

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

9. srpnja 2015.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 273. i 287. – Obveza određivanja obveznika PDV-a po službenoj dužnosti – Oporezivi karakter veterinarskih usluga – Načelo pravne sigurnosti – Načelo zaštite legitimnih očekivanja“

U predmetu C-144/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul Maramureş (Rumunjska), odlukom od 17. listopada 2013., koju je Sud zaprimio 26. ožujka 2014., u postupku

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

protiv

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

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, R. D. Apan, odvjetnik,
- za rumunjsku vladu, R. R.-H. Radu, D. M. Bulancea i A. G. Vacaru, u svojstvu agenata,
- za vladu Helenske Republike, K. Nasopoulou i I. Kotsoni, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i L. Nicolae, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja te članka 273. i 287. točke 18. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena

Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. (SL 2010., L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330., u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (veterinarska ambulanta dr. Andreija Tomoiagă, u daljnjem tekstu: veterinarska ambulanta) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (Regionalna uprava za javne financije Cluj Napoca, zastupana po mjesnoj upravi za javne financije Maramureș, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) u pogledu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) za veterinarske usluge pružene u razdoblju od 1. listopada 2007. do 31. prosinca 2010.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 U članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive 2006/112 predviđeno je:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;“

4 U članku 132. stavku 1. te direktive propisano je:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(b) bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti [...];

(c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici;

[...]“

5 U skladu s člankom 213. stavkom 1. navedene direktive:

„Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

[...]“

6 Članak 214. stavak 1. točka (a) te direktive glasi kako slijedi:

„Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljedećih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika [...] koji na svojem području isporučuje robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a [...];

[...]“

7 U članku 250. stavku 1. Direktive 2006/112 predviđeno je:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.“

8 Članak 273. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.“

9 U članku 287. navedene direktive propisano je:

„Države članice koje su pristupile nakon 1. siječnja 1978., mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja:

[...]

(18) Rumunjska: 35.000 eura.“

Rumunjsko pravo

10 U članku 141. Zakona br. 571/2003 kojim se ustanovljuje Porezni zakonik (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.; u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), koji se odnosi na izuzeće od oporezivanja transakcija obavljenih u tuzemstvu, predviđeno je sljedeće:

„(1) Sljedeće transakcije od općeg interesa izuzete su od plaćanja [PDV-a]:

(a) bolnička i medicinska zaštita, uključujući i veterinarsku zaštitu, te usko povezane aktivnosti [...].“

11 U članku 141. Poreznog zakonika, kako je izmijenjen Zakonom br. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 662 od 1. kolovoza 2006.), koji je stupio na snagu 1. siječnja 2007., propisano je:

„(1) Sljedeće transakcije od općeg interesa izuzete su od poreza:

a) bolnička i medicinska zaštita, te usko povezane aktivnosti [...].“

12 U skladu s člankom 152. Poreznog zakonika, kako je izmijenjen Zakonom br. 343/2006:

„(1) Porezni obveznik sa sjedištem u Rumunjskoj čiji je ukupni prijavljeni ili ostvareni godišnji promet manji od praga koji iznosi 35.000 eura [...] može zatražiti izuzeće od oporezivanja, u daljnjem tekstu nazvano ‚posebni režim izuzeća‘, za transakcije predviđene u članku 126. stavku 1. [...]

[...]

(6) Porezni obveznik koji se koristi posebnim režimom izuzeća i koji je promet u kalendarskoj godini, kako je predviđen u stavku 2., jednak ili veći od praga za izuzeće dužan je u skladu s člankom 153. identificirati se kao obveznik PDV-a u roku od deset dana od dana kada je taj prag dosegnut ili prekoračen. [...] Posebni režim izuzeća primjenjuje se do datuma identifikacije obveznika PDV-a, u skladu s člankom 153. Ako se dotični porezni obveznik ne identificira kao obveznik PDV-a ili to ne učini pravodobno, nadležna porezna tijela imaju pravo obvezati ga na plaćanje poreza i odgovarajućih dodatnih iznosa, počevši od dana kada je u skladu s člankom 153. trebao biti identificiran kao obveznik PDV-a.

