnoty... Osobitný režim oslobodenia od dane sa v súlade s článkom 153 uplatňuje až do dňa registrácie na účely DPH. V prípade, že sa dotknutá zdaniteľná osoba nezaregistruje na účely DPH alebo sa zaregistruje oneskorene, príslušné daňové orgány sú oprávnené uložiť jej povinnosť zaplatiť daň spolu s príslušenstvom, počnúc dňom, ktorým sa mala zdaniteľná osoba zaregistrovať na účely DPH podľa článku 153.

...“

13 Článok 153 daňového zákonníka, zmeneného a doplneného zákonom č. 343/2006, znie:

„1. Zdaniteľná osoba usadená v Rumunsku..., ktorá vykonáva alebo má v úmysle vykonávať ekonomickú činnosť zahŕňajúcu zdaniteľné transakcie a/alebo transakcie oslobodené od DPH s právom na odpočet, musí na príslušnom daňovom orgáne podať žiadosť o registráciu na účely DPH za týchto podmienok:

a) pred vykonaním uvedených transakcií v týchto prípadoch:

- (1) ak vyhlási, že jej obrat dosiahne alebo presiahne prahovú hodnotu na oslobodenie od dane podľa článku 152 ods. 1, pokiaľ ide o osobitný režim oslobodenia od dane pre malé podniky;
- (2) ak vyhlási, že jej obrat nedosiahne prahovú hodnotu na oslobodenie od dane podľa článku 152 ods. 1, no zvolí si uplatnenie bežného režimu zdanenia;

...

7. Pokiaľ osoba povinná zaregistrovať sa podľa odseku 1, 2, 4 alebo 5 nepodá žiadosť o registráciu na účely DPH, príslušné daňové orgány ju zaregistrujú *ex offio*.

...“

14 Nariadenie č. 44/2004 z 22. januára 2004, ktorým sa schvaľujú podrobné pravidlá uplatňovania zákona č. 571/2003 o vytvorení daňového zákonníka (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004), vo svojom znení účinnom od 1. júla 2007 do 31. decembra 2009 v prílohe stanovovalo:

„Podrobné pravidlá uplatňovania:

...

24. Oslobodenie podľa článku 141 ods. 1 písm. a) daňového zákonníka:

- a) sa vzťahuje na činnosti úzko súvisiace s hospitalizáciou, ako aj so zdravotnou starostlivosťou, vrátane dodávania liekov, obväzov, protéz s príslušenstvom, dodávania ortopedických výrobkov a iného obdobného tovaru pacientom počas trvania liečby, ako aj na poskytovanie stravy a ubytovania pacientom počas ich hospitalizácie a v rámci zdravotnej starostlivosti;
- b) sa nevzťahuje na dodávanie liekov, obväzov, lekárskeho protéz s príslušenstvom, ortopedických výrobkov a iného tovaru, ktoré sa neuskutočňuje v rámci zdravotnej starostlivosti alebo hospitalizácie, ako je to v prípade dodaní lekárňami, a to aj vtedy, ak sa tieto lekárne nachádzajú v priestoroch nemocnice alebo kliniky a/alebo sú spravované uvedeným zariadením.

...“

15 Nariadenie č. 1620/2009 z 29. decembra 2009 (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 31. decembra 2009) zmenilo a doplnilo podrobné pravidlá uplatňovania daňového zákonníka zavedené nariadením č. 44/2004. Od 1. januára 2010 tieto podrobné pravidlá stanovujú:

„Podrobné pravidlá uplatňovania:

24. (1) Oslobodenie od dane podľa článku 141 ods. 1 písm. a) daňového zákonníka:

...

