

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 9. julija 2015(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 273 in 287 – Obveznost identifikacije zavezanca za DDV po uradni dolžnosti – Obdavčljivost veterinarsko-zdravstvenih storitev – Načelo pravne varnosti – Načelo varstva zaupanja v pravo“

V zadevi C-144/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul Maramureș (Romunija) z odločbo z dne 17. oktobra 2013, ki je prispela na Sodišče 26. marca 2014, v postopku

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

proti

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

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), 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 stališč, ki so jih predložili:

- za Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă 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 odločbe se nanaša na razlago načela pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo ter členov 273 in 287, točka 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 okviru 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?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor 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. januarj[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?a:

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

[...]

(6) Dav?ni zavezanec, 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 ?lenom 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 ?lenom 153 uporablja do datuma identifikacije za namene DDV. ?e zadevni dav?ni zavezanec ne vloži zahtevka za identifikacijo ali ga vloži prepozno, imajo pristojni dav?ni organi pravico, da dolo?ijo obveznost

plačila davka in s tem povezane dodatne obveznosti od datuma, ko bi moral biti navedeni zavezanec na podlagi člena 153 identificiran za namene DDV.

[...]"

13 Člen 153 davčnega zakonika, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 343/2006, določa:

„(1) Davčni zavezanec, ki ima sedež v Romuniji [...] in ki opravlja ali ima namen opravljati ekonomsko dejavnost, ki vključuje obdavčljive dejavnosti in/ali dejavnosti, za katere velja oprostitev plačila DDV s pravico do odbitka, mora pri pristojnem davčnem organu zaprositi za identifikacijo za namene DDV:

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

1. če napove, da bo opravil toliko prometa, kot je najvišja vrednost za oprostitev, določena v členu 152(1) v zvezi s posebno ureditvijo oprostitve za majhna podjetja, ali ve;
2. če napove, da bo opravil manj prometa, kot je najvišja vrednost za oprostitev, določena v členu 152(1), vendar izbere uporabo običajne 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 davčni 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 davčnem zakoniku (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112, z dne 6. februarja 2004) je v različici, ki je veljala od 1. julija 2007 do 31. decembra 2009, je v svoji prilogi določal:

„Podrobna pravila za izvajanje:

[...]

24. Oprostitev iz člena 141(1)(a) davčnega zakonika:

(a) se uporabi za dejavnosti, tesno povezane z bolnišnično in zdravstveno oskrbo, vključno 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 živim in njihovo nastanitev med bolnišnično 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 bolnišnične 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 davčnega zakonika, določena z odlokom vlade št. 44/2004. Ta podrobna pravila od 1. januarja 2010 določajo:

„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 vprašnji 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 vprašnji:

„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 zavezanec 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

plačila DDV, ker veterinarsko-zdravstvene storitve niso oproščene plačila DDV in je bil prag oprostitve presežen, kadar:

- davčni organ ni po uradni dolžnosti identificiral davčnega zavezanca za namene DDV in zanj ni določil obveznosti plačila DDV ob njegovi predložitvi davčnih obračunov, iz katerih je razvidno, da je presegel prag oprostitve, temveč šele pozneje, potem ko so se z odlokom vlade št. 1620/2009 spremenila metodološka pravila za izvajanje davčnega zakonika, in sicer tako, da se oprostitev iz člena 141(1)(a) davčnega zakonika ne uporablja za veterinarsko-zdravstvene storitve, kot izhaja iz sodbe [Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256)], in za obdobje pred zadevno spremembo;
- je davčni organ na podlagi davčnih obračunov, ki jih je predložil davčni zavezanec, ugotovil, da je bil prag oprostitve presežen, preden so se z odlokom vlade št. 1620/2009 metodološka pravila za izvajanje davčnega zakonika spremenila tako, kot je navedeno zgoraj;
- davčni organ pred objavo odloka vlade št. 1620/2009 znotraj svojega področja pristojnosti – na to področje spada tudi davčni zavezanec iz postopka v glavni stvari – ni izdal upravnih aktov v zvezi z davki, katerih namen bi bil ugotoviti, da se davčni zavezanci, ki imajo status ordinacije za veterinarsko medicino, niso identificirali za namene DDV, čeprav so presegli prag oprostitve plačila DDV, in posledično zanje določiti obveznost plačila;
- sodba [Komisija/Italija (122/87, EU:C:1988:256)] v obdobju pred sprejetjem in začetkom veljavnosti odloka vlade št. 1620/2009 ni bila nikjer objavljena v romunskem jeziku.“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

22 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 državam članicam nalaga, da po uradni dolžnosti identificirajo davčnega zavezanca za namene pobiranja DDV zgolj na podlagi davčnih obračunov, ki se ne nanašajo na ta davek, če je na njihovi podlagi mogoče ugotoviti, da je ta zavezanec presegel prag oprostitve plačila navedenega davka.

23 Na eni strani je treba opozoriti, da Romunija na podlagi člena 287, točka 18, Direktive 2006/112, na katero se sklicuje predložitveno sodišče v prvem vprašanju, lahko oprosti davčne zavezanca, katerih letni promet ne presega 35.000 EUR.