[...]"

13 Članak 153. Poreznog zakonika, kako je izmijenjen Zakonom br. 343/2006, glasi kako slijedi:

„(1) Porezni obveznik sa sjedištem u Rumunjskoj [...] koji obavlja ili ima namjeru obavljati gospodarsku aktivnost koja uključuje transakcije koje su oporezive PDV-om i/ili su izuzete od plaćanja tog poreza s pravom na odbitak mora od nadležnog poreznog tijela zatražiti da ga identificira kao obveznika PDV-a, i to:

a) prije obavljanja takvih aktivnosti, u sljedećim slučajevima:

1. ako prijavi da će ostvariti promet jednak ili veći od praga predviđenog u članku 152. stavku 1. u pogledu posebnog režima izuzeća za male poduzetnike;

2. ako prijavi da će ostvariti promet manji od praga predviđenog u članku 152. stavku 1., ali se odluči za primjenu općeg režima PDV-a;

[...]

(7) Ako osoba koja je dužna identificirati se kao obveznik PDV-a u skladu sa stavcima 1., 2., 4. i 5. ne podnese takav zahtjev nadležna porezna tijela će ga identificirati po službenoj dužnosti.

[...]"

14 U Prilogu Uredbe br. 44/2004 od 22. siječnja 2004. o utvrđivanju pravila o primjeni Zakona br. 571/2003 kojim se ustanovljuje Porezni zakonik (*Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 112 od 6. veljače 2004.), u verziji koja je bila na snazi u razdoblju od 1. srpnja 2007. do 31. prosinca 2009., propisano je:

„Pravila o primjeni:

[...]

24. Izuzeće od oporezivanja predviđeno u članku 141. stavku 1. točki (a) Poreznog zakonika:

a) primjenjuje se na aktivnosti koje su usko povezane s bolničkom i medicinskom zaštitom, uključujući i opskrbu pacijenata tijekom obrade lijekovima, zavojima, protezama i njihovim dodacima, ortopedskim i drugim sličnim proizvodima, te prehranu i smještaj pacijenata u vrijeme pružanja bolničke i medicinske zaštite;

b) ne primjenjuje se na opskrbu lijekovima, zavojima, protezama i njihovim dodacima, ortopedskim i drugim sličnim proizvodima koja se ne odvija u okviru medicinske ili bolničke zaštite, poput one koju obavljaju ljekarne, čak i ako se potonje nalaze u sklopu bolničke ustanove ili klinike i/ili pod njihovom upravom.

[...]"

15 Uredbom br. 1620/2009 od 29. prosinca 2009. (*Monitorul Oficial al României*, Dio I., br. 927 od 31. prosinca 2009.) upotpunjena su i izmijenjena pravila o primjeni Poreznog zakonika utvrđena u Uredbi br. 44/2004. Počevši od 1. siječnja 2010. tim se pravilima predviđa sljedeće:

„Pravila o primjeni:

24. (1) Izuzete od oporezivanja predviđeno u članku 141. stavku 1. točki (a) Poreznog zakonika:

[...]

c) ne primjenjuje se na veterinarske usluge, na temelju presude [Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256) Suda Europske unije].

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Nakon provedenog poreznog nadzora porezno tijelo je u svibnju 2011. zatražilo od veterinarske ambulante plaćanje PDV-a, uz pripadajuće dodatne naknade i kamate, za veterinarske usluge koje su pružene u razdoblju od 1. listopada 2007. do 31. prosinca 2010.

17 Veterinarska ambulanta pokrenula je u vezi s tom odlukom postupak pred Tribunalulom Maramureș (prvostupanjski sud u Maramureșu) navodeći da su prema rumunjskom zakonodavstvu njezine aktivnosti do 1. siječnja 2010. bile izuzete od plaćanja PDV-a ili da je u najmanju ruku postojala dvojba u tom pogledu koju je mogla otkloniti samo Uredba br. 1620/2009, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2010.