- c) sa na základe rozsudku [Komisia/Taliansko (122/87, EU:C:1988:256) vyhláseného Súdnyim dvorom Európskej únie] nevzťahuje na služby veterinárnej starostlivosti.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 16 V máji 2011, v nadväznosti na daňovú kontrolu, žiadal daňový orgán od veterinárnej ambulancie zaplatenie DPH s navýšeniami a úrokmi, vzťahujúcej sa na služby veterinárnej starostlivosti, ktoré poskytovala od 1. októbra 2007 do 31. decembra 2010.
- 17 Veterinárna ambulancia napadla toto rozhodnutie na Tribunalul Maramureș (Všeobecný súd v Maramureși) z dôvodu, že rumunská právna úprava do 1. januára 2010 oslobodzovala tieto činnosti od DPH, alebo že prinajmenšom v tejto súvislosti existovala pochybnosť, ktorú umožnilo odstrániť až nariadenie č. 1620/2009, ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2010.
- 18 Daňový orgán naopak tvrdí, že od 1. januára 2007, dátumu nadobudnutia účinnosti zákona č. 343/2006, ktorý vypustil zmienku o činnostiach veterinárnej zdravotnej starostlivosti zo zoznamu služieb oslobodených od DPH, sa toto oslobodenie už neuplatňovalo. Tento orgán okrem iného tvrdí, že nariadenie č. 1620/2009 v žiadnom prípade nemohlo zmeniť a doplniť vnútroštátnu právnu normu vyššej úrovne, čiže text na zákonodarnej úrovni, a že toto nariadenie len objasnilo uplatniteľný právny režim.
- 19 Vnútroštátny súd si kladie otázku o povinnostiach, ktoré majú daňové orgány v kontexte veci samej na základe článku 273 smernice 2006/112, a najmä o tom, či tento článok ukladá daňovému orgánu povinnosť *ex officio* zaregistrovať na účely DPH zdaniteľnú osobu hneď, ako podala daňové priznanie, z ktorých vyplýva, že jej príjmy sú vyššie ako prahová hodnota na oslobodenie od DPH.

- 20 Tento súd si tiež kladie otázku, či zásada právnej istoty bráni vyžadovaniu platby DPH za okolností, o aké ide vo veci samej, keď daňový úrad nedodrжал túto povinnosť *ex officio* zaregistrovať zdaniteľnú osobu na účely DPH, a ani v praxi počas obdobia od 1. októbra 2007 do 31. decembra 2010 neuplatnil túto daň na služby veterinárnej starostlivosti. Vnútroštátny súd si tiež kladie otázku o dôsledkoch, ktoré treba vyvodiť z toho, že v tom istom období nebol v rumunskom jazyku uverejnený rozsudok Komisia/Taliansko (122/87, EU:C:1988:256).
- 21 Za týchto podmienok Tribunalul Maramureș rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Majú sa článok 273 a článok 287 bod 18 smernice [2006/112/ES] vykladať v tom zmysle, že vnútroštátny daňový orgán bol povinný zaregistrovať zdaniteľnú osobu na účely DPH a uložiť jej povinnosti týkajúce sa splatnej dane a jej príslušenstva pri prekročení prahovej hodnoty na oslobodenie od dane, a to odo dňa, keď zdaniteľná osoba podala príslušnému daňovému orgánu daňové priznania, z ktorých vyplýva prekročenie prahovej hodnoty na oslobodenie od DPH?
2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, bráni zásada právnej istoty vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán retroaktívne uložil zdaniteľnej osobe povinnosť zaplatiť DPH z dôvodu, že služby veterinárnej starostlivosti nie sú oslobodené od platby DPH a zdaniteľná osoba prekročila prahovú hodnotu na oslobodenie od dane, s prihliadnutím na to, že:
- daňový orgán *ex officio* nezaregistroval zdaniteľnú osobu na účely DPH a neuložil jej povinnosť zaplatiť DPH hneď, ako podala daňové priznania, z ktorých vyplýva prekročenie prahovej hodnoty na oslobodenie od dane, ale urobil tak až neskôr, po zmene a doplnení podrobných pravidiel uplatňovania daňového zákonníka nariadením č. 1620/2009 v tom zmysle, že oslobodenie od dane podľa článku 141 ods. 1 písm. a) daňového zákonníka sa nevzťahuje na služby veterinárnej starostlivosti, ako vyplýva z rozsudku [Komisia/Taliansko (122/87, EU:C:1988:256)], a za obdobie, ktoré predchádzalo zmene a doplneniu uvedeným vyššie,
 - daňový orgán sa oboznámil s prekročením prahovej hodnoty na oslobodenie od dane pred zmenou a doplnením podrobných pravidiel uplatňovania daňového zákonníka nariadením č. 1620/2009 v zmysle uvedenom vyššie, a to prostredníctvom daňových priznaní podaných zdaniteľnou osobou,
 - pred prijatím nariadenia vlády č. 1620/2009 daňový orgán nevydal v rámci svojej pôsobnosti – do ktorej patrí aj zdaniteľná osoba vo veci samej – daňové správne akty, ktorými by konštatoval, že zdaniteľné osoby pôsobiace ako veterinárne ambulancie sa nezaregistrovali na účely DPH v dôsledku prekročenia prahovej hodnoty na oslobodenie od dane, a v dôsledku toho by im v týchto rozhodnutiach uložil povinnosť zaplatiť daň, a
 - v období, ktoré predchádzalo prijatiu a nadobudnutiu účinnosti nariadenia č. 1620/2009, nebol rozsudok [Komisia/Taliansko (122/87, EU:C:1988:256)] nijakým spôsobom uverejnený v rumunskom jazyku?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 273 prvý odsek smernice 2006/112 ukladá členským štátom povinnosť *ex officio* zaregistrovať zdaniteľnú osobu na účely výberu DPH len na základe daňových priznaní, iných ako priznaní týkajúcich sa tejto dane, pokiaľ umožnili konštatovať, že táto zdaniteľná osoba prekročila prahovú hodnotu na oslobodenie od uvedenej dane.