24 Na drugi strani člen 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 določa, da države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, če takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

25 Sodišče je pojasnilo, da iz te določbe in členov 2 in 250(1) Direktive 2006/112 ter člena 4(3) PEU izhaja, da ima vsaka država članica obveznost sprejeti vse potrebne zakonske in upravne ukrepe, s katerimi zagotovi, da je dolgovan DDV v celoti pobran na njenem ozemlju, in preprečuje utaje (glej v tem smislu sodbi Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točki 37 in 46, in Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 25).

26 Iz tega je med drugim razvidno, da morajo države članice preveriti obračune davčnih zavezancev, njihove račune in druge upoštevne dokumente ter odmeriti in pobrati dolgovan davek (glej sodbe Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točka 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 zavezanec. Sodiš?e je presodilo tudi, da je iz besedila ?lena 214(1) navedene direktive razvidno, da imajo države ?lanice nekoliko 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 okoliš?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 zavezanec 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 okoliš?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, točka 18).

35 Tudi pravna pravila držav članic, ki se nanašajo na področja, ki jih pokriva pravo Unije, morajo biti oblikovana nedvoumno, da se zadevnim osebam omogoči, da jasno in natančno poznajo svoje pravice in obveznosti, nacionalnim sodiščem pa, da zagotovijo njihovo spoštovanje (glej sodbo Komisija/Italija, 257/86, EU:C:1988:324, točka 12).

36 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da naj bi romunski zakonodajalec s seznama dejavnosti, oproščenih plačila DDV, izbrisal veterinarsko oskrbo od datuma pristopa Romunije k Uniji, torej od 1. januarja 2007, pri čemer 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 objavljena v romunskem jeziku, je treba v teh okoliščinah 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 sodišče.

38 V zvezi s tem je treba natančneje poudariti, da se DDV na splošno uporabi in da so s področja njegove uporabe izvzete le dejavnosti, ki so izrecno oprošene. Iz tega je razvidno, da z vidika zahteve pravne varnosti že izbris dejavnosti s seznama oproščenih dejavnosti zadošča za to, da taka dejavnost postane ena izmed obdavčljivih dejavnosti.

39 Res je sicer, da iz načela pravne varnosti izhaja tudi, da davčnega položaja zavezanca ni mogoče neskončno izpodbijati (glej v tem smislu sodbo Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 46).

40 Vendar je Sodišče že presodilo, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje praksi nacionalnih davčnih organov, ki so pred iztekom prekluzivnega roka preklicali odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevali vračilo tega davka s pripadki zaradi zamude (glej v tem smislu sodbo Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, točka 51).

41 Zgolj to, da davčni organ pred iztekom zastaralnega roka zadevno transakcijo prekvalificira v gospodarsko dejavnost, ki se obdavči z DDV, zato samo po sebi in brez drugih dejavnikov ne more ogroziti tega načela.

42 Zato ni mogoče utemeljeno trditi, da načelo pravne varnosti v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, nasprotuje temu, da davčni organ pred iztekom zastaralnega roka naknadno odmeri DDV na veterinarsko-zdravstvene storitve, ki so že bile opravljene in ki bi morale biti obdavčene s tem davkom.

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

44 V zvezi s tem je treba preveriti, ali je ravnanje upravnega organa ustvarilo razumno pričakovanje previdnega in preudarnega gospodarskega subjekta, in če je tako, ugotoviti legitimnost tega pričakovanja (glej v tem smislu sodbo Elmeka, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točka 32 in navedena sodna praksa).

45 Vendar je iz spisa, predloženega Sodišču, razvidno, da upravna praksa nacionalnih davčnih

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

46 Natan?neje, to, da naj nacionalni dav?ni organi v zadevnem 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 okoliš?inah, *a priori* zadoš?ati za to, da se pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu ustvari razumno pri?akovanje, 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 oproš?enih transakcij.

47 Ni namre? mogo?e šteti, da taka praksa, pa naj bo še tako vredna obžalovanja, sama po sebi zadevnim dav?nim zavezancem daje natan?na zagotovila v tem smislu.

48 Iz navedenega je razvidno, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da na?eli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo ne nasprotujeta temu, da nacionalni dav?ni organ dolo?i, da se veterinarsko-zdravstvene storitve v okoliš?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, obdav?ijo z DDV, ?e ta odlo?itev temelji na jasnih pravilih in ?e praksa tega organa pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu ni mogla ustvariti razumnega pri?akovanja, da se ta davek ne uporabi za take storitve, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (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 ?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 zavezanec presegel prag oprostitve pla?ila navedenega davka.**

2. **Na?eli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo ne nasprotujeta temu, da dav?ni organ dolo?i, da se veterinarsko-zdravstvene storitve v okoliš?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, obdav?ijo z davkom na dodano vrednost, ?e ta odlo?itev temelji na jasnih pravilih in ?e praksa tega organa pri previdnem in preudarnem gospodarskem subjektu ni mogla ustvariti razumnega pri?akovanja, da se ta davek ne uporabi za take storitve, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.**

Podpisi

* Jezik postopka: romunš?ina.