



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

9. juli 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift (moms) — direktiv 2006/112/EF — artikel 273 og 287 — pligt til af egen drift at momsregistrere en afgiftspligtig person — spørgsmålet om, hvorvidt dyrlægeydelser er afgiftspligtige — retssikkerhedsprincip — princip om beskyttelse af den berettigede forventning«

I sag C-144/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Maramureş (Rumænien) ved afgørelse af 17. oktober 2013, indgået til Domstolen den 26. marts 2014, i sagen:

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

mod

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

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne J.L. da Cruz Vilaça og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei ved avocat R.D. Apan
- den rumænske regering ved R.-H. Radu, D.M. Bulancea og A.G. Vacaru, som befuldmægtigede
- den græske regering ved K. Nasopoulou og I. Kotsoni, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og L. Nicolae, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af retssikkerhedsprincippet og af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning samt af artikel 273 og artikel 287, nr. 18), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010 L 10, s. 14, herefter »direktiv 2006/112«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (dr. Andrei Tomoiagăs dyrlægepraksis, herefter »dyrlægepraksissen«) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj Napoca, repræsenteret ved amtsmyndigheden for offentlige finanser i Maramureș, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende betalingen af merværdiafgift (moms) i forbindelse med dyrlægebehandling udført mellem den 1. oktober 2007 og den 31. december 2010.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

- 3 Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

- 4 Direktivets artikel 132, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil [...]
- c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]«

- 5 Direktivets artikel 213, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

[...]«

6 Samme direktivs artikel 214, stk. 1, litra a), er sålydende:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

a) enhver afgiftspligtig person, [...] som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, [...]«

7 Artikel 250, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

8 Direktivets artikel 273, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

9 Direktivets artikel 287 bestemmer:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[...]

18) Rumænien: 35 000 EUR.«

Rumænsk ret

10 Artikel 141 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003, herefter »skatteloven«) vedrørende afgiftsfritagelse for indenlandske transaktioner, fastsatte:

»(1) Følgende transaktioner af almen interesse er fritaget for [moms]:

a) hospitalsbehandling og pleje, herunder veterinær pleje, samt transaktioner i nær tilknytning hertil [...]«

11 Artikel 141 i skatteloven, som ændret ved lov nr. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 662 af 1.8.2006), og som trådte i kraft den 1. januar 2007, bestemmer:

»(1) Følgende transaktioner af almen interesse er fritaget for afgift:

a) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil [...]«

12 Artikel 152 i skatteloven, som ændret ved lov nr. 343/2006, har følgende ordlyd:

»(1) En afgiftspligtig person, som er hjemmehørende i Rumænien, og hvis årlige angivne eller oppebårne omsætning ligger under tærsklen på 35 000 EUR [...], kan anmode om at blive fritaget for at betale moms, herefter den særlige fritagelsesordning, for de i artikel 126, stk. 1, omhandlede transaktioner [...]

[...]

(6) En afgiftspligtig person, der er omfattet af den særlige fritagelsesordning, og hvis omsætning som omhandlet i stk. 2 er større end eller lig med fritagelsestærskelen inden for et kalenderår, skal anmode om at blive momsregistreret i overensstemmelse med artikel 153 inden for ti dage efter, at tærsklen er nået eller overskredet. [...] Den særlige fritagelsesordning finder anvendelse indtil datoen for momsregistreringen i overensstemmelse med artikel 153. Såfremt den omhandlede afgiftspligtige person ikke anmoder om at blive momsregistreret eller indgiver en anmodning for sent, kan de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder pålægge denne en betalingspligt og en pligt til at opfylde de accessoriske forpligtelser fra og med den dato, hvor den pågældende burde have været momsregistreret i overensstemmelse med artikel 153.

[...]«

13 Artikel 153 i skatteloven, som ændret ved lov nr. 343/2006, er sålydende:

»(1) En afgiftspligtig person, der er hjemmehørende i Rumænien [...], og som udfører eller har til hensigt at udføre økonomisk virksomhed, der omfatter transaktioner, som er momspligtige og/eller momsfratagne og fradragsberettigede, er forpligtet til at anmode om at blive momsregistreret ved den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed i overensstemmelse med følgende procedurer:

a) Inden sådanne transaktioner gennemføres i følgende tilfælde:

1. Når den pågældende erklærer, at omsætningen vil svare til eller overstige fritagelsestærsklen som omhandlet i artikel 152, stk. 1, om den særlige fritagelsesordning for små virksomheder.
2. Når den pågældende erklærer, at omsætningen vil blive mindre end fritagelsestærsklen som omhandlet i artikel 152, stk. 1, men vælger den almindelige momsordning.