18 Porezno tijelo, suprotno tomu, ističe da se to izuzete više ne primjenjuje od 1. siječnja 2007., dana kada je na snagu stupio Zakon br. 343/2006 kojim su veterinarske aktivnosti uklonjene s popisa usluga izuzetih od plaćanja PDV-a. Spomenuto tijelo nadalje tvrdi da se Uredbom br. 1620/2009 u svakom slučaju nije mogla izmijeniti nacionalna pravna norma višeg ranga, to jest zakonodavna norma, i da je tom uredbom isključivo pojašnjen primjenjivi pravni režim.

19 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o obvezama koje na temelju članka 273. Direktive 2006/112 imaju porezna tijela u okviru glavnog postupka, a osobito o tomu nalaže li ta odredba poreznom tijelu da po službenoj dužnosti identificira obveznika PDV-a od trenutka kada je dotična osoba predala porezne prijave iz kojih je vidljivo da je njezin promet premašio prag za izuzete od plaćanja PDV-a.

20 Navedeni se sud nadalje pita protivi li se načelo pravne sigurnosti tomu da je plaćanje PDV-a zatraženo u okolnostima poput onih u glavnom postupku u kojima porezno tijelo nije poštovalo spomenutu obvezu da po službenoj dužnosti identificira obveznika PDV-a niti je u praksi taj porez primjenjivalo na veterinarske usluge u razdoblju od 1. listopada 2007. i 31. prosinca 2010. Sud koji je uputio zahtjev također dvoji o posljedicama koje proizlaze iz činjenice da u spomenutom

razdoblju presuda Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256) nije objavljena u verziji na rumunjskom jeziku.

21 U tim je okolnostima Tribunalul Maramureș odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 273. i članak 287. točka 18. Direktive [2006/112] tumačiti na način da nacionalno porezno tijelo mora identificirati poreznog obveznika za potrebe oporezivanja PDV-om te mu odrediti obvezu plaćanja poreza i s njom povezane dodatne obveze jer je premašio prag za izuzete od oporezivanja, i to od dana kada je porezni obveznik podnio porezne prijave nadležnom poreznom tijelu iz kojih proizlazi da je on premašio prag za izuzete od plaćanja PDV-a?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, protivi li se načelu pravne sigurnosti nacionalna praksa na temelju koje je porezno tijelo poreznom obvezniku retroaktivno odredilo obvezu plaćanja PDV-a zbog toga što veterinarske usluge nisu izuzete od plaćanja PDV-a i zbog toga što je premašen prag za izuzete kada:

– porezno tijelo nije po službenoj dužnosti identificiralo poreznog obveznika za potrebe oporezivanja PDV-om niti mu je odredilo obvezu plaćanja PDV-a u vrijeme kada je on podnio poreznu prijavu iz koje je vidljivo da je premašio prag za izuzete, nego je to učinio tek nakon što su Uredbom br. 1620/2009 izmijenjena pravila o primjeni Poreznog zakonika na način da se izuzete predviđeno u članku 141. stavku 1. točki (a) Poreznog zakonika ne primjenjuje na veterinarske usluge, kako proizlazi iz presude [Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256)], i to za razdoblje koje je prethodilo navedenoj izmjeni;

– je porezno tijelo na temelju poreznih prijava koje je podnio porezni obveznik utvrdilo da je premašen prag za izuzete prije nego što su Uredbom br. 1620/2009 izmijenjena pravila o primjeni Poreznog zakonika u gore navedenom smislu;

– prije objave Uredbe br. 1620/2009, porezno tijelo nije, u okviru svojih nadležnosti – kojima je obuhvaćen i porezni obveznik u glavnom postupku – izdalo porezne akte kojima bi utvrdilo da veterinarske ambulante nisu identificirane kao obveznici PDV-a nakon što su premašile prag za izuzete od oporezivanja i odredilo im, shodno tomu, obvezu plaćanja PDV-a;

