

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

9 päivänä heinäkuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 273 ja 287 artikla – Velvollisuus rekisteröidä viran puolesta verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi – Eläinlääketieteellisten palvelujen verollisuus – Oikeusvarmuuden periaate – Luottamuksensuojan periaate

Asiassa C-144/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunalul Maramureş (Romania) on esittänyt 17.10.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.3.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei

vastaa

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, edustajanaan avocat R. D. Apan,
- Romanian hallitus, asiamiehinään R.-H. Radu, D. M. Bulancea ja A. G. Vacaru,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Nasopoulou ja I. Kotsoni,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja L. Nicolae,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14; jäljempänä direktiivi 2006/112), 273 artiklan ja 287 artiklan

18 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (Andrei Tomoiag?n yksityinen eläinlääkäriasema; jäljempänä eläinlääkäriasema) ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure? (Cluj Napocan julkisen talouden alueellinen osasto, edustajanaan Maramure?in julkisen talouden aluehallinto; jäljempänä verohallinto) ja joka koskee 1.10.2007 ja 31.12.2010 välisenä aikana suoritettuihin eläinlääketieteellisiin hoitoihin liittyvän arvonlisäveron maksamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/2/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —”

4 Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

b) — — sairaanhoito [oikeammin: sairaalahoito], lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

— —”

5 Kyseisen direktiivin 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

— —”

6 Saman direktiivin 214 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, — — joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja — —.”

7 Direktiivin 2006/112 250 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi."

8 Kyseisen direktiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa."

9 Mainitun direktiivin 287 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

— —

18) Romania: 35 000 euroa.

— —"

Romanian oikeus

10 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003; jäljempänä verokoodeksi) 141 §:ssä, joka liittyy maan alueella suoritettuja liiketoimia koskeviin vapautuksiin, säädettiin seuraavaa:

"(1) Seuraavat yleishyödylliset liiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta:

a) sairaalahoito ja lääkärinhoito, mukaan luettuna eläinlääketieteelliset hoidot, sekä niihin läheisesti liittyvät toimet — —."

11 Verokoodeksin 141 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna 1.1.2007 voimaan tulleella lailla nro 343/2006 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 662, 1.8.2006), säädetään seuraavaa:

"(1) Seuraavat yleishyödylliset liiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta:

a) sairaalahoito ja lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet — —."

12 Verokoodeksin 152 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 343/2006, säädetään seuraavaa:

"(1) Romaniaan sijoittautunut verovelvollinen, jonka ilmoitettu tai toteutunut vuotuinen liikevaihto alittaa 35 000 euron enimmäisrajan — —, voi hakea 126 §:n 1 momentissa säädettyjen liiketoimien — — vapauttamista verosta, mistä käytetään jäljempänä nimitystä erityinen vapautusjärjestely.

(6) Verovelvollisen, johon sovelletaan erityistä vapautusjärjestelyä ja jonka 2 momentissa säädetty liikevaihto kalenterivuonna ylittää tai saavuttaa vapautuksen enimmäisrajan, on haettava rekisteröintiä arvonlisäverovelvolliseksi 153 §:n mukaisesti 10 vuorokauden kuluessa päivästä, jona enimmäisraja saavutettiin tai ylitettiin. — — Erityistä vapautusjärjestelyä sovelletaan 153 §:n

mukaisesti siihen päivämäärään saakka, jona arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidytään. Jos kyseinen verovelvollinen ei hae rekisteröintiä tai hakee sitä myöhässä, toimivaltaisilla veroviranomaisilla on oikeus velvoittaa tämä suorittamaan vero sekä asiaankuuluvat lisämaksut siitä päivästä lähtien, jona verovelvollisen olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi 153 §:n mukaisesti.

