

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 9. julija 2015(\*)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 273 in 287 – Obveznost identifikacije zavezanca za DDV po uradni dolžnosti – Obdav?ljivost veterinarsko-zdravstvenih storitev – Na?elo pravne varnosti – Na?elo varstva zaupanja v pravo“

V zadevi C?144/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul Maramure? (Romunija) z odlo?bo z dne 17. oktobra 2013, ki je prispela na Sodiš?e 26. marca 2014, v postopku

**Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei**

proti

**Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure?,**

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poro?evalec), predsednik senata, J. L. da Cruz Vilaça in K. Likurgos, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei R. D. Apan, odvetnik,
- za romunsko vlado R.-H. Radu, D. M. Bulancea in A. G. Vacaru, agenti,
- za grško vlado K. Nasopoulou in I. Kotsoni, agentki,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in L. Nicolae, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago na?el pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo ter ?lenov 273 in 287, to?ka 18, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347 str. 1), kakor je bila

spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (JO 2010, L 10, str. 14, v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

2 Ta predlog je bil vložen v okvir spora med Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (veterinarska klinika dr. Andreia Tomoiag?ja, v nadaljevanju: veterinarska klinika) in Direc?ia General? Regional? a Finan?elov Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elov Publice Maramure? (regionalni generalni urad za javne finance v kraju Cluj-Napoca, ki ga zastopa ob?inski organ za javne finance v Maramure?u, v nadaljevanju: dav?ni organ) zaradi pla?ila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za veterinarsko oskrbo, opravljeno med 1. oktobrom 2007 in 31. decembrom 2010.

## **Pravni okvir**

### *Direktiva 2006/112*

3 ?len 2(1)(c) Direktive 2006/112 dolo?a:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države ?lanice za pla?ilo;“

4 ?len 132(1) te direktive dolo?a:

„Države ?lanice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b) bolnišni?no in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti [...];

(c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država ?lanica;

[...]“

5 ?len 213(1) navedene direktive dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanec.

[...]“

6 ?len 214(1)(a) te direktive dolo?a:

„Države ?lanice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posami?no številko:

(a) vsak dav?ni zavezanec [...], ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV [...]“

7 ?len 250(1) Direktive 2006/112 dolo?a:

„Vsak dav?ni zavezanec mora predložiti obra?un DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za

izra?un davka, za katerega je nastala obveznost obra?una in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za dolo?itev osnove za obdav?itev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproš?enih transakcij.“

8 ?len 273, prvi odstavek, te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

9 ?len 287 navedene direktive dolo?a:

„Države ?lanice, ki so pristopile po 1. januarju[u] 1978, lahko oprostijo dav?ne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem te?aju na dan njihovega pristopa:

[...]

18. Romunija: 35.000 [evrov].“

#### *Romunsko pravo*

10 Zakon št. 571/2003 o dav?nem zakoniku (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003, v nadaljevanju: dav?ni zakonik) je v ?lenu 141, ki se je nanašal na oprostitve za dejavnosti znotraj države, dolo?al:

„(1) [DDV] so oproš?ene te dejavnosti v splošnem interesu:

a) bolnišni?na in zdravstvena oskrba, vklju?no z veterinarsko, ter z njimi tesno povezane dejavnosti [...].“

11 ?len 141 dav?nega zakonika, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 662 z dne 1. avgusta 2006), ki je za?el veljati 1. januarja 2007, dolo?a:

„(1) Davka so oproš?ene te dejavnosti v splošnem interesu:

a) bolnišni?na in zdravstvena oskrba ter z njima tesno povezane dejavnosti [...].“

12 ?len 152 dav?nega zakonika, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 343/2006, dolo?a:

„(1) Dav?ni zavezanc s sedežem v Romuniji, ki ima izkazan ali ustvarjen letni promet pod pragom 35.000 EUR [...], lahko zahteva oprostitev pla?ila davka (v nadaljevanju: posebna shema oprostitve) za dejavnosti iz ?lena 126(1) [...].

[...]