– prije donošenja i stupanja na snagu Uredbe br. 1620/2009 presuda Komisija/Italija [(122/87, EU:C:1988:256)] nije ni na koji način objavljena u verziji na rumunjskom jeziku?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

22 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita obvezuje li članak 273. stavak 1. Direktive 2006/112 države članice da po službenoj dužnosti identificiraju poreznog obveznika za potrebe oporezivanja PDV-om samo na temelju poreznih prijava koje se ne odnose na tu vrstu poreza, čak i ako im te prijave omogućuju da utvrde da je porezni obveznik premašio prag za izuzete od navedenog poreza.

23 S jedne strane, valja podsjetiti da, na temelju članka 287. točke 18. Direktive, na koji se u svom prvom pitanju poziva sud koji je uputio zahtjev, Rumunjska može izuzeti od plaćanja PDV-a porezne obveznike čiji godišnji promet iznosi najviše 35.000 eura.

24 S druge strane, u članku 273. stavku 1. Direktive 2006/112 određeno je da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama

koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

25 Sud je upozorio da iz te odredbe, kao i iz članka 2. i članka 250. stavka 1. Direktive 2006/112 te iz članka 4. stavka 3. UEU-a, proizlazi da je svaka država članica obvezna poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 37. i 46., te Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, t. 25.).

26 Iz navedenog osobito proizlazi to da su države članice dužne provjeravati prijave poreznih obveznika, njihove račune i drugu relevantnu dokumentaciju te obračunati i naplatiti dugovani porez (vidjeti presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 37.; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, t. 21. i Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 52.).

27 Na osnovi tih razmatranja ne može se, međutim, zaključiti da su države članice dužne po službenoj dužnosti identificirati poreznog obveznika za potrebe oporezivanja PDV-om nakon što je on podnio porezne prijave koje se ne odnose na taj porez, ali na temelju kojih se može utvrditi da je premašen prag za izuzeće od njegova plaćanja.

28 Kao prvo, iako je u članku 214. stavku 1. Direktive 2006/112 predviđeno da države članice poduzimaju potrebne mjere da bi identificirale porezne obveznike za potrebe oporezivanja PDV-om, nema sumnje da je na temelju članka 213. stavka 1. te direktive zainteresirana osoba obvezna prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika. Sud je k tome ocijenio da iz teksta članka 214. stavka 1. navedene direktive proizlazi da države članice raspoložu određenom marginom prosudbe pri donošenju mjera kojima osiguravaju identifikaciju poreznih obveznika za potrebe oporezivanja PDV-om (vidjeti presudu Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, t. 22.).

29 Kao drugo, države članice su dužne osigurati da porezni obveznici poštuju svoje obveze, pri čemu raspoložu određenim manevarskim prostorom, osobito u pogledu načina korištenja sredstvima kojima raspoložu (vidjeti presude Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 38. i Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, t. 22.), pod uvjetom da je osigurano učinkovito ubiranje vlastitih sredstava Europske unije i da nisu stvorene znatne razlike u načinu postupanja prema poreznim obveznicima, bilo da je to u okviru jedne ili svih država članica (presuda Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, t. 39.).

30 Iz prethodnog proizlazi da Direktiva 2006/112, iako zahtijeva od država članica da poduzmu sve potrebne mjere da bi identificirale, ako je potrebno i po službenoj dužnosti, obveznika PDV-a, ne nalaže donošenje zakonodavnih i upravnih mjera kojima će osigurati da se prilikom obrade poreznih prijava koje se ne odnose na PDV provjeri poštuje li poreznik obveznik svoje obveze s osnove tog poreza, kada se uzme u obzir da spomenute prijave nužno ne sadržavaju sve podatke koji se sukladno članku 250. stavku 1. Direktive mogu navesti u prijavi PDV-a a potrebni su za njegovo utvrđivanje.