— —”

13 Verokoodeksin 153 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna lailla nro 343/2006, säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisen, joka on sijoittautunut Romaniaan – – ja joka harjoittaa tai aikoo harjoittaa liiketoimintaa, johon sisältyy verotettavia liiketoimia ja/tai arvonlisäverosta vapautettuja toimia, joihin liittyy veron vähennysoikeus, on haettava rekisteröintiä arvonlisäverovelvolliseksi toimivaltaiselta veroviranomaiselta seuraavien menettelyjen mukaisesti:

a) ennen mainittujen liiketoimien suorittamista seuraavissa tapauksissa:

1. jos verovelvollinen ilmoittaa, että liikevaihto saavuttaa tai ylittää 152 §:n 1 momentissa pienyritysten erityisen vapautusjärjestelyn osalta säädetyn vapautuksen enimmäisrajan;

2. jos verovelvollinen ilmoittaa, että liikevaihto jää alle 152 §:n 1 momentissa säädetyn vapautuksen enimmäisrajan, mutta valitsee tavanomaisen verojärjestelyn;

— —

(7) Kun henkilö on velvollinen rekisteröitymään 1, 2, 4 tai 5 momentin mukaisesti eikä hän hae rekisteröintiä, toimivaltaiset veroviranomaiset rekisteröivät hänet viran puolesta.

— —”

14 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 soveltamissäännösten hyväksymisestä 22.1.2004 annetun asetuksen nro 44/2004 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004), sellaisena kuin se oli voimassa 1.7.2007 ja 31.12.2009 välisenä aikana, liitteessä säädettiin seuraavaa:

”Soveltamissäännökset:

24. Verokoodeksin 141 §:n 1 momentin a kohdassa säädetty vapautus:

a) Vapautusta sovelletaan liiketoimiin, jotka liittyvät läheisesti sairaalahoitoon, lääkärinhoitoon, mukaan luettuina lääkkeiden, sidetarvikkeiden, proteesien ja niihin liittyvien tarvikkeiden, ortopedisten tuotteiden ja muiden vastaavien hyödykkeiden jakelu potilaille hoidon aikana, sekä ruoan ja majoituksen tarjoamiseen potilaille sairaalahoidon ja lääkärinhoidon aikana.

b) Vapautusta ei voida soveltaa lääkkeiden, sidetarvikkeiden, proteesien ja niihin liittyvien tarvikkeiden, ortopedisten tuotteiden ja muiden hyödykkeiden tarjoamiseen muun kuin lääkärinhoidon tai sairaalahoidon yhteydessä, kuten esimerkiksi niiden tarjoamiseen apteekkeissa, edes siinä tilanteessa, jossa apteekki sijaitsee sairaalan tai klinikan sisällä ja/tai on näiden hallinnoima.

— —”

15 Verokoodeksin soveltamissäännösten hyväksymisestä 22.1.2004 annettua asetusta nro

44/2004 täydennettiin ja muutettiin 29.12.2009 annetulla asetuksella nro 1620/2009 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 31.12.2009). Näissä soveltamissäännöksissä säädetään 1.1.2010 lukien seuraavaa:

”Soveltamissäännökset:

24. (1) Verokoodeksin 141 §:n 1 momentin a kohdassa säädetty vapautus:

— —

c) Vapautusta ei unionin tuomioistuimen tuomion [komissio v. Italia (122/87, EU:C:1988:256)] perusteella sovelleta eläinlääketieteellisiin palveluihin.

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Verohallinto vaati verotarkastuksen jälkeen toukokuussa 2011 eläinlääkäriasemaa maksamaan arvonlisäveron – siihen liittyneine korotuksineen ja korkoineen – tämän 1.10.2007 ja 31.12.2010 välisenä aikana suorittamista eläinlääketieteellisistä palveluista.

17 Eläinlääkäriasema riitautti kyseisen päätöksen Tribunalul Maramureş (Maramureşin alimman asteen tuomioistuin) siitä syystä, että nämä liiketoimet olivat Romanian lainsäädännössä 1.1.2010 asti olleet arvonlisäverosta vapautettuja tai että ainakin tilanne oli epäselvä ja että epäselvyys oli poistettu vasta 1.1.2010 voimaan tulleella asetuksella nro 1620/2009.