(6) Dav?ni zavezanc, ki uveljavlja posebno shemo oprostitve in ?igar promet, naveden v odstavku 2, je enak ali višji od praga oprostitve za posamezno koledarsko leto, mora v skladu s ?lennom 153 vložiti zahtevek za identifikacijo za namene DDV v desetih dneh od datuma, ko je bil dosežen ali presežen prag. [...] Posebna shema oprostitve se v skladu s ?lennom 153 uporablja do datuma identifikacije za namene DDV. ?e zadovni dav?ni zavezanc ne vloži zahtevka za identifikacijo ali ga vloži prepozno, imajo pristojni dav?ni organi pravico, da dolo?ijo obveznost

pla?ila davka in s tem povezane dodatne obveznosti od datuma, ko bi moral biti navedeni zavezanc na podlagi ?lena 153 identificiran za namene DDV.

[...]"

13 ?len 153 dav?nega zakonika, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 343/2006, dolo?a:

„(1) Dav?ni zavezanc, ki ima sedež v Romuniji [...] in ki opravlja ali ima namen opravljati ekonomsko dejavnost, ki vklju?uje obdav?ljive dejavnosti in/ali dejavnosti, za katere velja oprostitev pla?ila DDV s pravico do odbitka, mora pri pristojnem dav?nem organu zaprositi za identifikacijo za namene DDV:

(a) preden opravi take dejavnosti, v naslednjih primerih:

1. ?e napove, da bo opravil toliko prometa, kot je najvišja vrednost za oprostitev, dolo?ena v ?lenu 152(1) v zvezi s posebno ureditvijo oprostitve za majhna podjetja, ali ve?;

2. ?e napove, da bo opravil manj prometa, kot je najvišja vrednost za oprostitev, dolo?ena v ?lenu 152(1), vendar izbere uporabo obi?ajne ureditve DDV;

[...]

(7) Kadar oseba, ki se v skladu z odstavkom 1, 2, 4 ali 5 mora identificirati, ne vloži zahtevka za identifikacijo, jo pristojni dav?ni organi identificirajo za namene DDV po uradni dolžnosti.

[...]"

14 Odlok vlade št. 44/2004 z dne 22. januarja 2004 o potrditvi sprememb uporabe zakona št. 571/2003 o dav?nem zakoniku (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112, z dne 6. februarja 2004) je v razli?ici, ki je veljala od 1. julija 2007 do 31. decembra 2009, je v svoji prilogi dolo?al:

„Podrobna pravila za izvajanje:

[...]

24. Oprostitev iz ?lena 141(1)(a) dav?nega zakonika:

(a) se uporabi za dejavnosti, tesno povezane z bolnišni?no in zdravstveno oskrbo, vklju?no z dobavo zdravil, obvezilnega materiala, protez in njihovih dodatkov, ortopedskih izdelkov in druge podobne opreme za bolnike med zdravljenjem, pa tudi za preskrbo bolnikov z živežem in njihovo nastanitev med bolnišni?no in zdravstveno oskrbo;

(b) se ne uporabi za dobavo zdravil, obvezilnega materiala, medicinskih protez in njihovih dodatkov, ortopedskih izdelkov in druge opreme, ki se ne izvede v okviru zdravstvenega posega ali bolnišni?ne oskrbe, kot so na primer dobave, ki jih opravljajo lekarne, tudi kadar so te znotraj bolnišnice ali klinike in/ali jih ta upravlja.

[...]"

15 Odlok vlade št. 1620/2009 z dne 29. decembra 2009 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927, z dne 31. decembra 2009) je dopolnil in spremenil podrobna pravila za izvajanje dav?nega zakonika, dolo?ena z odlokom vlade št. 44/2004. Ta podrobna pravila od 1. januarja 2010 dolo?ajo:

„Podrobna pravila za izvajanje:

24. (1) Oprostitev iz ?lena 141(1)(a) dav?nega zakonika:

[...]

(c) se na podlagi sodbe [Sodiš?a Evropske unije Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256)] ne uporabi za veterinarsko-zdravstvene storitve.

[...]“

### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odlo?anje**

16 Dav?ni organ je po dav?nem pregledu maja 2011 veterinarski kliniki naložil pla?ilo DDV, pove?ano za dodatne stroške in obresti, za veterinarsko-zdravstvene storitve, ki jih je ta opravila med 1. oktobrom 2007 in 31. decembrom 2010.

