



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 9 juli 2015 \*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 273 och 287 — Skyldighet att på eget initiativ registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt — Fråga huruvida veterinärmedicinska tjänster är beskattningsbara — Rättssäkerhetsprincipen — Principen om skydd för berättigade förväntningar”

I mål C-144/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Maramureş (Rumänien) genom beslut av den 17 oktober 2013, som inkom till domstolen den 26 mars 2014, i målet

**Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei**

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent), samt domarna J.L. da Cruz Vilaça och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, genom R.D. Apan, avocat,
- Rumäniens regering, genom R.-H Radu, D. M. Bulancea och A. G. Vacaru, samtliga i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Nasopoulou och I. Kotsoni, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och L. Nicolae, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: rumänska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, och av artiklarna 273 och 287 led 18 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat direktiv 2006/112).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (Doktor Andrei Tomoiagăs veterinärmottagning) (nedan kallad veterinärmottagningen) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj Napoca, företrätt genom den regionala myndigheten för offentliga finanser i Maramureș) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör betalning av mervärdesskatt för veterinärvård som tillhandahållits mellan den 1 oktober 2007 och den 31 december 2010.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Direktiv 2006/112*

- 3 I artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

- c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

- 4 I artikel 132.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

- b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa ...
- c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

...”

- 5 I artikel 213.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

...”

- 6 I artikel 214.1 a i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

- a) Varje beskattningsbar person ... som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana ... leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag ...”

- 7 I artikel 250.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeclaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

- 8 I artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

- 9 I artikel 287 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

...

- 18) Rumänien: 35 000 [euro].”

#### *Rumänsk rätt*

- 10 I artikel 141 i lag nr 571/2003 om införande av skattebestämmelser (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003) (nedan kallad skattelagen) anges följande angående undantag för transaktioner inom landet:

”1) följande transaktioner är av hänsyn till allmänintresset undantagna från skatteplikt [avseende mervärdesskatt]:

- a) Sjukhusvård och sjukvård, inbegripet veterinärvård, samt transaktioner nära knutna till dessa ...”

- 11 I artikel 141 i skattelagen, i dess lydelse enligt lag nr 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 662 av den 1 augusti 2006), som trädde i kraft den 1 januari 2007, föreskrivs följande:

”1) följande transaktioner är av hänsyn till allmänintresset undantagna från skatteplikt:

- a) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa ...”

12 I artikel 152 i skattelagen, i dess lydelse enligt lag nr 343/2006, föreskrivs följande:

”1) Skattskyldiga personer som är etablerade i Rumänien och vars deklarerade eller realiserade omsättning per år understiger taket på 35 000 euro ... får ansöka om undantag från mervärdesskattskyldighet, nedan kallat särskild undantagsordning, för sådana transaktioner som avses i artikel 126.1 ...

...

6) Skattskyldiga personer som omfattas av den särskilda undantagsordningen och vars omsättning, enligt punkt 2, överskrider taket för undantag under ett kalenderår ska ansöka om registrering för mervärdesskatt, i enlighet med artikel 153, inom 10 dagar från den dag då taket nås eller överskrids. ... Den särskilda undantagsordningen gäller fram till dagen för registrering till mervärdesskatt, i enlighet med artikel 153. Om den berörda beskattningsbara personen inte ansöker om registrering eller ansöker för sent, har behöriga skattemyndigheter rätt att fastställa skyldighet att betala skatt samt att fullgöra de skyldigheter som detta medför från och med den dag då den beskattningsbara personen borde ha varit registrerad för mervärdesskatt enligt artikel 153.

...”

13 I artikel 153 i skattelagen, i dess lydelse enligt lag nr 343/2006, föreskrivs följande:

”1) Beskattningsbara personer som är etablerade i Rumänien ... och som bedriver eller avser att bedriva näringsverksamhet med transaktioner som är beskattningsbara för och/eller undantagna från mervärdesskatt med avdragsrätt, är skyldiga att ansöka om registrering för mervärdesskatt vid behörig skattemyndighet enligt följande förfaranden.

a) Ansökan ska ske före sådana transaktioner

1. om vederbörande deklarerar att omsättningen kommer att överskrida taket för undantag som anges i artikel 152.1 avseende den särskilda undantagsordningen för små företag,
2. om vederbörande deklarerar att omsättningen kommer att underskrida taket för undantag som anges i artikel 152.1, men väljer tillämpning av den ordinarie mervärdesskatteordningen.