18 Verohallinto sitä vastoin väittää, ettei kyseistä vapautusta sovellettu enää 1.1.2007 lähtien, jolloin laki nro 343/2006, jolla eläinlääketieteelliset hoidot poistettiin arvonlisäverosta vapautettujen palvelujen luettelosta, tuli voimaan. Verohallinto väittää lisäksi, ettei asetuksella nro 1620/2009 missään tapauksessa voitu muuttaa ylemmänasteista kansallista oikeussääntöä eli laintasoista tekstiä ja että mainitulla asetuksella pelkästään selvennettiin sovellettavaa oikeudellista järjestelmää.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, mitä velvollisuuksia veroviranomaisilla pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa on direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla, ja erityisesti, velvoitetaanko verohallinto kyseisellä artiklalla viran puolesta rekisteröimään verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi siitä päivästä lähtien, jona verovelvollinen esittää veroilmoitukset, joista käy ilmi arvonlisäverosta vapauttamisen enimmäisrajan ylittyminen.

20 Kyseinen tuomioistuin pohtii myös, onko oikeusvarmuuden periaate esteenä sille, että arvonlisävero vaaditaan maksettavaksi pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa, joissa verohallinto ei ole noudattanut velvollisuuttaan rekisteröidä viran puolesta verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi eikä se ole käytännössä soveltanut kyseistä veroa eläinlääketieteellisiin palveluihin 1.10.2007 ja 31.12.2010 välisenä aikana. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, millaisia päätelmiä voidaan tehdä siitä, ettei tuomiota komissio v. Italia (122/87, EU:C:1988:256) ollut kyseisenä aikana julkaistu romaniaksi.

21 Tässä tilanteessa Tribunalul Maramureş päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 273 artiklaa ja 287 artiklan 18 alakohtaa tulkittava siten, että kansallisen veroviranomaisen oli rekisteröitävä verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi ja velvoitettava tämä suorittamaan vero ja asiaankuuluvat lisämaksut verosta vapauttamisen enimmäisrajan ylittyttyä siitä päivästä lähtien, jona verovelvollinen oli esittänyt toimivaltaiselle

veroviranomaiselle veroilmoitukset, joista kävi ilmi arvonlisäverosta vapauttamisen enimmäisrajan ylittyminen?

- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko oikeusvarmuuden periaate esteenä sellaiselle kansalliselle käytännölle, jonka nojalla veroviranomainen on taannehtivasti velvoittanut verovelvollisen suorittamaan arvonlisäveron sillä perusteella, että eläinlääketieteellisiä palveluja ei ole vapautettu arvonlisäverosta ja verosta vapauttamisen enimmäisraja ylittyi, kun
- veroviranomainen ei viran puolesta ole rekisteröinyt verovelvollista arvonlisäverovelvolliseksi eikä velvoittanut tätä suorittamaan arvonlisäveroa siitä hetkestä lähtien, jona tämä oli esittänyt veroilmoitukset, joista kävi ilmi verosta vapauttamisen enimmäisrajan ylittyminen, vaan vasta verokoodeksin soveltamissääntöihin asetuksella nro 1620/2009 tehtyjen muutosten jälkeen, joiden mukaan verokoodeksin 141 §:n 1 momentin a kohdassa säädettyä verovapautusta ei sovelleta eläinlääketieteellisiin palveluihin, kuten käy ilmi tuomiosta komissio v. Italia (122/87, EU:C:1988:256), ja lisäksi veroviranomaisen päätös koski kyseistä muutosta edeltävää aikaa;
 - verosta vapauttamisen enimmäisrajan ylittyminen tuli veroviranomaisen tietoon ennen verokoodeksin soveltamissääntöihin asetuksella nro 1620/2009 tehtyjä edellä mainitun mukaisia muutoksia verovelvollisen esittämien veroilmoitusten perusteella;
 - ennen asetuksen nro 1620/2009 julkaisemista veroviranomainen ei ollut tehnyt toimivaltaansa kuuluvalla alalla – johon myös pääasian kohteena oleva verovelvollinen kuuluu – sellaisia verohallinnollisia päätöksiä, joissa olisi todettu, että eläinlääkäriasemalla toimintaa harjoittavat verovelvolliset eivät olleet rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi verosta vapauttamisen enimmäisrajan ylityttyä, ja siten todettu, että ne olivat velvollisia maksamaan veron;
 - yhteisöjen tuomioistuimen tuomiota komissio v. Italia, (122/87, EU:C:1988:256) ei ollut ennen asetuksen nro 1620/2009 antamista ja voimaantuloa julkaistu missään muodossa romanian kielellä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, asetetaanko jäsenvaltioille direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa velvollisuus rekisteröidä verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi pelkästään muiden kuin kyseistä veroa koskevien veroilmoitusten perusteella, kun niiden nojalla olisi voitu todeta verovelvollisen ylittäneen enimmäisrajan, joka kyseisestä verosta vapauttamiselle on asetettu.