17 Veterinarska klinika je to odlo?bo izpodbijala pri Tribunalul Maramure? (sodiš?e prve stopnje v Maramure?u), ker naj bi bile te dejavnosti na podlagi romunske zakonodaje oproš?ene DDV do 1. januarja 2010 oziroma ker naj bi v zvezi s tem obstajal vsaj dvom, ki ga je odpravil šele odlok vlade št. 1620/2009, ki je za?el veljati 1. januarja 2010.

18 Vendar dav?ni organ trdi, da se ta oprostitev ve? ne uporablja od 1. januarja 2007, datum za?etka veljavnosti zakona št. 343/2006, s katerim so bile veterinarsko-zdravstvene dejavnosti izbrisane s seznama storitev, ki so oproš?ene DDV. Ta organ trdi tudi, da odlok vlade št. 1620/2009 nikakor ni mogel spremeniti hierarhi?no višje nacionalne pravne dolo?be, torej zakonskega besedila, in da je ta odlok zgolj razjasnil pravni sistem, ki se uporabi.

19 Predložitveno sodiš?e se sprašuje o obveznostih, ki so v okoliš?inah iz postopka v glavni stvari naložene dav?nim organom na podlagi ?lena 273 Direktive 2006/112, in natan?neje, ali ta ?len dav?nim organom nalaga, da po uradni dolžnosti identificirajo zavezanca za DDV po tem, ko zadevna oseba posreduje dav?ne obra?une, iz katerih je razvidno, da njeni prihodki presegajo prag oprostitve pla?ila DDV.

20 Predložitveno sodiš?e se sprašuje tudi, ali na?elo pravne varnosti nasprotuje temu, da se pla?ilo DDV zahteva v okoliš?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, v katerih naj dav?ni organ ne bi niti spoštoval te obveznosti identifikacije zavezanca za DDV po uradni dolžnosti niti naj v praksi tega davka v obdobju med 1. oktobrom 2007 in 31. decembrom 2010 ne bi uporabljal za veterinarsko-zdravstvene storitve. Predložitveno sodiš?e se sprašuje tudi, kakšne so posledice dejstva, da sodba Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256) v navedenem obdobju ni bila objavljena v romunskem jeziku.

21 V teh okoliš?inah je Tribunalul Maramure? prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba ?lena 273 in 287, to?ka 18, Direktive [2006/112] razlagati tako, da je nacionalni dav?ni organ moral identificirati dav?nega zavezanca za namene DDV ter mu naložiti obveznost pla?ila davka in s tem povezane dodatne obveznosti, ker je presegel prag oprostitve pla?ila davka, in sicer od datuma, ko je dav?ni zavezanc predložil dav?ne obra?une pristojnemu dav?nemu organu, iz katerih je razvidno, da je presegel prag oprostitve pla?ila DDV?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali na?elo pravne varnosti nasprotuje nacionalni praksi, na podlagi katere je dav?ni organ za dav?nega zavezanca retroaktivno dolo?il obveznost

pla?ila DDV, ker veterinarsko-zdravstvene storitve niso oproš?ene pla?ila DDV in je bil prag oprostitve presežen, kadar:

- dav?ni organ ni po uradni dolžnosti identificiral dav?nega zavezanca za namene DDV in zanj ni dolo?il obveznosti pla?ila DDV ob njegovi predložitvi dav?nih obra?unov, iz katerih je razvidno, da je presegel prag oprostitve, temve? šele pozneje, potem ko so se z odlokom vlade št. 1620/2009 spremenila metodološka pravila za izvajanje dav?nega zakonika, in sicer tako, da se oprostitev iz ?lena 141(1)(a) dav?nega zakonika ne uporablja za veterinarsko-zdravstvene storitve, kot izhaja iz sodbe [Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256)], in za obdobje pred zadavno spremembbo;
- je dav?ni organ na podlagi dav?nih obra?unov, ki jih je predložil dav?ni zavezanec, ugotovil, da je bil prag oprostitve presežen, preden so se z odlokom vlade št. 1620/2009 metodološka pravila za izvajanje dav?nega zakonika spremenila tako, kot je navedeno zgoraj;
- dav?ni organ pred objavo odloka vlade št. 1620/2009 znotraj svojega podro?ja pristojnosti – na to podro?je spada tudi dav?ni zavezanec iz postopka v glavni stvari – ni izdal upravnih aktov v zvezi z davki, katerih namen bi bil ugotoviti, da se dav?ni zavezanci, ki imajo status ordinacije za veterinarsko medicino, niso identificirali za namene DDV, ?eprav so presegli prag oprostitve pla?ila DDV, in posledi?no zanje dolo?iti obveznost pla?ila;
- sodba [Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256)] v obdobju pred sprejetjem in za?etkom veljavnosti odloka vlade št. 1620/2009 ni bila nikjer objavljena v romunskejem jeziku?“