31 U tim okolnostima, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 273. stavak 1. Direktive 2006/112 ne obvezuje države članice na to da po službenoj dužnosti identificiraju poreznog obveznika za potrebe oporezivanja PDV-om samo na temelju poreznih prijava koje se ne odnose na tu vrstu poreza, čak i ako mu te prijave omoguće da utvrdi da je porezni obveznik premašio prag za izuzeće od navedenog poreza.

Drugo pitanje

32 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protive li se na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja u okolnostima poput onih u glavnom postupku odluci nacionalnog poreznog tijela o obvezi pla?anja PDV-a na veterinarske usluge.

33 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja trebaju poštovati ne samo Unijine institucije, nego i države ?lanice u izvršavanju ovlasti koje su im povjerene direktivama Unije (vidjeti u tom smislu osobito presude Gemeente Leusden i Holin Groep, C?487/01 i C?7/02, EU:C:2004:263, t. 57.; „Goed Wonen“, C?376/02, EU:C:2005:251, t. 32., te Elmeka NE, C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, t. 31.).

34 Kada je, kao prvo, rije? o na?elu pravne sigurnosti, kao što je to Sud u više navrata presudio, iz njega proizlazi, me?u ostalim, da zakonodavstvo Unije mora biti izvjesno i njegova primjena predvidljiva za pojedince te da se taj zahtjev pravne sigurnosti osobito strogo name?e kada je rije? o propisu koji može imati financijske posljedice, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da to?no poznaju opseg obveza koje im on name?e (presuda Irska /Komisija, 325/85, EU:C:1987:546, t. 18.).

35 Isto tako, u podru?jima obuhva?enima pravom Unije pravna pravila država ?lanica moraju biti oblikovana nedvosmisleno kako bi se osobama o kojima je rije? omogućilo poznavanje njihovih prava i obveza na jasan i precizan na?in te nacionalnim sudovima omogućilo osiguranje njihova poštovanja (vidjeti presudu Komisija/Italija 257/86, EU:C:1988:324, t. 12.).

36 U ovom slu?aju iz odluke kojom se upu?uju prethodna pitanja proizlazi da je rumunjski zakonodavac uklonio veterinarsku zaštitu s popisa usluga izuzetih od pla?anja PDV-a, ra?unaju?i od 1. sije?nja 2007., dana pristupanja Rumunjske Europskoj uniji, navode?i u tom pogledu potrebu osiguravanja uskla?enosti nacionalnog prava s pravom Unije.

37 U tim okolnostima, bez obzira ?ak i na to što presuda Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256), u kojoj se navodi primjena tog poreza na usluge veterinarske zaštite, nije objavljena u verziji na rumunjskom jeziku, treba ocijeniti da se pravni režim poput prethodno opisanog ?ini dovoljno jasnim i predvidljivim u pogledu primjene PDV-a na usluge u razdoblju o kojem je rije? u glavnom postupku, što je me?utim dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

38 U tom pogledu valja, me?u ostalim, istaknuti to da PDV ima op?u primjenu i da se izvan podru?ja te primjene nalaze samo one aktivnosti koje su izri?ito izuzete. Iz navedenog proizlazi da je samo uklanjanje aktivnosti s popisa onih izuzetih od pla?anja PDV-a dovoljno da se, sa stajališta pravne sigurnosti, ona na?e me?u opozivnim aktivnostima.

39 Iz na?ela pravne sigurnosti tako?er nedvojbeno proizlazi da se porezna situacija poreznog obveznika ne smije vremenski neograni?eno dovoditi u pitanje (vidjeti u tom smislu presudu Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, t. 46.).

40 Sud je me?utim ocijenio da se na?elo pravne sigurnosti ne protivi praksi nacionalnih poreznih tijela koja se sastoji u tome da se prije isteka roka zastare opozove odluka kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak PDV-a, pri ?emu je, nakon nove kontrole, zatražen povrat navedenog PDV-a uve?an za naknadu za kašnjenje (vidjeti u tom smislu presudu Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, t. 51.).