[...]

(7) Såfremt den person, der er forpligtet til at registrere sig i overensstemmelse med stk. 1, 2, 4 eller 5, ikke ansøger om registrering, skal de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder af egen drift registrere den pågældende.

[...]«

14 Regeringsdekret nr. 44/2004 af 22. januar 2004 om godkendelse af gennemførelsesbestemmelserne til skatteloven (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112, af 6.2.2004), i den affattelse, der var gældende fra den 1. juli 2007 til den 31. december 2009, fastsatte følgende i bilaget hertil:

»Gennemførelsesbestemmelser:

[...]

24. Den i skattelovens artikel 141, stk. 1, litra a), fastsatte afgiftsfritagelse:

- a) finder anvendelse på transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje, herunder udlevering af lægemidler, bandager, proteser og tilbehør hertil, ortopædiske varer og andre lignende varer til patienterne under behandlingsperioden samt forplejning og indkvartering af patienterne under hospitalsbehandlingen eller plejen.
- b) finder ikke anvendelse på de udleveringer af lægemidler, bandager, medicinske proteser og tilbehør hertil, ortopædiske varer og andre varer, der ikke foretages i forbindelse med en medicinsk behandling eller under en hospitalsbehandling, såsom de udleveringer, som foretages af et apotek, selv i tilfælde hvor apoteket er beliggende i et hospital eller en klinik og/eller ledes af hospitalet eller klinikken.

[...]«

15 Regeringsdekret nr. 1620/2009 af 29. december 2009 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 31.12.2009) har suppleret og ændret de ved regeringsdekret nr. 44/2004 indførte gennemførelsesbestemmelser til skatteloven. Fra og med den 1. januar 2010 fastsætter disse bestemmelser:

»Gennemførelsesbestemmelser:

24. (1) Den i skattelovens artikel 141, stk. 1, litra a), fastsatte afgiftsfritagelse:

[...]

- c) finder i medfør af [Den Europæiske Unions Domstol dom Kommissionen mod Italien (122/87, EU:C:1988:256)] ikke anvendelse på dyrlægeydelser.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 Som følge af en afgiftskontrol pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden i maj 2011 dyrlægepraksissen at betale moms, med renter og ekstragebyrer, af de dyrlægeydelser, som praksissen havde leveret mellem den 1. oktober 2007 og den 31. december 2010.
- 17 Dyrlægepraksissen indbragte denne afgørelse for Tribunalul Maramureş (distriktsdomstolen i Maramureş) med den begrundelse, at den rumænske lovgivning frem til den 1. januar 2010 fritog disse aktiviteter for moms, eller at der i det mindste forelå en tvivl herom, som først blev fjernet ved regeringsdekret nr. 1620/2009, der trådte i kraft den 1. januar 2010.
- 18 Skatte- og afgiftsmyndigheden har derimod gjort gældende, at denne fritagelse ophørte med at finde anvendelse allerede den 1. januar 2007, som er datoen for ikrafttrædelse af lov nr. 343/2006, hvorved angivelsen af dyrlægevirksomhed på listen over momsfritagne ydelser blev fjernet. Desuden har denne myndighed gjort gældende, at regeringsdekret nr. 1620/2009 under alle omstændigheder ikke kunne ændre en national retsregel fra et højere niveau, dvs. en forskrift på lovgivningsmæssigt plan, og at dette regeringsdekret alene har klarlagt den gældende retlige ordening.
- 19 Den forelæggende ret er i tvivl om de forpligtelser, der inden for rammerne af tvisten i hovedsagen påhviler skatte- og afgiftsmyndigheden i medfør af artikel 273 i direktiv 2006/112, og nærmere bestemt om spørgsmålet, om denne artikel pålægger skatte- og afgiftsmyndigheden af egen drift at

momsregistrere en afgiftspligtig person, så snart den berørte person har fremsendt angivelser vedrørende skatter og afgifter, hvoraf det fremgår, at den pågældendes indtægter overskrider tærsklen for momsfrigørelse.

- 20 Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvorvidt retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at momsbetalingen bliver opkrævet under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden hverken har opfyldt denne pligt til at momsregistrere den afgiftspligtige person af egen drift eller i praksis har anvendt denne værdisat på dyrlægeydelser i perioden mellem den 1. oktober 2007 og den 31. december 2010. Den forelæggende ret er desuden i tvivl om de konsekvenser, som skal drages af den omstændighed, at der i denne samme periode ikke forelå nogen rumænsk sproget offentliggørelse af dom Kommissionen mod Italien (122/87, EU:C:1988:256).
- 21 På denne baggrund har Tribunalul Maramureş besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 273 og artikel 287, nr. 18), i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at den nationale afgiftsmyndighed var forpligtet til at momsregistrere en afgiftspligtig person og pålægge vedkommende en forpligtelse til at betale moms og de hertil knyttede accessoriske forpligtelser som følge af, at tærsklen for momsfrigørelse var overskredet fra og med den dato, hvor den afgiftspligtige indleverede skatte- og afgiftsangivelser til den kompetente afgiftsmyndighed, hvoraf det fremgik, at tærsklen for momsfrigørelse var overskredet?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er retssikkerhedsprincippet da til hinder for en national praksis, på baggrund af hvilken afgiftsmyndigheden med tilbagevirkende gyldighed fastslog, at den afgiftspligtige var momspligtig, eftersom veterinære tjenester ikke er fritaget for moms, og fritagelsestærsklen er overskredet i en situation, hvor:
- afgiftsmyndigheden ikke af egen drift har registreret den afgiftspligtige person som momspligtig og ikke har pålagt den pågældende at betale moms fra det tidspunkt, hvor den pågældende indleverede skatte- og afgiftsangivelser, hvoraf det fremgik, at fritagelsestærsklen var overskredet, men først gjorde dette, efter at gennemførelsesbestemmelserne til skatteloven var blevet ændret ved regeringsdekret nr. 1620/2009, således at den afgiftsfrigørelse, som følger af skattelovens artikel 141, stk. 1, litra a), ikke finder anvendelse på veterinære tjenester således som fastslået af Domstolen i dom [Kommissionen mod Italien (122/87, EU:C:1988:256)], og dette for en periode, som ligger forud for den pågældende ændring
 - afgiftsmyndigheden via de skatte- og afgiftsangivelser, som den afgiftspligtige indgav, blev opmærksom på, at fritagelsestærsklen var overskredet, inden gennemførelsesbestemmelserne til skatteloven blev ændret ved regeringsdekret nr. 1620/2009, således som beskrevet ovenfor
 - afgiftsmyndigheden forud for offentliggørelsen af regeringsdekret nr. 1620/2009 inden for sit kompetenceområde – som den i hovedsagen omhandlede afgiftspligtige person er omfattet af – ikke iværksatte direkte afgiftsmæssige foranstaltninger med henblik på dels at fastslå, at afgiftspligtige personer, som er dyrelægevirksomheder, og som har overskredet tærsklen for momsfrigørelse, ikke har registreret sig som momspligtige, dels at fastslå, at de er forpligtede til at betale momsen som følge heraf
 - [dom Kommissionen mod Italien (122/87, EU:C:1988:256)] forud for vedtagelsen og ikrafttrædelsen af regeringsdekret nr. 1620/2009 ikke på nogen måde var blevet offentliggjort på rumænsk?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

- 22 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 pålægger medlemsstaterne at momsregistrere en afgiftspligtig person af egen drift med henblik på momsopkrævning alene på grundlag af angivelser vedrørende skatter og afgifter, der ikke vedrører denne afgift, når det ved disse er muligt at fastslå, at den afgiftspligtige person har overskredet tærsklen for fritagelse af denne afgift.
- 23 Det bemærkes for det første, at Rumænien i medfør af artikel 287, nr. 18), i direktiv 2006/112, hvortil den forelæggende ret henviser i sit første spørgsmål, kan indrømme momsfrigtagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med 35 000 EUR.
- 24 For det andet præciserer artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.
- 25 Domstolen har fastslået, at det fremgår af denne bestemmelse samt af artikel 2 og artikel 250, stk. 1, i direktiv 2006/112 og artikel 4, stk. 3, TEU, at hver medlemsstat har pligt til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37 og 46, og Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 25).
- 26 Det følger bl.a. heraf, at medlemsstaterne har pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, sidstnævntes regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift (jf. domme Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 37, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, præmis 21, og Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, præmis 52).
- 27 Det kan dog ikke af disse betragtninger udledes, at medlemsstaterne har pligt til af egen drift at momsregistrere en afgiftspligtig person fra og med fremsendelsen af skatte- og afgiftsangivelser, der ikke vedrører denne afgift, men som gør det muligt at fastslå, at tærsklen for fritagelsen heraf er overskredet.
- 28 Selv om artikel 214, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter, at medlemsstaterne skal træffe de nødvendige foranstaltninger for at momsregistrere de afgiftspligtige personer, forholder det sig for det første ikke desto mindre således, at det i medfør af direktivets artikel 213, stk. 1, påhviler den berørte person at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig person. Desuden har Domstolen ligeledes fastslået, at det fremgår af ordlyden af direktivets artikel 214, stk. 1, at medlemsstaterne har en vis skønsmargin, når de vedtager foranstaltninger, der skal sikre momsregistreringen af afgiftspligtige personer (jf. dom Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 22).
- 29 For det andet har medlemsstaterne pligt til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, samtidig med at medlemsstaterne i denne forbindelse er i besiddelse af et vist skøn, navnlig med hensyn til, hvorledes de anvender de midler, som de råder over (jf. domme Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 38, og Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, præmis 22), under forbehold af at sikre en effektiv

opkrævning af EU's egne indtægter og af ikke at skabe væsentlige forskelle med hensyn til måden, hvorpå afgiftspligtige personer behandles, det være sig inden for en af medlemsstaterne eller i samtlige medlemsstater (dom Kommissionen mod Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, præmis 39).

- 30 Det følger af de ovenstående betragtninger, at selv om direktiv 2006/112 kræver af medlemsstaterne, at de træffer alle de nødvendige foranstaltninger for at momsregistrere afgiftspligtige personer, i givet fald af egen drift, pålægger direktivet dem ikke at vedtage love og administrative foranstaltninger, hvorved det kan sikres, at den afgiftspligtige persons opfyldelse af sine forpligtelser for så vidt angår moms samtidig bliver undersøgt ved forvaltningen af andre skatte- og afgiftsangivelser end angivelser vedrørende denne afgift, selv om sådanne angivelser i øvrigt ikke nødvendigvis indeholder samtlige de oplysninger, der kan fremlægges i forbindelse med en momsangivelse i overensstemmelse med artikel 250, stk. 1, i direktiv 2006/112, og som er nødvendige ved fastlæggelsen af denne afgift.
- 31 På denne baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke pålægger medlemsstaterne af egen drift at registrere en afgiftspligtig person med henblik på momsopkrævning alene på grundlag af andre skatte- og afgiftsangivelser end angivelser vedrørende denne afgift, selv om det ved disse havde været muligt at fastslå, at den afgiftspligtige person havde overskredet tærsklen for fritagelse af denne afgift.

Om det andet spørgsmål

- 32 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at en national skatte- og afgiftsmyndighed beslutter, at dyrlægeydelser er momspligtige under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.
- 33 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem (jf. i denne retning bl.a. domme *Gemeente Leusden og Holin Groep*, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 57, »*Goed Wonen*«, C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 32, og *Elmeke NE*, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 31).
- 34 Hvad for det første angår retssikkerhedsprincippet følger det, som Domstolen gentagne gange har fastslået, bl.a. heraf, at EU-lovgivningen skal være klar, og at de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse, idet dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (dom *Irland mod Kommissionen*, 325/85, EU:C:1987:546, præmis 18).
- 35 Tilsvarende skal medlemsstaternes retsregler på et EU-reguleret område være udformet så utvetydigt, at de berørte personer sættes i stand til på tilstrækkeligt klar og tydelig måde at kende deres rettigheder og forpligtelser, og de nationale domstole i stand til at sikre iagttagelsen heraf (jf. dom *Kommissionen mod Italien*, 257/86, EU:C:1988:324, præmis 12).
- 36 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den rumænske lovgiver med virkning fra Rumæniens EU-tiltrædelse, dvs. den 1. januar 2007, fjernede henvisningen til dyrlægeydelser fra listen over momsfritagne transaktioner, idet den rumænske lovgiver i denne henseende fremhævede behovet for at sikre, at den nationale ret var i overensstemmelse med EU-retten.