## **Vprašanja za predhodno odlo?anje**

### *Prvo vprašanje*

22 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali ?len 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 državam ?lanicam nalaga, da po uradni dolžnosti identificirajo dav?nega zavezanca za namene pobiranja DDV zgolj na podlagi dav?nih obra?unov, ki se ne nanašajo na ta davek, ?e je na njihovi podlagi mogo?e ugotoviti, da je ta zavezanc presegel prag oprostitve pla?ila navedenega davka.

23 Na eni strani je treba opozoriti, da Romunija na podlagi ?lena 287, to?ka 18, Direktive 2006/112, na katero se sklicuje predložitveno sodiš?e v prvem vprašanju, lahko oprosti dav?ne zavezance, katerih letni promet ne presega 35.000 EUR.

24 Na drugi strani ?len 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 dolo?a, da države ?lanice lahko dolo?ijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za prepre?evanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju doma?ih transakcij in transakcij, ki jih opravljam dav?ni zavezanci med državami ?lanicami, ?e takšne obveznosti v trgovini med državami ?lanicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

25 Sodiš?e je pojasnilo, da iz te dolo?be in ?lenov 2 in 250(1) Direktive 2006/112 ter ?lena 4(3) PEU izhaja, da ima vsaka država ?lanica obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, in prepre?uje utaje (glej v tem smislu sodbi Komisija/Italija, C?132/06, EU:C:2008:412, to?ki 37 in 46, in Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, to?ka 25).

26 Iz tega je med drugim razvidno, da morajo države ?lanice preveriti obra?une dav?nih zavezancev, njihove ra?une in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovani davek (glej sodbe Komisija/Italija, C?132/06, EU:C:2008:412, to?ka 37; Profaktor Kulesza, Frankowski,

Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, to?ka 21, in Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, to?ka 52).

27 Vendar iz teh ugotovitev ni mogo?e sklepati, da morajo države ?lanice po uradni dolžnosti identificirati zavezanca za DDV na podlagi predložitve dav?nih obra?unov, ki se ne nanašajo na ta davek, omogo?ajo pa ugotovitev, da je bil presežen prag oprostitve pla?ila tega davka.

28 Prvi?, ?eprav ?len 214(1) Direktive 2006/112 dolo?a, da države ?lanice sprejmejo potrebne ukrepe za identifikacijo dav?nih zavezancev za DDV, pa je na podlagi ?lena 213(1) te direktive naloga zadevne osebe, da prijavi za?etek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot dav?ni zavezanc. Sodiš?e je presodilo tudi, da je iz besedila ?lena 214(1) navedene direktive razvidno, da imajo države ?lanice nekolikšno polje proste presoje pri sprejemanju ukrepov za zagotovitev identifikacije dav?nih zavezancev za DDV (glej sodbo Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, to?ka 22).

29 Drugi?, države ?lanice morajo zagotoviti spoštovanje obveznosti dav?nih zavezancev in imajo v zvezi s tem nekaj svobode, med drugim v zvezi z na?inom uporabe ukrepov, ki jih imajo na voljo (glej sodbi Komisija/Italija, C?132/06, EU:C:2008:412, to?ka 38, in Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C?188/09, EU:C:2010:454, to?ka 22), pri ?emer morajo zagotoviti, da se lastna sredstva Evropske unije pobirajo u?inkovito, in ne smejo povzro?iti razli?ne obravnave dav?nih zavezancev bodisi znotraj ene izmed držav ?lanic ali v vseh državah ?lanicah (sodba Komisija/Italija, C?132/06, EU:C:2008:412, to?ka 39).