...

7) Om den person som är skyldig att registrera sig enligt bestämmelsen i punkt 1, 2, 4 eller 5 inte ansöker om registrering, ska de behöriga skattemyndigheterna på eget initiativ sörja för detta.

...”

14 I förordning nr 44/2004 av den 22 januari 2004, om godkännande av tillämpningsbestämmelser för lag nr 571/2003 om införande av skattebestämmelser (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112, av den 6 februari 2004), i den lydelse som var gällande från och med den 1 januari 2007 till och med den 31 december 2009, föreskrivs följande i förordningens bilaga:

”Tillämpningsbestämmelser:

...

24. Undantag enligt artikel 141.1 a i skattelagen

- a) tillämpas på transaktioner som är nära knutna till sjukhusvistelse och sjukvård, inklusive tillhandahållande av läkemedel, förband, medicinska proteser och tillbehör, ortopediska produkter och andra liknande varor för patienter under behandlingstiden, samt på tillhandahållande av kost och logi för patienter under sjukhusvistelse och sjukvård,
- b) tillämpas inte på tillhandahållande av läkemedel, förband, proteser och tillbehör, ortopediska produkter och andra varor, som inte sker inom ramen för sjukvård eller sjukhusvistelse, såsom tillhandahållande av apotek, även i de fall där apoteken finns inne i ett sjukhus eller på en klinik och/eller drivs av sådant organ,

...”

- 15 Genom förordning nr 1620/2009 av den 29 december 2009 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 31 december 2009) kompletterades och ändrades de tillämpningsbestämmelser för skattelagen som infördes genom förordning nr 44/2004. Från och med den 1 januari 2010 föreskrev dessa tillämpningsbestämmelser följande:

”Tillämpningsbestämmelser:

24. (1) Undantag enligt artikel 141.1 a i skattelagen

...

- c) tillämpas inte på veterinärmedicinska tjänster i enlighet med Europeiska unionens domstols dom [kommissionen/Italien (122/87, EU:C:1988:256)].

...”

#### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 16 Efter en kontroll krävde skattemyndigheten i maj 2011 att veterinärmottagningen skulle erlagga mervärdesskatt jämte tilläggsavgifter och ränta, på veterinärmedicinska tjänster vilka tillhandahållits mellan den 1 oktober 2007 och den 31 december 2010.
- 17 Veterinärmottagningen väckte talan mot detta beslut vid Tribunalul Maramureş (förstainstansdomstol i Maramureş) med hänvisning till att denna verksamhet fram till den 1 januari 2010 var undantagen från mervärdesskatt enligt rumänsk lagstiftning, eller att det åtminstone förelåg tvivel angående detta vilket undanröjdes först genom förordning nr 1620/2009 som trädde i kraft den 1 januari 2010.
- 18 Skattemyndigheten gjorde å sin sida gällande att detta undantag inte längre var tillämpligt efter den 1 januari 2007, ikraftträdandedatumet för lag nr 343/2006 genom vilken hänvisningen till veterinärtjänster togs bort från listan på tjänster som är undantagna från mervärdesskatt. Vidare har skattemyndigheten anfört att förordning nr 1620/2009 under alla förhållanden inte kunde ändra en nationell rättsnorm av högre rang, närmare bestämt en lag, och att denna förordning endast har förtydligat de tillämpliga rättsreglerna.
- 19 Den hänskjutande domstolen frågar sig vilka skyldigheter som åligger skattemyndigheterna, under de förhållanden som föreligger i det nationella målet, enligt artikel 273 i direktiv 2006/112, och särskilt huruvida denna artikel innebär att skattemyndigheten är skyldig att på eget initiativ registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt så fort den berörda personen har översänt skattedeklarationer vilka visar att intäkterna överstiger taket för undantag från mervärdesskatt.

20 Vidare frågar sig den hänskjutande domstolen huruvida rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för att kräva betalning av mervärdesskatt under sådana förhållanden som dem som föreligger i det nationella målet, där skattemyndigheten inte har iakttagit denna skyldighet att på eget initiativ registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt, och i praktiken inte har påfört mervärdesskatt på veterinärmedicinska tjänster under perioden mellan den 1 oktober 2007 och den 31 december 2010. Den hänskjutande domstolen frågar sig även vilka slutsatser som ska dras av att domen kommissionen/Italien (122/87, EU:C:1988:256) inte fanns publicerad på rumänska under denna period.

21 Mot denna bakgrund beslutade Tribunalul Maramureş att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 273 och 287 led 18 i direktiv [2006/112] tolkas så, att den nationella skattemyndigheten, på grund av att taket för skatteundantag hade överstigits, var skyldig att mervärdesskatteregistrera en beskattningsbar person samt att ålägga honom att betala skatten och att fullgöra de skyldigheter som detta medför från och med det datum då den beskattningsbara personen lämnade in de skattedeclarationer till den behöriga skattemyndigheten av vilka det framgick att taket för undantag från mervärdesskattskyldighet hade överskridits?

2) Om den första frågan besvaras jakande, blir följdfrågan huruvida rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för nationell praxis med stöd av vilken skattemyndigheten retroaktivt har fastställt att en beskattningsbar person är mervärdesskattskyldig därför att veterinärmedicinska tjänster inte har undantagits från mervärdesskatteplikt och taket för undantag överstigits, i en situation där följande omständigheter föreligger:

— Skattemyndigheten har inte på eget initiativ registrerat den beskattningsbara personen för mervärdesskatt och inte heller ålagt denna att betala mervärdesskatt från och med den tidpunkt då den beskattningsbara personen lämnade in de skattedeclarationer där det framgår att taket för undantag överskridits. Detta har först skett senare, efter det att tillämpningsföreskrifterna för skattelagen ändrades genom förordning nr 1620/2009 så, att undantaget i artikel 141.1 a i skattelagen inte längre kom att omfatta veterinärmedicinska tjänster, i enlighet med domen kommissionen/Italien (122/87, EU:C:1988:256), och då för en period före ändringen.

— Genom de skattedeclarationer som lämnats in av den beskattningsbara personen fick skattemyndigheten kännedom om att taket för undantag överstigits innan tillämpningsföreskrifterna för skattelagen ändrades genom förordning nr 1620/2009 i den mening som anges ovan.

— Före antagandet av förordning nr 1620/2009 utfärdade skattemyndigheten inom sitt distrikt – som den beskattningsbara personen i det nationella målet tillhör – inga skatterättsliga förvaltningsbeslut om fastställande av att beskattningsbara personer som är veterinärmedicinska mottagningar och som överskridit taket för undantag från mervärdesskattskyldighet inte har registrerat sig till mervärdesskatt och om fastställande av att dessa således är mervärdesskattskyldiga med anledning av detta.

— Före antagandet och ikraftträdandet av förordning nr 1620/2009 hade domstolens dom kommissionen/Italien (122/87, EU:C:1988:256) inte i någon form offentliggjorts på rumänska.”



## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 innebär en skyldighet för medlemsstaterna att på eget initiativ registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt enbart på grundval av skattedeklarationer avseende andra skatter än mervärdesskatt, när dessa deklarerationer skulle ha gjort det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen överskrider taket för undantag från mervärdesskatt.
- 23 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 287 led 18 i direktiv 2006/112, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till i sin första fråga, har Rumänien rätt att tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med 35 000 euro.
- 24 Vidare får enligt artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.
- 25 Domstolen har förtydligat att det följer av denna bestämmelse, samt av artiklarna 2 och 250.1 i direktiv 2006/112 och artikel 4.3 FEU, att varje medlemsstat är skyldig att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkterna 37 och 46, och dom Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25).
- 26 Av detta följer bland annat att medlemsstaterna är skyldiga att kontrollera de beskattningsbara personernas deklarerationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument, liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas (se dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37, dom Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 21, och dom Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 52).
- 27 Av dessa överväganden går det emellertid inte att dra slutsatsen att medlemsstaterna är skyldiga att på eget initiativ registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt från och med ingivandet av deklarerationer som avser andra skatter än mervärdesskatt men som gör det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen överskrider taket för undantag från mervärdesskatt.
- 28 I artikel 214.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs förvisso att medlemsstaterna ska vidta nödvändiga åtgärder för att registrera beskattningsbara personer till mervärdesskatt. Icke desto mindre följer det av artikel 213.1 i direktivet att det ankommer på den berörda personen att uppge när hans eller hennes ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör. Dessutom har domstolen funnit att det följer av ordalydelsen i artikel 214.1 i direktivet att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning avseende vilka åtgärder som ska vidtas för att registrera beskattningsbara personer till mervärdesskatt (se dom Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 22).
- 29 Vidare ska medlemsstaterna säkerställa att de beskattningsbara personerna uppfyller de skyldigheter som de har ålagts. Medlemsstaterna har i detta avseende en viss handlingsfrihet, bland annat vad gäller det sätt på vilket de medel som de förfogar över ska användas (se dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 38, och dom Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 22). Denna handlingsfrihet är dock begränsad genom skyldigheten att

säkerställa en effektiv uppbörd av Europeiska unionens egna medel och genom skyldigheten att inte skapa väsentliga skillnader i behandlingen av de beskattningsbara personerna, vare sig inom en enskild medlemsstat eller mellan medlemsstaterna (dom kommissionen/Italien, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 39).

- 30 Av ovanstående följer att direktiv 2006/112 förvisso innebär att medlemsstaterna ska vidta nödvändiga åtgärder, i förekommande fall på eget initiativ, för att registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt. Direktivet innebär emellertid inte att medlemsstaterna är skyldiga att vidta lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som kan säkerställa att den skattskyldiga personens skyldigheter vad gäller mervärdesskatt kontrolleras i samband med behandlingen av andra skattedeclarationer än sådana som avser mervärdesskatt, och för övrigt innehåller sådana deklARATIONER inte nödvändigtvis samtliga de uppgifter som kan lämnas i en mervärdesskattedeclaration i enlighet med artikel 250.1 i direktiv 2006/112 och vilka är nödvändiga för att fastställa denna skatt.
- 31 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 innebär inte en skyldighet för medlemsstaterna att på eget initiativ registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt enbart på grundval av skattedeclarationer avseende andra skatter än mervärdesskatt, även om dessa deklARATIONER hade gjort det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen överskred taket för undantag från mervärdesskatt.

#### *Den andra frågan*

- 32 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en nationell skattemyndighet beslutar att veterinärmedicinska tjänster ska vara mervärdesskattepliktiga under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet.
- 33 Enligt domstolens fasta praxis ska rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar iakttas av Europeiska unionens institutioner, och även av medlemsstaterna, då dessa utövar sina befogenheter enligt unionsdirektiven (se, för ett liknande resonemang, dom Gemeente Leusden och Holin Groep, C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 57, dom "Goed Wonen", C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 32, och dom Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 31).
- 34 Vad för det första gäller rättssäkerhetsprincipen har domstolen vid upprepade tillfällen slagit fast att denna bland annat innebär att unionens lagstiftning ska vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda. Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning (dom Irland/kommissionen, 325/85, EU:C:1987:546, punkt 18).
- 35 På samma sätt ska, på de områden där unionsrätten gäller, medlemsstaternas lagstiftning ha en entydig formulering, som gör det möjligt för de berörda personerna att på ett klart och tydligt sätt få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och som gör det möjligt för de nationella domstolarna att säkerställa att dessa iakttas (se dom kommissionen/Italien, 257/86, EU:C:1988:324, punkt 12).
- 36 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den rumänska lagstiftaren har tagit bort hänvisningen till veterinärvård från listan över tjänster som är undantagna från mervärdesskatt, från och med datumet för Rumäniens tillträde till unionen (den 1 januari 2007) och härvid angett att det var nödvändigt att säkerställa den nationella rättens förenlighet med unionsrätten.



- 37 Under dessa förhållanden förefaller – oaktat att domen kommissionen/Italien (122/87, EU:C:1988:256) om tillämpningen av mervärdesskatt på veterinärvårdstjänster inte hade publicerats på rumänska – en sådan rättslig reglering som beskrivits ovan vara tillräckligt klar och förutsebar vad gäller tillämpningen av mervärdesskatten för dessa tjänster under den period som var aktuell i det nationella målet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera att så är fallet.
- 38 Domstolen påpekar härvidlag att mervärdesskatten är generellt tillämplig och att endast de transaktioner som uttryckligen undantas faller utanför tillämpningsområdet för skatten. Av detta följer att det ur ett rättssäkerhetsperspektiv räcker att bara ta bort en transaktion från listan över de transaktioner som är undantagna från skatten för att en sådan transaktion ska ingå i de beskattningsbara transaktionerna.
- 39 Det följer förvisso av rättssäkerhetsprincipen att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se, för ett liknande resonemang, dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46).
- 40 Domstolen har emellertid redan slagit fast att rättssäkerhetsprincipen inte utgör hinder för nationell skatteförvaltningspraxis som består i att skattemyndigheten – inom omprövningstiden – återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte förseningsavgifter (se, för ett liknande resonemang, dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 51).
- 41 Omständigheten att skattemyndigheten inom omprövningstiden omkvalificerar en viss transaktion som mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet kan således inte i sig, i avsaknad av andra omständigheter, innebära att denna princip åsidosätts.
- 42 Det kan följaktligen inte med framgång hävdas att rättssäkerhetsprincipen under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet utgör hinder för att skattemyndigheten, inom omprövningstiden, beslutar om efterbeskattning för veterinärmedicinska tjänster som redan har tillhandahållits, på vilka mervärdesskatt borde ha utgått.
- 43 Vad för det andra gäller principen om skydd för berättigade förväntningar omfattar rätten att åberopa denna princip varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar (se, för ett liknande resonemang, dom Europäisch-Iranische Handelsbank/rådet, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punkt 95).
- 44 Det ska härvidlag avgöras huruvida en myndighets åtgärder har gett upphov till rimliga förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, och om så är fallet huruvida dessa förväntningar är berättigade (se, för ett liknande resonemang, dom Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 45 Av de handlingar i målet som ingetts till domstolen framgår emellertid att de nationella skattemyndigheternas praxis vad gäller veterinärers beskattningsbarhet i mervärdesskattehänseende inte förefaller kunna visa att dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet.
- 46 I synnerhet finner domstolen att den omständigheten att de nationella skattemyndigheterna under den period som är aktuell i det nationella målet inte regelmässigt påförde mervärdesskatt på veterinärmedicinska tjänster (vilket dessutom har bestritts av den rumänska regeringen) i princip, om inte mycket speciella omständigheter föreligger, inte räcker för att, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, kunna ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana tjänster, detta mot bakgrund av att, såsom har nämnts ovan, mervärdesskatten ska tillämpas generellt och veterinärmedicinska tjänster från och med den 1 januari 2007 hade tagits bort från listan över undantagna transaktioner.

- 47 En sådan praxis kan nämligen, hur beklagansvärd den än må vara, inte i sig anses vara sådan att den ger de berörda skattskyldiga personerna tydliga försäkringar om att så är fallet.
- 48 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande: Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör inte hinder för att en nationell skattemyndighet beslutar att veterinärmedicinska tjänster ska vara mervärdesskattepliktiga under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet. Detta gäller under förutsättning att detta beslut bygger på klara bestämmelser och att myndighetens praxis inte har varit sådan att den, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, har kunnat ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana tjänster, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

### Rättegångskostnader

- 49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 273 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU, innebär inte en skyldighet för medlemsstaterna att på eget initiativ registrera en beskattningsbar person till mervärdesskatt enbart på grundval av skattedeklarationer avseende andra skatter än mervärdesskatt, även om dessa deklARATIONER hade gjort det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen överskred taket för undantag från mervärdesskatt.**
- 2) **Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör inte hinder för att en nationell skattemyndighet beslutar att veterinärmedicinska tjänster ska vara mervärdesskattepliktiga under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet. Detta gäller under förutsättning att detta beslut bygger på klara bestämmelser och att myndighetens praxis inte har varit sådan att den, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, har kunnat ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana tjänster, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

Underskrifter