- 37 Selv om der ikke forelå nogen rumænsksproget offentliggørelse af dom Kommissionen mod Italien (122/87, EU:C:1988:256) med angivelse af, at denne afgift fandt anvendelse på dyrlægeydelser, må det på denne baggrund fastslås, at en retlig ordning som den tidligere beskrevne synes at være tilstrækkelig klar og forudsigelig for så vidt angår anvendelsen af moms på disse ydelser i løbet af den periode, som de faktiske omstændigheder i hovedsagen vedrører, hvilket det dog tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 38 I denne henseende bemærkes navnlig, at momsen finder generel anvendelse, og at det alene er de transaktioner, der udtrykkeligt er fritaget, som falder uden for dens anvendelsesområde. Det følger heraf, at den blotte omstændighed, at en transaktion bliver slettet fra listen over de afgiftsfritagne transaktioner, ud fra kravet om retssikkerhed er tilstrækkelig til, at en sådan transaktion henhører under de afgiftspligtige transaktioner.
- 39 Det følger ganske vist ligeledes af retssikkerhedsprincippet, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 46).
- 40 Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for en praksis fra de nationale skatte- og afgiftsmyndigheders side, som består i inden udløbet af forældelsesfristen at tilbagekalde en beslutning, hvorved de har indrømmet den afgiftspligtige person en ret til momsfradrag, idet de som følge af en ny undersøgelse pålægger ham at betale denne moms og morarenter (jf. i denne retning dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 51).
- 41 Den blotte omstændighed, at skatte- og afgiftsmyndigheden inden forældelsesfristens udløb omkvalificerer en given transaktion til momspligtig erhvervsvirksomhed, kan derfor, når der ikke foreligger andre omstændigheder, ikke i sig selv udgøre en krænkelse af dette princip.
- 42 Følgelig kan det ikke med føje gøres gældende, at retssikkerhedsprincippet under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden inden forældelsesfristens udløb foretager en efteropkrævning af moms med hensyn til allerede leverede dyrlægeydelser, som skulle have været pålagt denne afgift.
- 43 Hvad for det andet angår princippet om beskyttelse af den berettigede forventning gælder retten til at påberåbe sig dette princip for enhver retsundergiven, hos hvem en administrativ myndighed har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende (jf. i denne retning dom Europäisch Iranische Handelsbank mod Rådet, C-585/13 P, EU:C:2015:145, præmis 95).
- 44 I denne henseende skal det efterprøves, om en administrativ myndigheds handle måde har skabt en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende, og, såfremt dette er tilfældet, vurderes, om denne forventning var berettiget (jf. i denne retning dom Elmeka, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 45 Det fremgår imidlertid af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheders administrative praksis med hensyn til dyrlægers momspligt ikke synes at kunne godtgøre, at disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.
- 46 Navnlig kan den omstændighed, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder ikke på systematisk vis har momspålagt dyrlægeydelser i løbet af den af omstændighederne i hovedsagen omhandlede periode, foruden at omstændigheden er bestridt af den rumænske regering, ikke som udgangspunkt – medmindre der foreligger helt særlige omstændigheder – skabe en rimelig forventning hos den sædvanligvis forudseende og påpasselige erhvervsdrivende om, at denne afgift ikke finder anvendelse

på sådanne ydelser, når den nævnte afgift som tidligere anført finder generel anvendelse, og når dyrlægeydelserne allerede den 1. januar 2007 var blevet fjernet fra listen over afgiftsfritagne transaktioner.

- 47 En sådan praksis kan nemlig, hvor ærgerlig den end måtte være, ikke i sig selv anses for at kunne give de pågældende afgiftspligtige personer præcise løfter i denne henseende.
- 48 Det følger af de ovenstående betragtninger, at det andet spørgsmål skal besvares med, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke er til hinder for, at en national skatte- og afgiftsmyndighed beslutter, at dyrlægeydelser er momspligtige under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, for så vidt som denne beslutning er støttet på klare regler, og for så vidt som denne myndigheds praksis ikke har været af en sådan art, at den ville kunne skabe en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende om, at denne afgift ikke finder anvendelse på sådanne ydelser, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

- 49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 273, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, pålægger ikke medlemsstaterne af egen drift at registrere en afgiftspligtig person med henblik på merværdiafgiftsopkrævning alene på grundlag af andre skatte- og afgiftsangivelser end angivelser vedrørende denne afgift, selv om det ved disse havde været muligt at fastslå, at den afgiftspligtige person havde overskredet tærsklen for fritagelse af denne afgift.**
- 2) **Retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er ikke til hinder for, at en national skatte- og afgiftsmyndighed beslutter, at dyrlægeydelser er merværdiafgiftspligtige under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, for så vidt som denne beslutning er støttet på klare regler, og for så vidt som denne myndigheds praksis ikke har været af en sådan art, at den ville kunne skabe en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende om, at denne afgift ikke finder anvendelse på sådanne ydelser, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**

Underskrifter