- 23 Na jednej strane treba pripomenúť, že podľa článku 287 bodu 18 smernice 2006/112, na ktorý vnútroštátny súd odkazuje vo svojej prvej otázke, môže Rumunská republika oslobodiť od DPH zdaniteľné osoby, ktorých ročný obrat dosahuje nanajvýš 35 000 eur.
- 24 Na druhej strane článok 273 prvý odsek smernice 2006/112 spresňuje, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.
- 25 Súdny dvor spresnil, že z tohto ustanovenia, ako aj z článku 2 a článku 250 ods. 1 smernice 2006/112 a článku 4 ods. 3 ZEÚ vyplýva, že každý členský štát má povinnosť prijať všetky legislatívne a správne opatrenia, aby zabezpečil, že DPH splatná na jeho území bude vyberaná v plnej výške, a bojoval proti podvodom (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Taliansko, C-132/06, EU:C:2008:412, body 37 a 46, a Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25).
- 26 Z tohto najmä vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty, ako aj vypočítať a vybrať dlžnú daň (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, 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 Marica Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 52).
- 27 Z týchto úvah však pritom nemožno vyvodiť, že členské štáty musia *ex offico* zaregistrovať zdaniteľnú osobu na účely DPH hneď, ako doručí daňové priznania, iné ako priznania týkajúce sa tejto dane, ktoré umožňujú konštatovať prekročenie prahovej hodnoty na oslobodenie od tejto dane.
- 28 V prvom rade článok 214 ods. 1 smernice 2006/112 síce stanovuje, že členské štáty prijímajú opatrenia potrebné na registráciu zdaniteľných osôb na účely DPH, rovnako však platí, že podľa článku 213 ods. 1 tejto smernice prináleží predovšetkým dotknutej osobe, aby oznámila začatie, zmenu a ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba. Súdny dvor tiež usúdil, že zo znenia článku 214 ods. 1 uvedenej smernice vyplýva, že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri prijímaní opatrení na zabezpečenie registrácie zdaniteľných osôb na účely DPH (pozri rozsudok Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 22).
- 29 V druhom rade sú členské štáty povinné zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktorým podliehajú zdaniteľné osoby, pričom majú v tejto súvislosti určitú voľnosť, najmä pokiaľ ide o spôsob použitia prostriedkov, ktoré majú k dispozícii (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, C-132/06, EU:C:2008:412, bod 38, a Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, bod 22), s výhradou zabezpečenia účinného výberu vlastných zdrojov Európskej únie a nevytvárania podstatných rozdielov v spôsobe zaobchádzania so zdaniteľnými osobami, a to tak v rámci jedného členského štátu, ako aj všetkých členských štátov (rozsudok Komisia/Taliansko, C-132/06, EU:C:2008:412, bod 39).
- 30 Z predchádzajúceho vyplýva, že smernica 2006/112 síce vyžaduje, aby členské štáty prijali všetky opatrenia potrebné na registráciu zdaniteľnej osoby na účely DPH, a to aj v prípade *ex offico* potreby, ale neukladá im povinnosť prijať legislatívne a správne opatrenia spôsobilé zabezpečiť, aby sa pri správe daňových priznaní, iných ako priznaní týkajúcich sa DPH, súbežne preverovalo dodržiavanie povinností zdaniteľnej osoby v súvislosti s touto daňou, zatiaľ čo takéto priznania ani nemusia nutne obsahovať všetky údaje, ktoré by mohli byť poskytnuté v rámci daňového priznania k DPH podľa článku 250 ods. 1 smernice 2006/112 a ktoré sú potrebné na stanovenie tejto dane.