30 Iz navedenega je razvidno, da Direktiva 2006/112, ?eprav od držav ?lanic zahteva, da, ?e je potrebno po uradni dolžnosti, sprejmejo vse potrebne ukrepe za identifikacijo zavezanca za DDV, državam ?lanicam ne nalaga, da sprejmejo zakonske in upravne ukrepe za zagotovitev, da se pri obravnavi dav?nih obra?unov, ki se ne nanašajo na DDV, preveri tudi, ali so spoštovane obveznosti zavezanca v zvezi s tem davkom, saj taki obra?uni ne vsebujejo nujno vseh podatkov, ki jih je mogo?e priložiti v okviru prijave DDV v skladu s ?lenom 250(1) Direktive 2006/112 in ki so potrebni za obra?un tega davka.

31 V teh okoli?inah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da ?len 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 državam ?lanicam ne nalaga, da po uradni dolžnosti identificirajo dav?nega zavezanca za namene pobiranja DDV zgolj na podlagi dav?nih obra?unov, ki se ne nanašajo na ta davek, ?eprav je na njihovi podlagi mogo?e ugotoviti, da je ta zavezanc presegel prag oprostitve pla?ila navedenega davka.

#### *Drugo vprašanje*

32 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali na?eli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo nasprotujeta temu, da nacionalni dav?ni organ dolo?i, da se veterinarsko-zdravstvene storitve v okoli?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, obdav?ijo z DDV.

33 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a morajo na?eli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo spoštovati institucije Unije, pa tudi države ?lanice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Unije (glej v tem smislu med drugim sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep, C?487/01 in C?7/02, EU:C:2004:263, to?ka 57; „Goed Wonen“, C?376/02, EU:C:2005:251, to?ka 32, in Elmeka NE, od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, to?ka 31).

34 Prvi?, iz na?ela pravne varnosti med drugim izhaja, kot je Sodiš?e že ve?krat presodilo, da mora biti zakonodaja Unije jasna, njena uporaba pa predvidljiva za vse subjekte, na katere se nanaša, pri ?emer je ta zahteva pravne varnosti še posebej stroga, kadar gre za ureditev, ki lahko povzro?i finan?ne posledice, s ?imer se zainteresiranim osebam omogo?i, da poznajo natan?en

obseg obveznosti, ki jim jih nalaga (sodba Irska/Komisija, 325/85, EU:C:1987:546, to?ka 18).

35 Tudi pravna pravila držav ?lanic, ki se nanašajo na podro?ja, ki jih pokriva pravo Unije, morajo biti oblikovana nedvoumno, da se zadevnim osebam omogo?i, da jasno in natan?no poznajo svoje pravice in obveznosti, nacionalnim sodiš?em pa, da zagotovijo njihovo spoštovanje (glej sodbo Komisija/Italija, 257/86, EU:C:1988:324, to?ka 12).

36 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odlo?be razvidno, da naj bi romunski zakonodajalec s seznama dejavnosti, oproš?enih pla?ila DDV, izbrisal veterinarsko oskrbo od datuma pristopa Romunije k Uniji, torej od 1. januarja 2007, pri ?emer je v zvezi s tem navedel nujnost zagotovitve skladnosti nacionalnega prava s pravom Unije.

37 Ne glede na to, da sodba Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256), ki se nanaša na uporabo tega davka za storitve veterinarske oskrbe, ni bila objavljana v romunskem jeziku, je treba v teh okoliš?inah ugotoviti, da je pravni sistem, kot je zgoraj opisani, dovolj jasen in predvidljiv glede uporabe DDV za te storitve v zadevnem obdobju iz dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, kar pa mora preveriti predložitveno sodiš?e.

38 V zvezi s tem je treba natan?neje poudariti, da se DDV na splošno uporabi in da so s podro?ja njegove uporabe izvzete le dejavnosti, ki so izrecno oproš?ene. Iz tega je razvidno, da z vidika zahteve pravne varnosti že izbris dejavnosti s seznama oproš?enih dejavnosti zadoš?a za to, da taka dejavnost postane ena izmed obdav?ljivih dejavnosti.