41 Prema tome, ?injenica da je porezno tijelo tijekom roka zastare ponovno kvalificiralo odre?enu aktivnost kao gospodarsku, podvrgavaju?i je pla?anju PDV-a, ne može sama za sebe, bez drugih okolnosti, ugroziti to na?elo.

42 Slijedom navedenoga, nije utemeljena tvrdnja prema kojoj se na?elo pravne sigurnosti u okolnostima poput onih u glavnom postupku protivi tome da porezno tijelo u roku zastare naknadno obra?una PDV na ve? pružene veterinarske usluge koje je trebalo podvrgnuti njegovu pla?anju.

43 Kada je, kao drugo, rije? o na?elu zaštite legitimnih o?ekivanja, pravo oslanjanja na to na?elo proširuje se na svakog pojedinca kod kojega je institucija Unije stvorila legitimna o?ekivanja temeljena na preciznim jamstvima koja mu je ona pružila (vidjeti u tom smislu presudu *Europäisch Iranische Handelsbank/Vije?e*, C?585/13 P, EU:C:2015:145, t. 95.).

44 U tom pogledu valja provjeriti jesu li akti upravnog tijela stvorili kod pažljivog i razboritog gospodarskog subjekta razumno o?ekivanje i, ako je tomu tako, utvrditi legitimnost tog o?ekivanja (vidjeti u tom smislu presudu *Elmeka*, C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

45 Iz spisa podnesenog sudu, me?utim, proizlazi da upravna praksa nacionalnih poreznih tijela koja se odnosi na oporezivanje veterinarskih usluga PDV-om ne može, ?ini se, potvrditi da su u glavnom postupku ti zahtjevi ispunjeni.

46 Konkretno, ?injenica da nacionalna porezna tijela nisu sustavno podvrgavala veterinarske usluge pla?anju PDV-a u razdoblju o kojem je rije? u glavnom postupku, što je rumunjska vlada opovrgnula, nije *a priori* dostatna da, osim u doista iznimnim okolnostima, kod ubi?ajeno pažljivog i razboritog gospodarskog subjekta stvori razumno o?ekivanje da se taj porez ne?e primijeniti na navedene usluge kada navedeni porez, kako je ranije navedeno, ima op?u primjenu i kada su veterinarske usluge od 1. sije?nja 2007. uklonjene s popisa aktivnosti koje su izuzete od oporezivanja.

47 Naime, takva praksa, koliko god bila vrijedna osude, ne može se smatrati dovoljnom da sama za sebe zainteresiranim pojedincima pruži precizna jamstva u tom smislu.

48 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na drugo pitanje valja odgovoriti tako da se na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja ne protive u okolnostima poput onih u glavnom postupku odluci nacionalnog poreznog tijela o obvezi pla?anja PDV-a na veterinarske usluge ako se ta odluka temelji na jasnim pravilima i ako praksa tog tijela nije takva da bi kod pažljivog i razboritog gospodarskog subjekta stvorila razumno o?ekivanje da se taj porez ne?e primijeniti na navedene usluge, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Troškovi

49 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

1. ?lanak 273. stavak 1. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a od 22. prosinca 2009., ne obvezuje države ?lanice na to da po službenoj dužnosti identificiraju poreznog obveznika za potrebe oporezivanja PDV-om samo na temelju poreznih prijava koje se ne odnose na tu vrstu poreza, ?ak i ako im te prijave omogu?uju da utvrde da je porezni obveznik premašio prag za izuze?e od navedenog poreza.

2. Na?ela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja ne protive se u okolnostima poput onih u glavnom postupku odluci nacionalnog poreznog tijela o obvezi pla?anja PDV-a na veterinarske usluge, ako se ta odluka temelji na jasnim pravilima i ako praksa tog tijela

nije takva da bi kod pažljivog i razboritog gospodarskog subjekta stvorila razumno o?ekivanje da se taj porez ne?e primijeniti na navedene usluge, što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski