

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2015. július 9.(*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó (héta) –2006/112/EK irányelv – 273. és 287. cikk – Héaalany hivatalból való nyilvántartásba vételére irányuló kötelezettség – Állatorvosi szolgáltatások adóköteles jellege – A jogbiztonság elve – A bizalomvédelem elve”

A C-144/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunalul Maramureş (Románia) a Bírósághoz 2014. március 26-án érkezett, 2013. október 17-i határozatával terjesztett el az elte

a **Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei**

és

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

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hetedik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), J. L. da Cruz Vilaça és C. Lycourgos bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei képviselőjében R. D. Apan avocat,
- a román kormány képviselőjében R. H. Radu, D. M. Bulancea és A. G. Vacaru, meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviselőjében K. Nasopoulou és I. Kotsoni, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és L. Nicolae, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvének,

valamint a 2009. december 22-ii 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010 L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 273. cikkének és 287. cikke 18. pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei (Dr. Andrei Tomoiag állatorvosi rendelő, a továbbiakban: állatorvosi rendelő) és a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (a Máramaros megyei költségvetési hivatal által képviselt kolozsvári regionális költségvetési főigazgatóság; a továbbiakban: adóhatóság) között a 2007. október 1. és 2010. december 31. között nyújtott állatorvosi ellátásokat terhelő hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) megfizetése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A 2006/112 irányelv

3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja előírja

„A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Ezen irányelv 132. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó [...] tevékenységek [...];

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlóit nyújtanak;

[...]”

5 Az említett irányelv 213. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

[...]”

6 Ugyanezen irányelv 214. cikke (1) bekezdése a) pontjának szövege a következő:

„Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) [...] minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy

szolgáltatásnyújtást végez, amely ?t a levonási jog gyakorlására jogosítja [...].”

7 A 2006/112 irányelv 250. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„Minden adóalanynak héabevallást kell benyújtania, amely tartalmaz minden olyan adatot, amely a fizetend? adó, valamint az érvényesítend? adólevonás összegének megállapításához szükséges, beleértve – amennyiben ez az adóalap megállapításához szükséges – az adó és a levonások alapjául szolgáló ügyletek összértékét, továbbá az adómentes ügyletek értékét is.”

8 Ezen irányelv 273. cikkének els? albekezdése a következ?képpen fogalmaz:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a h?a pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenl? bánásmódban kell részesíteni, és feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefügg? alaki követelményeket.”

9 Az említett irányelv 287. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„Az 1978. január 1?jét követ?en csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[...]

18. Románia: 35 000 [euró].”

A román jog

10 Az adótörvénykönyvr?l szóló 571/2003. sz. törvénynek (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, 1. rész, 927. sz., 2003. december 23.; a továbbiakban: adótörvénykönyv) a belföldön teljesített ügyletekre vonatkozó adómentességgel kapcsolatos 141. cikke el?írta:

„(1) Mentese a [h?a] alól az alábbi közhasznú tevékenységek:

a) kórházi és orvosi gyógykezelés, beleértve az állatorvosi ellátást, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek [...].”

11 Az adótörvénykönyvnek a 2007. január 1?jén hatályba lépett 343/2006. sz. törvénnyel (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 662. sz., 2006. augusztus 1?je) módosított 141. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Mentese az adó alól az alábbi közhasznú tevékenységek:

a) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó tevékenységek [...].”

12 Az adótörvénykönyv 343/2006. sz. törvénnyel módosított 152. cikke szerint:

„(1) Az a Romániában székhellyel rendelke? adóalany, amelynek bevallott vagy elért éves árbevétele nem éri el a 35 000 eurós határértéket [...], adómentességet (a továbbiakban: különös adómentesség) kérhet a 126. cikk (1) bekezdésében meghatározott tevékenységek tekintetében [...].

[...]

(6) Annak a különös adómentességben részesülő adóalany, amelynek a (2) bekezdés szerinti bevétele meghaladja vagy eléri a naptári évre vonatkozó mentességi határértéket, a 153. cikkel összhangban kérnie kell a héaalanyként való nyilvántartásba vételét azon időponttól számított tíz napon belül, amelyben a határértéket elérte vagy meghaladta. [...] A különös adómentesség a héaalanyként történő nyilvántartásba vételig alkalmazandó a 153. cikkel összhangban. Amennyiben az adó megfizetésére köteles érintett adóalany nem vagy késedelmesen kéri a nyilvántartásba vételét, az illetékes adóhatóság jogosult az adó megfizetésére, valamint a kapcsolódó kötelezettségek teljesítésére kötelezni attól az időponttól kezdve, amikor az adóalanyt a 153. cikkel összhangban nyilvántartásba kellett volna venni.

[...]”

13 Az adótörvénykönyv 343/2006. sz. törvénnyel módosított 153. cikkének szövege a következő:

„(1) A Romániában letelepedett adóalany [...], amely adólevonási joggal járó adóköteles és/vagy héamentes tevékenységet folytat vagy kíván folytatni, köteles az illetékes adóhatóságnál a héaalanyként történő nyilvántartásba vételét kérni a következő módon:

a) a hivatkozott tevékenységek megkezdését megelőzően a következő esetekben:

1. amennyiben úgy nyilatkozik, hogy árbevétele el fogja érni vagy meg fogja haladni a 152. cikk (1) bekezdése által a kisvállalkozások különös mentességére vonatkozóan előírt mentességi határértéket;
2. amennyiben úgy nyilatkozik, hogy árbevétele nem fogja elérni a 152. cikk (1) bekezdése által előírt mentességi határértéket, de az általános héaszabályok alkalmazását választja;

[...]

(7) Amennyiben az (1), (2), (4) és (5) bekezdés alapján nyilvántartásba vételre kötelezett személy nem nyújt be ilyen irányú kérelmet, az illetékes adóhatóság hivatalból intézkedik a személy héaalanyként való nyilvántartásba vételéről.

[...]”

14 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény végrehajtási szabályai megteremtéséről szóló, 2004. január 22-ii 44/2004. sz. rendelet (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 112. sz., 2004. február 6.) 2007. július 1-je és 2009. december 31. között hatályos változatának melléklete a következőképpen rendelkezett:

„Végrehajtási szabályok:

[...]

24. Az adótörvénykönyv 141. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti mentesség:

a) alkalmazandó a kórházi és orvosi gyógykezeléshez szorosan kapcsolódó tevékenységekre – ideértve a gyógyszerrel, kötszerrel, protézissel és a vonatkozó kiegészítő eszközökkel, az ortopéd termékekkel és más, a betegek számára a kezelés idején szükséges hasonló eszközökkel való ellátást, valamint a betegeknek a kórházi és orvosi gyógykezelés ideje alatt történő elhelyezését

és élelemmel való ellátását is;

b) nem alkalmazandó a gyógyszerrel, kötszerrel, protézissel és a vonatkozó kiegészítő eszközökkel, ortopéd termékekkel és más eszközökkel való ellátásra, ha arra nem kórházi és orvosi gyógykezelés keretében, hanem gyógyszerárban kerül sor, abban az esetben is, ha ez utóbbi a kórház vagy klinika területén található, és/vagy azt az említett intézmények működtetik.

[...]"

15 A 2009. december 29-ii 1620. sz. rendelet (*Monitorul Oficial al României*, I. rész, 927. sz. 2009. december 31.) kiegészítette és módosította az adótörvénykönyvnek a 44/2004 rendelettel meghatározott végrehajtási szabályait. E szabályok 2010. január 1-jei hatállyal elírják:

„Végrehajtási szabályok:

24. (1) Az adójogi törvénykönyv 141. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti mentesség:

[...]

c) nem alkalmazható az állatorvosi szolgáltatásokra, ahogyan arról a[z Európai Unió] Bíróság[a a Bizottság kontra Olaszország ítéletben (122/87, EU:C:1988:256)] határozott.

[...]"

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 Egy adóellenőrzést követően az adóhatóság 2011 májusában azon állatorvosi szolgáltatásokra és héa, valamint az ahhoz kapcsolódó pótlékok és kamatok megfizetését követelte az állatorvosi rendeltől, amelyeket az 2007. október 1-je és 2010. december 31. között nyújtott.

17 Az állatorvosi rendelt azon az alapon vitatta e határozatot a Tribunalul Maramureş (máramarosi elsőfokú bíróság) előtt, hogy a román jogszabályok e tevékenységek vonatkozásában 2010. január 1-jeig héamentességet biztosítottak, vagy legalábbis bizonytalanság volt ezzel kapcsolatban, amit csak a 2010. január 1-jén hatályba lépő 1620/2009. sz. rendelet oszlatott el.

18 Az adóhatóság ezzel szemben arra hivatkozik, hogy 2007. január 1-jétől, vagyis azon 343/2006. sz. törvény hatálybalépésétől kezdődően, amely törölte az állatorvosi tevékenységek fogalmát a héamentesség alá és szolgáltatások listájáról, ez a mentesség már nem volt alkalmazandó. Ezenkívül ezen adóhatóság azt állítja, hogy az 1620/2009 rendelet mindenesetre nem módosíthatott egy magasabb, nevezetesen törvényi szintű nemzeti jogszabályt, és hogy ez a rendelet csak tisztázta az alkalmazandó jogi szabályozást.

19 A kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 273. cikke alapján az alapügy összefüggésében milyen kötelezettségek terhelik az adóhatóságokat, és különösen hogy ez a cikk arra kötelezi-e az adóhatóságot, hogy hivatalból héalanyként nyilvántartásba vegyenek valamely adóalanyt, amint az érdekelt adóbevallást nyújt be, amelyből megállapítható, hogy az árbevétele meghaladja a héamentességre vonatkozóan elírt határértéket.

20 E bíróság továbbá arra keresi a választ, hogy ellentétes-e a jogbiztonság elvével, ha a héa megfizetését az alapügybelihez hasonló olyan körülmények között követelik, amelyben az adóhatóság megsértette a héaalanyok hivatalból való nyilvántartásba vételére irányuló

kötelezettséget, és gyakorlatilag nem is alkalmazta ezt az adót az állatorvosi szolgáltatásokra a 2007. október 1-je és 2010. december 31. közötti időszakban. A kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy milyen következményekkel jár, hogy a Bizottság kontra Olaszország ítéletet (122/87, EU:C:1988:256) ugyanezen időszak során nem tették közzé román nyelven.

21 E körülmények között a Tribunalul Maramureș felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló [2006/112] irányelv 273. cikkét és 287. cikkének 18. pontját, hogy az adómentességi határérték meghaladása esetén a nemzeti adóhatóság köteles az adóalanyt nyilvántartásba venni, valamint az adó megfizetésére és a kapcsolódó kötelezettségek teljesítésére kötelezni attól az időponttól kezdődően, hogy az adóalany az illetékes adóhatóságnak benyújtotta a hűa megfizetése alóli mentesség határértékének meghaladását igazoló adóbevallását?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén, ellentétes-e a jogbiztonság elvével az a nemzeti gyakorlat, amely alapján az adóhatóság visszamenőlegesen arra hivatkozással állapította meg az adóalany hűafizetési kötelezettségét, hogy az állatorvosi szolgáltatás nem mentes a hűa megfizetése alól, és az adóalany bevétele meghaladta a mentességi határértéket, figyelemmel arra, hogy:

– az adóhatóság nem vette hivatalból nyilvántartásba a hűaalanyt, és ez utóbbit nem a mentességi határérték meghaladását igazoló adóbevallás benyújtásától kezdődően, hanem csak később – az adótörvénykönyv végrehajtási szabályainak az 1620/2009. sz. rendelettel történő olyan módosítását követően, amelynek értelmében az adótörvénykönyv 141. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti mentesség nem alkalmazható az állatorvosi szolgáltatásokra, ahogyan az a Bizottság kontra Olaszország ítéletből (122/87, EU:C:1988:256) is következik – és a vonatkozó módosítást megelőző időszakra vonatkozóan kötelezte a hűa megfizetésére;

– az adóhatóság az adóalany által benyújtott adóbevallás alapján már az adótörvénykönyv végrehajtási szabályainak az 1620/2009. sz. rendelettel történő, fent említett módosítását megelőzően tudomást szerzett a mentességi határérték meghaladásáról;

– az adóhatóság az 1620/2009. sz. rendelet elfogadását megelőzően saját illetékességi területén – amelybe az alapügyben érintett jogalany is tartozik – nem hozott olyan közigazgatási adóhatározatot, amely annak megállapítására irányult volna, hogy a hűa megfizetése alóli mentesség határértékének meghaladását követően az állatorvosként működő jogalanyt hűaalanyként nem vették nyilvántartásba, és hogy ebből következően ez utóbbit fizetési kötelezettség terheli, és

– az 1620/2009. sz. rendelet elfogadását és hatálybalépését megelőző időszakban a Bizottság kontra Olaszország ítéletet (122/87, EU:C:1988:256) román nyelven semmilyen módon nem tették közzé?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

22 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 273. cikkének első bekezdése arra kötelezi-e a tagállamokat, hogy kizárólag héabevallásoktól eltérő adóbevallások alapján hivatalból nyilvántartásba vegyék az adóalanyokat a héa beszedése céljából, amikor e bevallások lehetővé teszik annak megállapítását, hogy ezen adóalanyok túllépték az említett adó mentességi határértékét.

23 Egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 287. cikkének 18. pontja alapján, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésében hivatkozik, Románia jogosult adómentességet biztosítani azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg a 35 000 eurót.

24 Másrészt a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, feltéve hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

25 A Bíróság pontosította, hogy e rendelkezésből, valamint a 2006/112 irányelv 2. cikkéből és 250. cikke (1) bekezdéséből, továbbá az EUSZ 4. cikk (3) bekezdéséből következik, hogy minden egyes tagállam köteles elfogadni valamennyi jogalkotási és közigazgatási intézkedést annak érdekében, hogy a területén biztosítsa az esedékes héa teljes összegének beszedését, továbbá hogy küzdjön az adócsalás ellen (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. és 46. pont; Åkerberg Fransson-ítélet, C-617/10, EU:C:2013:105, 25. pont).

26 Ebből különösen az következik, hogy tagállamok kötelesek ellenőrizni az adóalanyok bevallásait, az utóbbiak elszámolásait és az egyéb vonatkozó iratokat, valamint kötelesek megállapítani és beszedni az esedékes adót (lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-132/06, EU:C:2008:412, 37. pont; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ítélet, C-188/09, EU:C:2010:454, 21. pont; Enel Maritsa Iztok 3 ítélet, C-107/10, EU:C:2011:298, 52. pont).

27 Ugyanakkor a fenti megfontolásokból nem vezethető le, hogy a tagállamok kötelesek arra, hogy az adóalanyt a héára vonatkozó bevallásoktól eltérő, de a héamentességre vonatkozó határérték meghaladásának megállapítását lehetővé tévő adóbevallások benyújtásának időpontjával hivatalból héaalanyként nyilvántartásba vegyék.

28 Először is, jóllehet a 2006/112 irányelv 214. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket az adóalanyok héaalanyként való nyilvántartásba vétele érdekében, ez nem befolyásolja azt, hogy ezen irányelv 213. cikkének (1) bekezdése értelmében az érdekelt feladata az adóalanyként folytatott tevékenységük megkezdésének, módosításának vagy megszüntetésének bejelentése. Másrészt a Bíróság szintén megállapította, hogy az említett irányelv 214. cikke (1) bekezdésének megfogalmazásából következik, hogy a tagállamok bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek, amikor elfogadják az adóalanyok héaazonosításának biztosításához szükséges intézkedéseket (lásd: Ablesio-ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 22. pont).

29 Másodszor, a tagállamok kötelesek biztosítani az adóalanyokra rótt kötelezettségek tiszteletben tartását, és e tekintetben bizonyos mozgástérrel rendelkeznek, többek között a rendelkezésükre álló eszközök felhasználásának módja kapcsán (lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-132/06, EU:C:2008:412, 38. pont; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski ítélet, C-188/09, EU:C:2010:454, 22. pont), feltéve hogy biztosítják a közösségi saját

források hatékony beszédését, valamint hogy sem valamely tagállamon belül, sem pedig a tagállamok összességében nem alakulnak ki jelentős különbségek az adóalanyokkal szembeni bánásmód terén (Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-132/06, EU:C:2008:412, 39. pont).