23 Yhtäältä on syytä muistuttaa, että Romaniassa on direktiivin 2006/112 287 artiklan 18 alakohdan, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ensimmäisessä kysymyksessään viittaa, perusteella oikeus myöntää arvonlisäverovapautus verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on enintään 35 000 euroa.

24 Direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, jos yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä ei muuta johdu ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

25 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt kyseisestä säännöksestä ja direktiivin 2006/112 2

artiklasta sekä 250 artiklan 1 kohdasta ja SEU 4 artiklan 3 kohdasta seuraavan, että kunkin jäsenvaltion on arvonlisäverotuksen alalla toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, sekä petosten torjumiseksi (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, 37 ja 46 kohta ja tuomio Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, 25 kohta).

26 Tästä seuraa muun muassa, että jäsenvaltioiden on tarkastettava verovelvollisten ilmoitukset, niiden kirjanpito ja muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kannettava vero (ks. tuomio komissio v. Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, 37 kohta; tuomio Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, EU:C:2010:454, 21 kohta ja tuomio Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 52 kohta).

27 Näistä seikoista ei voida kuitenkaan päätellä, että jäsenvaltioilla olisi velvollisuus viran puolesta rekisteröidä verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi siitä alkaen, kun niille jätetään muuta kuin arvonlisäveroa koskevia veroilmoituksia, jotka mahdollistavat verosta vapauttamisen enimmäisrajan ylittymisen toteamisen.

28 Vaikka direktiivin 2006/112 214 artiklan 1 kohdassa säädetään ensinnäkin, että jäsenvaltioiden on toteutettava arvonlisäverovelvollisten tunnistamiseksi tarvittavat toimenpiteet, on kuitenkin niin, että kyseisen direktiivin 213 artiklan 1 kohdan mukaan asianomaisen tehtäviin kuuluu itse ilmoittaa verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta. Unionin tuomioistuin on todennut myöskin, että saman direktiivin 214 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee, että jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa silloin, kun ne päättävät toimista sen varmistamiseksi, että verovelvolliset tunnistetaan arvonlisäverotuksessa (ks. tuomio Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, 22 kohta).

29 Toiseksi jäsenvaltioilla on velvollisuus taata, että verovelvollisille asetettuja velvollisuuksia noudatetaan, ja niillä on tältä osin tiettyä liikkumavaraa erityisesti sen suhteen, miten käytettävissä olevia keinoja hyödynnetään (ks. tuomio komissio v. Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, 38 kohta ja tuomio Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, EU:C:2010:454, 22 kohta), kuitenkin sillä varauksella, että ne takaavat unionin omien varojen tehokkaan kantamisen eivätkä aiheuta merkittäviä eroja verovelvollisten kohtelussa, olipa kyse kohtelusta yhdessä jäsenvaltiossa tai kaikissa niissä (tuomio komissio v. Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, 39 kohta).

30 Edellä lausutusta seuraa, että vaikka direktiivissä 2006/112 vaaditaan, että jäsenvaltioiden on – tarvittaessa viran puolesta – toteutettava kaikki arvonlisäverovelvollisten tunnistamiseksi tarvittavat toimenpiteet, siinä ei edellytetä, että ne toteuttaisivat lainsäädännöllisiä tai hallinnollisia toimenpiteitä, joilla varmistettaisiin, että muita kuin arvonlisäveroa koskevia ilmoituksia käsiteltäessä tarkistettaisiin samanaikaisesti, onko verovelvollinen noudattanut arvonlisäveroon perustuvia velvollisuuksiaan, sillä tällaiset ilmoitukset eivät välttämättä sisällä kaikkia niitä tietoja, jotka voidaan sisällyttää direktiivin 2006/112 250 artiklan 1 kohdan mukaisesti annettavaan arvonlisäveroilmoitukseen ja jotka ovat tarpeen kyseisen veron määrittämiseksi.

31 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, ettei direktiivin 2006/112 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa aseteta jäsenvaltioille velvollisuutta rekisteröidä verovelvollinen arvonlisäverovelvolliseksi pelkästään muiden kuin kyseistä veroa koskevien veroilmoitusten perusteella, vaikka niiden nojalla olisi voitu todeta verovelvollisen ylittäneen enimmäisrajan, joka kyseisestä verosta vapauttamiselle on asetettu.

Toinen kysymys

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään pääasiallisesti, ovatko oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate esteenä kansallisen

verohallinnon päätökselle, jonka mukaan eläinlääketieteelliset palvelut ovat arvonnäkövoimallisia pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa.

33 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin toimielinten on noudatettava oikeusvarmuuden periaatetta ja luottamuksensuojan periaatetta, ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät unionin direktiiveissä niille annettua toimivaltaa (ks. vastaavasti mm. tuomio *Gemeente Leusden ja Holin Groep*, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 57 kohta; tuomio *Stichting "Goed Wonen"*, C-376/02, EU:C:2005:251, 32 kohta ja tuomio *Elmeka NE*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 31 kohta).

34 Oikeusvarmuuden periaatteesta on ensinnäkin todettava, että – kuten unionin tuomioistuin on useaan otteeseen katsonut – sen noudattamiseksi unionin lainsäädännön on yksityisten kannalta katsoen oltava täsmällistä ja lainsäädännön soveltamisen on oltava näiden ennakoitavissa ja että oikeusvarmuuden pakottavaa periaatetta on sovellettava erityisen tiukasti silloin, kun kyse on sääntelystä, josta saattaa aiheutua taloudellisia seurauksia, jotta asianomaisten olisi mahdollista täsmällisesti tuntea tällä sääntelyllä heille asetettujen velvollisuuksien laajuus (tuomio *Irlanti v. komissio*, 325/85, EU:C:1987:546, 18 kohta).

35 Unionin oikeuden kattamiin aloihin liittyvien jäsenvaltioiden oikeussääntöjen on niidenkin oltava yksiselitteisesti muotoiltuja siten, että henkilöillä, joita asia koskee, on mahdollisuus selvästi ja täsmällisesti tuntea oikeutensa ja velvollisuutensa ja että kansallisilla tuomioistuimilla on mahdollisuus varmistaa niiden noudattaminen (ks. tuomio *komissio v. Italia*, 257/86, EU:C:1988:324, 12 kohta).

36 Tässä tapauksessa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Romanian lainsäätäjät poisti eläinlääketieteelliset hoidot arvonnäköveroista vapautettuja liiketoimia koskevasta luettelosta siitä ajankohdasta lukien (1.1.2007), jona Romania liittyi unioniin, mainiten tässä suhteessa tarpeen varmistaa kansallisen oikeuden yhdenmukaisuuden unionin oikeuden kanssa.

37 Näin ollen ja siitä riippumatta, ettei tuomiota komissio v. Italia (122/87, EU:C:1988:256), jossa todetaan kyseistä veroa sovellettavan eläinlääketieteellisiin hoitopalveluihin, ollut julkaistu romanian kielellä, on syytä katsoa, että edellä kuvatus kaltaisen oikeudellinen järjestelmä vaikuttaa riittävän selvältä ja ennakoitavissa olevalta siltä osin kuin kyse on arvonnäköveron soveltamisesta kyseisiin palveluihin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, mikä kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

38 Tältä osin on erityisesti todettava, että arvonnäköveroa sovelletaan yleisesti ja että sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävät vain siitä nimenomaisesti vapautetut liiketoimet. Tästä seuraa, että tietyn liiketoimen poistaminen vapautettuja liiketoimia koskevasta luettelosta riittää jo sellaisenaan oikeusvarmuutta koskevan vaatimuksen kannalta katsoen siihen, että kyseinen liiketoimi kuuluu verotettaviin liiketoimiin.

39 Oikeusvarmuuden periaate edellyttää tosin, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa (ks. vastaavasti tuomio *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 kohta).

40 Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, ettei oikeusvarmuuden periaate ole esteenä kansallisten veroviranomaisten hallintokäytännölle, jossa ne vanhentumisajan kuluessa peruuttavat päätöksen, jolla ne olivat myöntäneet verovelvolliselle arvonnäköveron vähennysoikeuden ja jossa ne uuden tarkastuksen perusteella vaativat tältä mainittua veroa viivästysseuraamuksineen (ks. vastaavasti tuomio *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 51 kohta).

41 Kyseistä periaatetta ei muiden seikkojen puuttuessa näin ollen voida vaarantaa pelkästään

sillä, että verohallinto vanhentumisajan kuluessa luonnehtii tietyn toiminnan uudelleen katsomalla sen liiketoiminnaksi.

42 Näin ollen ei voida pätevästi väittää, että oikeusvarmuuden periaate olisi pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa esteenä verohallinnon menettelylle, jossa se vanhentumisajan kuluessa oikaisee sellaisiin jo suoritettuihin eläinlääketieteellisiin palveluihin liittyvää arvonlisäveroa, joiden olisi pitänyt olla arvonlisäverollisia.

43 Luottamuksensuojan periaatteesta on toiseksi todettava, että oikeus vedota kyseiseen periaatteeseen on kaikilla henkilöillä, joille viranomaisten toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat viranomaisten antamiin täsmällisiin vakuutteluihin (ks. vastaavasti tuomio *Europäisch Iranische Handelsbank v. neuvosto*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, 95 kohta).

44 Tässä yhteydessä on tarkistettava, onko huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle syntynyt viranomaisten toimien vuoksi kohtuullinen luottamus, ja jos on, tämän jälkeen on osoitettava kyseisen luottamuksen perusteltavuus (ks. vastaavasti tuomio *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta kuitenkin ilmenee, ettei kansallisten veroviranomaisten hallinnollinen käytäntö, jonka mukaan eläinlääkärit ovat arvonlisäverovelvollisia, liene omiaan osoittamaan, että kyseiset edellytykset täyttyisivät pääasiassa.

46 Erityisesti on todettava, että se seikka, etteivät kansalliset veroviranomaiset olisi pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson aikana systemaattisesti katsoneet eläinlääketieteellisten palvelujen olevan arvonlisäverollisia – minkä Romanian hallitus on lisäksi kiistänyt – ei täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta riitä a priori siihen, että huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle syntyisi kohtuullinen luottamus siihen, ettei kyseistä veroa sovelleta tällaisiin palveluihin, varsinkaan kun – kuten edellä on todettu – kyseinen vero on yleisesti sovellettava ja eläinlääketieteelliset palvelut oli 1.1.2007 lähtien poistettu vapautettuja liiketoimia koskevasta luettelosta.

47 Tällaista käytäntöä, niin valitettava kuin se onkin, ei näet yksin voida pitää sellaisena, että sillä annettaisiin verovelvollisille tässä mielessä täsmällisiä vakuutteluja.

48 Edellä lausutun perusteella toiseen kysymykseen on vastattava siten, etteivät oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate ole esteenä kansallisen verohallinnon päätökselle, jonka mukaan eläinlääketieteelliset palvelut ovat arvonlisäverollisia pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa, koska kyseinen päätös perustuu selkeisiin sääntöihin ja kyseisen hallinnon käytäntö ei ole ollut sellaista, että huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle olisi syntynyt kohtuullinen luottamus siihen, ettei kyseistä veroa sovelleta tällaisiin palveluihin, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, 273 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava siten, ettei siinä aseteta**

jäsenvaltioille velvollisuutta rekisteröidä verovelvollista arvonlisäverovelvolliseksi pelkästään muiden kuin kyseistä veroa koskevien veroilmoitusten perusteella, vaikka niiden nojalla olisi voitu todeta verovelvollisen ylittäneen enimmäisrajan, joka kyseisestä verosta vapauttamiselle on asetettu.

2) Oikeusvarmuuden periaate ja luottamuksensuojan periaate eivät ole esteenä kansallisen verohallinnon päätökselle, jonka mukaan eläinlääketieteelliset palvelut ovat arvonlisäverollisia pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa, koska kyseinen päätös perustuu selkeisiin sääntöihin ja kyseisen hallinnon käytäntö ei ole ollut sellaista, että huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle olisi syntynyt kohtuullinen luottamus siihen, ettei kyseistä veroa sovelleta tällaisiin palveluihin, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.