



## Zbirka odločb sodne prakse

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 Maramureş (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

\* Jezik postopka: romunščina.

## Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel 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 (UL 2010, L 10, str. 14, v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (veterinarska klinika dr. Andreia Tomoiagăja, v nadaljevanju: veterinarska klinika) in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (regionalni generalni urad za javne finance v kraju Cluj-Napoca, ki ga zastopa občinski organ za javne finance v Maramureșu, v nadaljevanju: davčni organ) zaradi plačila 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 Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;“

- 4 Člen 132(1) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b) bolnišnično 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 članica;

[...]“

- 5 Člen 213(1) navedene direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

[...]“

6 Člen 214(1)(a) te direktive določa:

„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

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

7 Člen 250(1) Direktive 2006/112 določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.“

8 Člen 273, prvi odstavek, te direktive določa:

„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, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

9 Člen 287 navedene direktive določa:

„Države članice, ki so pristopile po 1. januarj[u] 1978, lahko oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa:

[...]

18. Romunija: 35.000 [evrov].“

#### *Romunsko pravo*

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

„(1) [DDV] so oproščene te dejavnosti v splošnem interesu:

a) bolnišnična in zdravstvena oskrba, vključno z veterinarsko, ter z njimi tesno povezane dejavnosti [...].“

11 Člen 141 davčnega 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 začel veljati 1. januarja 2007, določa:

„(1) Davka so oproščene te dejavnosti v splošnem interesu:

a) bolnišnična in zdravstvena oskrba ter z njima tesno povezane dejavnosti [...].“

12 Člen 152 davčnega zakonika, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 343/2006, določa:

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

[...]

(6) Davčni zavezanec, ki uveljavlja posebno shemo oprostitve in čigar promet, naveden v odstavku 2, je enak ali višji od praga oprostitve za posamezno koledarsko leto, mora v skladu s členom 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 členom 153 uporablja do datuma identifikacije za namene DDV. Če zadevni davčni zavezanec ne vloži zahtevka za identifikacijo ali ga vloži prepozno, imajo pristojni davčni organi pravico, da določijo 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 več;
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 živežem 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 člena 141(1)(a) davčnega zakonika:

[...]

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

[...]“

#### **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

- 16 Davčni organ je po davčnem pregledu maja 2011 veterinarski kliniki naložil plačilo DDV, povečano 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 odločbo izpodbijala pri Tribunalul Maramureş (sodišče prve stopnje v Maramurešu), ker naj bi bile te dejavnosti na podlagi romunske zakonodaje oproščene DDV od 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 začel veljati 1. januarja 2010.
- 18 Vendar davčni organ trdi, da se ta oprostitve več ne uporablja od 1. januarja 2007, datum začetka veljavnosti zakona št. 343/2006, s katerim so bile veterinarsko-zdravstvene dejavnosti izbrisane s seznama storitev, ki so oproščene DDV. Ta organ trdi tudi, da odlok vlade št. 1620/2009 nikakor ni mogel spremeniti hierarhično višje nacionalne pravne določbe, torej zakonskega besedila, in da je ta odlok zgolj razjasnil pravni sistem, ki se uporabi.
- 19 Predložitveno sodišče se sprašuje o obveznostih, ki so v okoliščinah iz postopka v glavni stvari naložene davčnim organom na podlagi člena 273 Direktive 2006/112, in natančneje, ali ta člen davčnim organom nalaga, da po uradni dolžnosti identificirajo zavezanca za DDV po tem, ko zadevna oseba posreduje davčne obračune, iz katerih je razvidno, da njeni prihodki presegajo prag oprostitve plačila DDV.
- 20 Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da se plačilo DDV zahteva v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, v katerih naj davčni 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 sodišče 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 okoliščinah je Tribunalul Maramureş prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