39 Res je sicer, da iz na?ela pravne varnosti izhaja tudi, da dav?nega položaja zavezanca ni mogo?e neskon?no izpodbijati (glej v tem smislu sodbo Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, to?ka 46).

40 Vendar je Sodiš?e že presodilo, da na?elo pravne varnosti ne nasprotuje praksi nacionalnih dav?nih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odlo?bo, s katero so dav?nemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vra?ilo tega davka s pripadki zaradi zamude (glej v tem smislu sodbo Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, to?ka 51).

41 Zgolj to, da dav?ni organ pred iztekom zastaralnega roka zadevno transakcijo prekvalificira v gospodarsko dejavnost, ki se obdav?i z DDV, zato samo po sebi in brez drugih dejavnikov ne more ogroziti tega na?ela.

42 Zato ni mogo?e utemeljeno trditi, da na?elo pravne varnosti v okoliš?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, nasprotuje temu, da dav?ni organ pred iztekom zastaralnega roka naknadno odmeri DDV na veterinarsko-zdravstvene storitve, ki so že bile opravljene in ki bi morale biti obdav?ene s tem davkom.

43 Drugi?, glede na?ela varstva zaupanja v pravo je treba ugotoviti, da pravica sklicevanja na to na?elo velja za vsako zadevno osebo, za katero je upravni organ ustvaril legitimna pri?akovanja, oprta na natan?na zagotovila, ki so ji bila dana (glej v tem smislu sodbo Europäisch Iranische Handelsbank/Svet, C?585/13 P, EU:C:2015:145, to?ka 95).

44 V zvezi s tem je treba preveriti, ali je ravnanje upravnega organa ustvarilo razumno pri?akovanje previdnega in preudarnega gospodarskega subjekta, in ?e je tako, ugotoviti legitimnost tega pri?akovanja (glej v tem smislu sodbo Elmeka, od C?181/04 do C?183/04, EU:C:2006:563, to?ka 32 in navedena sodna praksa).

45 Vendar je iz spisa, predloženega Sodiš?u, razvidno, da upravna praksa nacionalnih dav?nih

organov glede zavezosti veterinarjev za DDV ne izkazuje, da so v postopku v glavni stvari ti pogoji izpolnjeni.

46 Natančneje, to, da naj nacionalni davčni organi v zadavnem obdobju iz postopka v glavni stvari ne bi uporabili DDV za veterinarsko-zdravstvene storitve, kar romunska vlada sicer izpodbija, ne more, razen v zelo posebnih okoliščinah, *a priori* zadoščati za to, da se pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu ustvari razumno pričakovanje, da se ta davek ne uporabi za take storitve, saj se ta davek, kot je bilo navedeno zgoraj, na splošno uporabi, veterinarsko-zdravstvene storitve pa so bile 1. januarja 2007 umaknjene s seznama oproščenih transakcij.

47 Ni namreč mogoče štetiti, da taka praksa, pa naj bo še tako vredna obžalovanja, sama po sebi zadevnim davčnim zavezancem daje natančna zagotovila v tem smislu.

48 Iz navedenega je razvidno, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo ne nasprotujeta temu, da nacionalni davčni organ določi, da se veterinarsko-zdravstvene storitve v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, obdavčijo z DDV, če ta odločitev temelji na jasnih pravilih in če praksa tega organa pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu ni mogla ustvariti razumnega pričakovanja, da se ta davek ne uporabi za take storitve, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

### **Stroški**

49 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. **?len 273, prvi odstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009, državam članicam ne nalaga, da po uradni dolžnosti identificirajo davčnega zavezanca za namene pobiranja DDV zgolj na podlagi davčnih obrazunov, ki se ne nanašajo na ta davek, čeprav je na njihovi podlagi mogoče ugotoviti, da je ta zavezanc presegel prag oprostitve plačila navedenega davka.**

2. **Načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo ne nasprotujeta temu, da davčni organ določi, da se veterinarsko-zdravstvene storitve v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, obdavčijo z davkom na dodano vrednost, če ta odločitev temelji na jasnih pravilih in če praksa tega organa pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu ni mogla ustvariti razumnega pričakovanja, da se ta davek ne uporabi za take storitve, kar mora preveriti predložitveno sodišče.**

Podpisi

\* Jezik postopka: romunščina.