31 Za týchto podmienok treba na prvú otázku odpovedať, že článok 273 prvý odsek smernice 2006/112 neukladá členským štátom povinnosť *ex officio* zaregistrovať zdaniteľnú osobu na účely výberu DPH len na základe daňových priznaní, iných ako priznaní týkajúcich sa tejto dane, a to aj pokiaľ tieto daňové priznania umožnili konštatovať, že táto zdaniteľná osoba prekročila prahovú hodnotu na oslobodenie od uvedenej dane.

O druhej otázke

32 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zásada právnej istoty a zásada ochrany legitímnej dôvery bránia tomu, aby vnútroštátny daňový orgán rozhodol, že služby veterinárnej starostlivosti za okolností, o aké ide vo veci samej, podliehajú DPH.

33 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora musia inštitúcie Európskej únie, ale aj členské štáty pri výkone právomocí, ktoré im zverujú smernice Únie, dodržiavať zásadu právnej istoty a zásadu ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle najmä 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, ako aj *Elmeke NE*, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 31).

34 Pokiaľ ide v prvom rade o zásadu právnej istoty, ako Súdny dvor mnohokrát rozhodol, vyplýva z nej okrem iného to, že právna úprava Únie musí byť jasná a jej uplatnenie musí byť pre osoby podliehajúce súdnej právomoci predvídateľné, pričom táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne záväzná, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať finančné dôsledky, a to s cieľom umožniť dotknutým osobám presne sa oboznámiť s rozsahom povinností, ktoré im táto právna úprava ukladá (rozsudok *Írsko/Komisia*, 325/85, EU:C:1987:546, bod 18).

35 Rovnako v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, musia byť právne normy členských štátov formulované jednoznačným spôsobom, ktorý umožňuje dotknutým osobám oboznámiť sa s ich právami a povinnosťami jasným a presným spôsobom a vnútroštátnym súdom zabezpečiť ich dodržiavanie (pozri rozsudok *Komisia/Taliansko*, 257/86, EU:C:1988:324, bod 12).

36 V tejto veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že rumunský normotvorca vypustil zo zoznamu transakcií oslobodených od DPH odkaz na veterinárnu starostlivosť, a to od dátumu pristúpenia Rumunska k Únii 1. januára 2007, pričom sa v tejto súvislosti zmienil o potrebe zabezpečiť súlad vnútroštátneho práva s právom Únie.

37 Za týchto podmienok treba aj bez ohľadu na absenciu uverejnenia rozsudku *Komisia/Taliansko* (122/87, EU:C:1988:256) zmieňujúceho sa o uplatňovaní tejto dane na služby veterinárnej starostlivosti v rumunskom jazyku usúdiť, že právny režim, aký bol opísaný vyššie, sa zdá dostatočne jasný a predvídateľný, pokiaľ ide o uplatňovanie DPH na tieto služby počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú skutkové okolnosti veci samej, čo preveriť však prináleží vnútroštátnemu súdu.

38 V tejto súvislosti treba osobitne uviesť, že DPH má všeobecnú uplatniteľnosť a že mimo jej pôsobnosti sa nachádzajú len transakcie, ktoré sú od nej výslovne oslobodené. Z toho vyplýva, že samotné vypustenie určitej transakcie zo zoznamu transakcií, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie od dane, z hľadiska požiadavky právnej istoty stačí na to, aby takáto transakcia patrila medzi zdaniteľné transakcie.

39 Je pravda, že zo zásady právnej istoty vyplýva, že daňová situácia zdaniteľnej osoby nemôže byť donekonečna spochybniteľná (pozri v tomto zmysle rozsudok *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 46).