- „1. Ali je treba člena 273 in 287, točka 18, Direktive [2006/112] razlagati tako, da je nacionalni davčni organ moral identificirati davčnega zavezanca za namene DDV ter mu naložiti obveznost plačila davka in s tem povezane dodatne obveznosti, ker je presegel prag oprostitve plačila davka, in sicer od datuma, ko je davčni zavezanec predložil davčne obračune pristojnemu davčnemu organu, iz katerih je razvidno, da je presegel prag oprostitve plačila DDV?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali načelo pravne varnosti nasprotuje nacionalni praksi, na podlagi katere je davčni organ za davčnega zavezanca retroaktivno določil 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 zavezance, 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 zavezanec 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, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, točka 21, in Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 52).
- 27 Vendar iz teh ugotovitev ni mogoče sklepati, da morajo države članice po uradni dolžnosti identificirati zavezanca za DDV na podlagi predložitve davčnih obračunov, ki se ne nanašajo na ta davek, omogočajo pa ugotovitev, da je bil presežen prag oprostitve plačila tega davka.
- 28 Prvič, čeprav člen 214(1) Direktive 2006/112 določa, da države članice sprejmejo potrebne ukrepe za identifikacijo davčnih zavezancev za DDV, pa je na podlagi člena 213(1) te direktive naloga zadevne osebe, da prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec. Sodišče je presodilo tudi, da je iz besedila člena 214(1) navedene direktive razvidno, da imajo države članice nekoliko polje proste presoje pri sprejemanju ukrepov za zagotovitev identifikacije davčnih zavezancev za DDV (glej sodbo Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, točka 22).
- 29 Drugič, države članice morajo zagotoviti spoštovanje obveznosti davčnih zavezancev in imajo v zvezi s tem nekaj svobode, med drugim v zvezi z načinom uporabe ukrepov, ki jih imajo na voljo (glej sodbi Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točka 38, in Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, točka 22), pri čemer morajo zagotoviti, da se lastna sredstva Evropske unije pobirajo učinkovito, in ne smejo povzročiti različne obravnave davčnih zavezancev bodisi znotraj ene izmed držav članic ali v vseh državah članicah (sodba Komisija/Italija, C-132/06, EU:C:2008:412, točka 39).
- 30 Iz navedenega je razvidno, da Direktiva 2006/112, čeprav od držav članic zahteva, da, če je potrebno po uradni dolžnosti, sprejmejo vse potrebne ukrepe za identifikacijo zavezanca za DDV, državam članicam ne nalaga, da sprejmejo zakonske in upravne ukrepe za zagotovitev, da se pri obravnavi davčnih obračunov, ki se ne nanašajo na DDV, preveri tudi, ali so spoštovane obveznosti zavezanca v zvezi s tem davkom, saj taki obračuni ne vsebujejo nujno vseh podatkov, ki jih je mogoče priložiti v okviru prijave DDV v skladu s členom 250(1) Direktive 2006/112 in ki so potrebni za obračun tega davka.
- 31 V teh okoliščinah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da člen 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 državam članicam ne nalaga, da po uradni dolžnosti identificirajo davčnega zavezanca za namene pobiranja DDV zgolj na podlagi davčnih obračunov, ki se ne nanašajo na ta davek, čeprav je na njihovi podlagi mogoče ugotoviti, da je ta zavezanec presegel prag oprostitve plačila navedenega davka.

*Drugo vprašanje*

- 32 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo 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.
- 33 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo načeli pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo spoštovati institucije Unije, pa tudi države članice 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, točka 57; „Goed Wonen“, C-376/02, EU:C:2005:251, točka 32, in Elmeka NE, od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563, točka 31).
- 34 Prvič, iz načela pravne varnosti med drugim izhaja, kot je Sodišče že večkrat presodilo, da mora biti zakonodaja Unije jasna, njena uporaba pa predvidljiva za vse subjekte, na katere se nanaša, pri čemer je ta zahteva pravne varnosti še posebej stroga, kadar gre za ureditev, ki lahko povzroči finančne posledice, s čimer se zainteresiranim osebam omogoči, da poznajo natančen 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 oproščene. 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 Drugič, 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 natančna 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 *Elmeke*, 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 Natančneje, to, da naj nacionalni davčni 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 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 šteti, 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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

1. Člen 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 obračunov, ki se ne nanašajo na ta davek, čeprav je na njihovi podlagi mogoče ugotoviti, da je ta zavezanec 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