30 A fentiekből következzen, jóllehet a 2006/112 irányelv arra kötelezi a tagállamokat, hogy tegyenek meg – adott esetben hivatalból – minden szükséges intézkedést az adóalanyok héaalanyként való nyilvántartásba vétele érdekében, nem kötelezi őket arra, hogy olyan jellegű jogalkotási és közigazgatási rendelkezéseket fogadjanak el, amelyek biztosítják, hogy a héára vonatkozó bevallásoktól eltérő adóbevallások feldolgozása során egyúttal a héa címén az adóalannal szemben fennálló kötelezettségek tiszteletben tartását is ellenőrizzék, miközben egyébként az ilyen adóbevallások nem szükségszerűen tartalmazznak minden olyan információt, amelyet a 2006/112 irányelv 250. cikke (1) bekezdésének megfelelően a héabevallásokban szerepeltethetnek, illetve amelyek ezen adó megállapításához szükségesek.

31 E körülmények között az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 273. cikkének első bekezdése nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy kizárólag héabevallásoktól eltérő adóbevallások alapján hivatalból nyilvántartásba vegyék az adóalanyokat a héa beszedése céljából, még ha e bevallások lehetővé tették volna is annak megállapítását, hogy ezen adóalanyok túllépték az említett adó mentességi határértékét.

A második kérdésről

32 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével ellentétes-e, ha valamely nemzeti adóhatóság úgy határoz, hogy az állatorvosi szolgáltatások az alapügybelihez hasonló körülmények között héakötelesek.

33 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvét nemcsak az uniós intézményeknek, de az uniós irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (lásd ebben az értelemben különösen: Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C-487/01 és C-77/02, EU:C:2004:263, 57. pont; „Goed Wonen” ítélet, C-376/02, EU:C:2005:251, 32. pont; Elmeka NE ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 31. pont).

34 Először is a jogbiztonság elvét illetően, amint azt a Bíróság már több alkalommal megállapította, az uniós jogszabályoknak biztosnak, alkalmazásuknak pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie, és a jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (Írország kontra Bizottság ítélet, 325/85, EU:C:1987:546, 18. pont).

35 Hasonlóképpen az uniós jog által szabályozott területeken a tagállami jogszabályokat egyértelműen kell megfogalmazni, hogy azok lehetővé tegyék az érintettek számára, hogy jogaikat és kötelezettségeiket egyértelműen és pontosan megismerjék, a nemzeti bíróságok számára pedig azt, hogy biztosítsák e jogszabályok tiszteletben tartását (lásd: Bizottság kontra Olaszország ítélet, 257/86, EU:C:1988:324, 12. pont).

36 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a román jogalkotó Románia 2007. január 1-jei uniós csatlakozásának időpontjával törölte a héamentes tevékenységek listájáról az állatorvosi ellátásra való utalást, hivatkozva e tekintetben a nemzeti jog uniós joggal való összhangja biztosításának szükségességére.

37 E körülmények között, még annak figyelmen kívül hagyása mellett is, hogy a Bizottság

kontra Olaszország ítéletet (122/87, EU:C:1988:256) – amely megemlíti ezen adónak az állatorvosi ellátásra való alkalmazását – román nyelven nem tették közzé, meg kell állapítani, hogy a fentiekben leírtakhoz hasonló jogi rendszer kell-e világosnak és előre láthatónak lennie a héának az alapügy tényállásával érintett időszakban az ezen szolgáltatásokra való alkalmazását illetően, ennek vizsgálata ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

38 E tekintetben meg kell állapítani különösen, hogy a héa általánosan alkalmazandó, és annak hatálya csak azok az ügyletek esnek kívül, amelyeket az alól kifejezetten mentesítettek. Ebből következően önmagában valamely ügyletnek a mentesség alá eső ügyletek listájáról való törlése a jogbiztonság szempontjából elegendő ahhoz, hogy egy ilyen ügylet adóköteles ügyletnek minősüljön.

39 Kétségtelen, hogy a jogbiztonság elvéből továbbá az következik, hogy az adóalany adójogi helyzete nem lehet határozatlan ideig vitatható (lásd ebben az értelemben: Fatorie-ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 46. pont).

40 A Bíróság ugyanakkor már megállapította, hogy nem ellentétes a jogbiztonság elvével az olyan nemzeti gyakorlat, amelynek értelmében a nemzeti adóhatóság a jogvesztő határidőn belül visszavon valamely olyan határozatot, amelyben korábban elismerte az adózó héalevonási jogát, és egy új ellenőrzést követően ezen adót és annak késedelmi pótlékait követeli tőle (lásd ebben az értelemben: Fatorie-ítélet, C-424/12, EU:C:2014:50, 51. pont).

41 Pusztán az a körülmény, hogy az adóhatóság valamely ügyletet az elévülési időn belül héaköteles gazdasági tevékenységnek minősít át, egyéb körülmények hiányában ennél fogva önmagában nem sértheti ezen elvet.

42 Következésképpen nem lehet érvényesen hivatkozni arra, hogy az alapügybelihez hasonló körülmények között ellentétes a jogbiztonság elvével, ha az adóhatóság az elévülési időn belül módosítja az olyan, már teljesített állatorvosi szolgáltatásokra vonatkozó adókötelezettséget, amelyeknek ezen adó hatálya alá kellett volna esniük.

43 Ami másodszor a bizalomvédelem elvét illeti, az e jogra történő hivatkozás joga minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán (lásd ebben az értelemben: Europäisch Iranische Handelsbank kontra Tanács, C-585/13 P, EU:C:2015:145, 95. pont).

44 Ezzel kapcsolatban meg kell vizsgálni, hogy valamely közigazgatási hatóság aktusai ésszerű bizalmat keltettek-e az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőben, és amennyiben igen, meg kell állapítani, hogy e bizalom jogos volt-e (lásd ebben az értelemben: Elmeke-ítélet, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 A Bírósághoz benyújtott iratokból azonban kitűnik, hogy a nemzeti adóhatóságoknak az állatorvosok héaalanyiságára vonatkozó közigazgatási gyakorlata nem tűnik olyan jellegűnek, amely igazolná, hogy e feltételek teljesülnek az alapügyben.

46 Konkrétan az a tény, hogy a nemzeti adóhatóságok az állatorvosi szolgáltatásokat az alapügy tényállásával érintett időszakban nem minősítették következetesen héaköteles tevékenységnek – túl azon, hogy a román kormány vitatja ezt –, egészen különleges körülmények hiányában eleve nem lehet elegendő ahhoz, hogy ésszerű bizalmat keltsen az elővigyázatos és körültekintő gazdasági szereplőkben a tekintetben, hogy ezen adót az ilyen szolgáltatásokra nem alkalmazzák, jóllehet, amint az fentebb kimondásra került, az említett adó általánosan alkalmazandó, és az állatorvosi szolgáltatásokat 2007. január 1-jei hatállyal levették az

adómentes tevékenységek listájáról.

47 Az ilyen gyakorlat ugyanis bármilyen sajnálatos, de önmagában nem tekinthet? olyan jelleg?nek, amely ilyen irányú konkrét biztosítékokkal szolgálna az érintett jogalanyok számára.

48 A fenti megfontolásból következ?en a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes, ha valamely nemzeti adóhatóság úgy határoz, hogy az állatorvosi szolgáltatások az alapügybelihez hasonló körülmények között héakötelesek, mivel ez a határozat egyértelm? szabályokon alapul, és ezen közigazgatási szervek gyakorlata nem olyan jelleg? volt, amely ésszer? bizalmat keltett volna az el?vigyázatos és körültekint? gazdasági szerepl?kben a tekintetben, hogy ezen adót az ilyen szolgáltatásokra nem alkalmazzák, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

A költségekr?l

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következ?képpen határozott:

1) **A 2009. december 22?i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 273. cikkének els? bekezdése nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy kizárólag héabevallásoktól eltér? adóbevallások alapján hivatalból nyilvántartásba vegyék az adóalanyokat a hozzáadottérték?adó beszedése céljából, még ha e bevallások lehet?vették volna is annak megállapítását, hogy ezen adóalanyok túllépték az említett adó mentességi határértékét.**

2) **A jogbiztonság és a bizalomvédelem elvével nem ellentétes, ha valamely nemzeti adóhatóság úgy határoz, hogy az állatorvosi szolgáltatások az alapügybelihez hasonló körülmények között hozzáadottértékadó?kötelesek, mivel ez a határozat egyértelm? szabályokon alapul, és ezen közigazgatási szervek gyakorlata nem olyan jelleg? volt, amely ésszer? bizalmat keltett volna az el?vigyázatos és körültekint? gazdasági szerepl?kben a tekintetben, hogy ezen adót az ilyen szolgáltatásokra nem alkalmazzák, aminek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: román.