- 40 Súdny dvor však už rozhodol, že zásada právnej istoty nebráni praxi vnútroštátnych daňových orgánov, spočívajúcej v tom, že v rámci prekluzívnej lehoty odvolajú rozhodnutie, ktorým uznali zdaniteľnej osobe právo na odpočet DPH, pričom od nej v nadväznosti na novú kontrolu žiadajú túto daň zvýšenú o úroky z omeškania (pozri v tomto zmysle rozsudok Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, bod 51).
- 41 Samotná okolnosť, že daňový orgán v premlčacej lehote prehodnotí danú transakciu ako ekonomickú činnosť podliehajúcu DPH, nemôže preto sama osebe, bez iných okolností, túto zásadu porušiť.
- 42 V dôsledku toho nemožno platne tvrdiť, že zásada právnej istoty bráni za okolností, o aké ide vo veci samej, tomu, aby daňový úrad v premlčacej lehote pristúpil k vymáhaniu DPH vzťahujúcej sa na už poskytnuté služby veterinárnej starostlivosti, na ktoré mala byť uplatnená táto daň.
- 43 Pokiaľ ide v druhom rade o zásadu ochrany legitímnej dôvery, právo odvolávať sa na túto zásadu sa vzťahuje na každú osobu podliehajúcu súdnej právomoci, u ktorej správny orgán vyvolal odôvodnené očakávanie z dôvodu presných ubezpečení, ktoré jej poskytol (pozri v tomto zmysle rozsudok Europäisch-Iranische Handelsbank/Rada, C-585/13 P, EU:C:2015:145, bod 95).
- 44 V tejto súvislosti treba preveriť, či akty správneho orgánu vyvolali vo vnímaní pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu odôvodnenú dôveru, a ak to tak je, preukázať legitímnosť tejto dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudok Elmeka, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 32 a citovanú judikatúru).
- 45 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru však vyplýva, že sa nezdá, že by správna prax vnútroštátnych daňových orgánov, pokiaľ ide o uplatňovanie DPH na veterinárnych lekárov, mohla preukázať, že vo veci samej sú tieto podmienky splnené.
- 46 Predovšetkým skutočnosť, že vnútroštátne daňové orgány počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú skutkové okolnosti veci samej, systematicky neuplatňovali DPH na služby veterinárnej starostlivosti, čo navyše rumunská vláda popiera, nemôže *a priori*, s výnimkou skutočne osobitných okolností, postačovať na to, aby vo vnímaní bežne pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu vyvolala primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na takéto služby napriek tomu, že ako bolo uvedené vyššie, uvedená daň má všeobecnú uplatniteľnosť a služby veterinárnej starostlivosti boli od 1. januára 2007 vypustené zo zoznamu transakcií oslobodených od dane.
- 47 Takáto prax je totiž síce poľutovaniahodná, ale sama osebe nemôže byť považovaná za prax spôsobilú poskytnúť dotknutým zdaniteľným osobám presné ubezpečenia v tomto zmysle.
- 48 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že na druhú otázku treba odpovedať, že zásada právnej istoty a zásada ochrany legitímnej dôvery nebránia tomu, aby vnútroštátny daňový orgán rozhodol, že služby veterinárnej starostlivosti za okolností, o aké ide vo veci samej, podliehajú DPH, pokiaľ sa toto rozhodnutie zakladá na jasných pravidlách a pokiaľ prax tohto orgánu nemohla vo vnímaní pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu vyvolať primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na takéto služby, čo preveriť prináleží vnútroštátnemu súdu.

O trovách

- 49 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

1. Článok 273 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, neukladá členským štátom povinnosť *ex officio* zaregistrovať zdaniteľnú osobu na účely výberu dane z pridanej hodnoty len na základe daňových priznaní, iných ako priznaní týkajúcich sa tejto dane, a to aj pokiaľ tieto daňové priznania umožnili konštatovať, že táto zdaniteľná osoba prekročila prahovú hodnotu na oslobodenie od uvedenej dane.
2. Zásada právnej istoty a zásada ochrany legitímnej dôvery nebránia tomu, aby vnútroštátny daňový orgán rozhodol, že služby veterinárnej starostlivosti za okolností, o aké ide vo veci samej, podliehajú dani z pridanej hodnoty, pokiaľ sa toto rozhodnutie zakladá na jasných pravidlách a pokiaľ prax tohto orgánu nemohla vo vnímaní pozorného a obozretného hospodárskeho subjektu vyvolať primeranú dôveru v neuplatnenie tejto dane na takéto služby, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy