

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

9 juli 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 273 en 287 – Verplichting tot ambtshalve identificatie van een btw-plichtige – Belastbaarheid van diergeneeskundige diensten – Rechtszekerheidsbeginsel – Vertrouwensbeginsel”

In zaak C-144/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Tribunalul Maramureş (Roemenië) bij beslissing van 17 oktober 2013, ingekomen bij het Hof op 26 maart 2014, in de procedure

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

tegen

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

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, vertegenwoordigd door R. D. Apan, avocat,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. H. Radu, D. M. Bulancea en A. G. Vacaru als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Nasopoulou en I. Kotsoni als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en L. Nicolae als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en de artikelen 273 en 287, punt 18, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 14; hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (diergeneeskundige praktijk van dr. Andrei Tomoiag?; hierna: „diergeneeskundige praktijk”) en de Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj Napoca prin Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Maramure? (directoraat-generaal openbare financiën van Cluj Napoca, vertegenwoordigd door de provinciale dienst openbare financiën van Maramure?; hierna: „belastingdienst”) over de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor diergeneeskundige diensten verstrekt tussen 1 oktober 2007 en 31 december 2010.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 132, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling van de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, [...]

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

[...]”

5 Artikel 213, lid 1, van de richtlijn luidt:

„Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

[...]”

6 Artikel 214, lid 1, onder a), van de richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

a) iedere belastingplichtige [...] die in het binnenland leveringen van goederen of diensten verricht die recht op aftrek doen ontstaan [...]”.

7 Artikel 250, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet een btw-aangifte indienen waarop alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben, alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.”

8 Artikel 273, eerste alinea, van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.”

9 Artikel 287 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten die na 1 januari 1978 zijn toegetreden, kunnen een vrijstelling van belasting toekennen aan belastingplichtigen met een jaarlijkse omzet die ten hoogste gelijk is aan de tegenwaarde in de nationale munteenheid van de volgende bedragen tegen de op de dag van hun toetreding geldende omrekeningskoers:

[...]

18) Roemenië: EUR 35 000.”

Roemeens recht

10 Artikel 141 van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; *Monitorul Oficial al României* I, nr. 927, van 23 december 2003; hierna: „belastingwetboek”) over de vrijstellingen voor handelingen binnen het nationale grondgebied bepaalde:

„(1) De volgende handelingen zijn vrijgesteld van [btw]:

a) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, met inbegrip van medische verzorging van dieren, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen [...]”.

11 Artikel 141 van het belastingwetboek in de versie gewijzigd bij wet nr. 343/2006 (*Monitorul Oficial al României* I, nr. 662, van 1 augustus 2006), die op 1 januari 2007 in werking is getreden, bepaalt:

„(1) De volgende handelingen van algemeen belang zijn vrijgesteld van de belasting:

a) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen [...]”.

12 Artikel 152 van het belastingwetboek, zoals gewijzigd bij wet nr. 343/2006, luidt:

„(1) Een in Roemenië gevestigde belastingplichtige met een verklaarde of verwezenlijkte omzet op jaarbasis die lager is dan 35 000 EUR [...] kan verzoeken om vrijstelling van de belasting, verder te noemen de bijzondere vrijstellingsregeling, voor de in artikel 126, lid 1, genoemde handelingen [...].

[...]

(6) Een belastingplichtige die de bijzondere vrijstellingsregeling toepast en wiens omzet als bedoeld in lid 2 hoger is dan of gelijk is aan de vrijstellingsdrempel voor een kalenderjaar, verzoekt binnen 10 dagen na de datum waarop hij de vrijgestelde omzet heeft behaald of overschreden om registratie als btw-plichtige overeenkomstig artikel 153. [...] De bijzondere vrijstellingsregeling is van toepassing tot en met de datum van registratie voor de btw overeenkomstig artikel 153. Indien de belastingplichtige niet of te laat om registratie verzoekt, kunnen de bevoegde belastingautoriteiten vaststellen dat hij verplicht is tot voldoening van de belasting en tot nakoming van de accessoire verplichtingen vanaf de datum waarop hij zich overeenkomstig artikel 153 voor de btw had moeten registreren.

[...]”

13 Artikel 153 van het belastingwetboek, zoals gewijzigd bij wet nr. 343/2006, is als volgt verwoord:

„(1) Een in Roemenië gevestigde belastingplichtige [...] die een economische activiteit uitoefent of voornemens is uit te oefenen die aan btw onderworpen en/of van btw vrijgestelde handelingen met recht van aftrek behelst, is gehouden als volgt bij de bevoegde belastingautoriteit een verzoek tot registratie voor de toepassing van de btw in te dienen:

a) alvorens dergelijke handelingen te verrichten, in de volgende gevallen:

1. als hij verklaart dat hij een omzet gelijk aan of hoger dan de in artikel 152, lid 1, bedoelde vrijstellingsdrempel zal behalen, met betrekking tot de bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen;

2. als hij verklaart dat hij een omzet lager dan de in artikel 152, lid 1, bedoelde vrijstellingsdrempel zal behalen, maar kiest voor toepassing van de gewone regeling;

[...]

(7) Indien een persoon die gehouden is zich krachtens lid 1, 2, 4 of 5 in te schrijven, geen verzoek tot registratie indient, registreren de bevoegde belastingautoriteiten deze ambtshalve.

[...]”

14 De bijlage bij Hotărârea de Guvern (regeringsdecreet; hierna: „H.G.”) nr. 44/2004 van 22 januari 2004 tot goedkeuring van de nadere voorschriften voor de toepassing van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek (*Monitorul Oficial al României* I, nr. 112, van 6 februari 2004), in de versie die van kracht was van 1 juli 2007 tot en met 31 december 2009, bepaalde:

„Nadere voorschriften:

[...]

24. De vrijstelling van artikel 141, lid 1, onder a), van het belastingwetboek:

a) is van toepassing op handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging, medische verzorging, met inbegrip van de verstrekking van geneesmiddelen, verband, protheses en toebehoren, orthopedische producten en andere analoge goederen aan patiënten tijdens de behandeling, en op de verstrekking van voedsel en onderdak aan patiënten tijdens ziekenhuisverpleging en medische verzorging;

b) is niet van toepassing op de verstrekking van geneesmiddelen, verband, protheses en toebehoren, orthopedische producten en andere goederen buiten het kader van medische behandeling of ziekenhuisverpleging, bijvoorbeeld door apotheken, ook indien deze zich binnen een ziekenhuis of een kliniek bevinden en/of door een ziekenhuis of kliniek worden beheerd.

[...]"

15 Bij Hot?r?rea de Guvern nr. 1620/2009 van 29 december 2009 (*Monitorul Oficial al României* I, nr. 927, van 31 december 2009) zijn de nadere voorschriften voor de toepassing van het belastingwetboek, die bij H.G. nr. 44/2004 waren vastgesteld, gewijzigd en aangevuld. Sinds 1 januari 2010 luiden deze nadere voorschriften:

„Nadere voorschriften:

24. (1) De vrijstelling van artikel 141, lid 1, onder a), van het belastingwetboek:

[...]

c) is niet van toepassing op diergeneeskundige diensten, zoals beslist in [het arrest Commissie/Italië (122/87, EU:C:1988:256) van het Hof van Justitie van de Europese Unie].

[...]"

Hoofdeding en prejudiciële vragen

16 Na een belastingcontrole heeft de belastingdienst de diergeneeskundige praktijk in mei 2011 een naheffingsaanslag in de btw opgelegd, vermeerderd met accessoire verplichtingen en rente, ter zake van diergeneeskundige diensten die deze praktijk in de periode van 1 oktober 2007 tot en met 31 december 2010 had verricht.

17 De diergeneeskundige praktijk heeft dit besluit aangevochten bij het Tribunalul Maramure? (rechtbank van Maramure?) op grond dat deze activiteiten krachtens de Roemeense wet tot 1 januari 2010 waren vrijgesteld van btw, althans, dat twijfel heerste op dit punt, die pas bij H.G. nr. 1620/2009, in werking getreden op 1 januari 2010, is weggenomen.

18 De belastingdienst voert daarentegen aan dat deze vrijstelling niet meer van toepassing was sinds 1 januari 2007, datum van inwerkingtreding van wet nr. 343/2006 waarbij diergeneeskundige diensten zijn geschrapt uit de lijst van diensten die van btw zijn vrijgesteld. Bovendien stelt deze dienst dat bij H.G. nr. 1620/2009 hoe dan ook geen nationaal juridisch voorschrift van hogere rang, namelijk een wet, kon worden gewijzigd en dat dit regeringsdecreet de toepasselijke juridische regeling enkel heeft verduidelijkt.

19 De verwijzende rechter vraagt zich af welke verplichtingen uit hoofde van artikel 273 van

richtlijn 2006/112 op de belastingautoriteiten rusten in de context van het hoofdgeding, en met name of dat artikel de belastingdienst verplicht een belastingplichtige ambtshalve voor de btw te identificeren vanaf het moment waarop de belanghebbende belastingaangiften heeft ingediend waaruit blijkt dat zijn omzet hoger is dan de btw-vrijstellingsdrempel.

20 Deze rechter vraagt zich ook af of het rechtszekerheidsbeginsel eraan in de weg staat dat btw wordt nageheven in omstandigheden als in het hoofdgeding, waar de belastingdienst deze verplichting om de belastingplichtige ambtshalve voor de btw te identificeren, niet is nagekomen noch in de praktijk belasting heeft geheven over diergeneeskundige diensten tijdens de periode van 1 oktober 2007 tot en met 31 december 2010. De verwijzende rechter vraagt zich ook af wat de gevolgen zijn van het feit dat het arrest Commissie/Italië (122/87, EU:C:1988:256) tijdens deze periode niet in het Roemeens was gepubliceerd.

21 Daarop heeft het Tribunalul Maramureș de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de artikelen 273 en 287, punt 18, van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat de nationale belastingautoriteit de plicht had een belastingplichtige voor de btw te registreren en hem te verplichten tot voldoening van de belasting en nakoming van de accessoire verplichtingen wegens overschrijding van de belastingvrijstellingsdrempel vanaf de datum waarop de belastingplichtige bij de bevoegde belastingautoriteit belastingaangiften heeft ingediend waaruit blijkt dat hij de btw-vrijstellingsdrempel heeft overschreden?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: staat het rechtszekerheidsbeginsel in de weg aan een nationale praktijk op grond waarvan de belastingautoriteit met terugwerkende kracht een belastingplichtige een btw-betalingsplicht oplegt op grond dat diergeneeskundige diensten niet zijn vrijgesteld van de btw en de vrijstellingsdrempel is overschreden in een situatie waarin:

- de belastingautoriteit de belastingplichtige niet ambtshalve voor de btw heeft geregistreerd en hem geen btw-betalingsverplichting heeft opgelegd vanaf het moment van indiening van belastingaangiften waaruit blijkt dat hij de vrijstellingsdrempel heeft overschreden, maar pas in een later stadium, na wijziging bij H.G. nr. 1620/2009 van de nadere voorschriften voor de toepassing van het belastingwetboek in de zin dat de vrijstelling van artikel 141, lid 1, onder a), van het belastingwetboek niet van toepassing is op diergeneeskundige diensten, zoals blijkt uit het arrest van het Hof van 24 mei 1988, Commissie/Italië (122/87, [EU:C:1988:256]) en voor een tijdvak dat voorafgaat aan die wijziging;

- de belastingautoriteit vóór de wijziging van de nadere voorschriften voor de toepassing van het belastingwetboek bij H.G. nr. 1620/2009 in bovengenoemde zin door middel van de belastingaangiften van de belastingplichtige kennis had gekregen van de overschrijding van de vrijstellingsdrempel;

- de belastingautoriteit vóór bekendmaking van H.G. nr. 1620/2009 binnen haar bevoegdheidssfeer – waartoe ook de belastingplichtige in het hoofdgeding behoort – geen bestuurlijk-fiscale handelingen heeft vastgesteld waarin is geconstateerd dat belastingplichtige diergeneeskundige praktijken zich na overschrijding van de btw-vrijstellingsdrempel niet hebben geregistreerd voor de btw en deze praktijken dientengevolge een betalingsverplichting is opgelegd;

- het arrest van het Hof van 24 mei 1988, Commissie/Italië (122/87, [EU:C:1988:256]) gedurende het tijdvak dat voorafgaat aan de vaststelling en de inwerkingtreding van H.G. nr.

1620/2009, in het geheel niet in het Roemeens is gepubliceerd?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 de lidstaten verplicht een belastingplichtige ambtshalve te identificeren voor de btw op de enkele grondslag van andere belastingaangiften dan btw-aangiften, indien op grond daarvan kon worden vastgesteld dat deze belastingplichtige de vrijstellingsdrempel voor deze belasting heeft overschreden.

23 Vermelding verdient dat Roemenië uit hoofde van artikel 287, punt 18, van richtlijn 2006/112, waarnaar de verwijzende rechter in zijn eerste vraag verwijst, vrijstelling kan toekennen aan belastingplichtigen met een jaaromzet van ten hoogste 35 000 EUR.

24 Daarnaast bepaalt artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 dat de lidstaten, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

25 Het Hof heeft geoordeeld dat uit deze bepaling, en uit de artikelen 2 en 250, lid 1, van richtlijn 2006/112 alsmede uit artikel 4, lid 3, VEU voortvloeit dat iedere lidstaat verplicht is alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te nemen om te waarborgen dat de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd, en om fraude te bestrijden (zie in die zin arresten Commissie/Italië, C-132/06, EU:C:2008:412, punten 37 en 46, en Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punt 25).

26 Daaruit vloeit met name voort dat de lidstaten de aangiften van de belastingplichtigen, hun boekhouding en andere relevante documenten moeten controleren alsmede de verschuldigde belasting moeten berekenen en innen (zie arresten Commissie/Italië, C-132/06, EU:C:2008:412, punt 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punt 21, en Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, punt 52).

27 Uit die overwegingen kan echter niet worden afgeleid dat de lidstaten gehouden zijn ambtshalve een belastingplichtige voor de btw te identificeren vanaf het moment van indiening van andere belastingaangiften dan btw-aangiften waaruit blijkt dat de vrijstellingsdrempel daarvoor is overschreden.

28 In de eerste plaats bepaalt artikel 214, lid 1, van richtlijn 2006/112 weliswaar dat de lidstaten de nodige maatregelen treffen voor de identificatie van btw-plichtigen, maar dat neemt niet weg dat het uit hoofde van artikel 213, lid 1, van deze richtlijn aan de belanghebbende is opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige. Daarnaast heeft het Hof geoordeeld dat uit de bewoordingen van artikel 214, lid 1, van dezelfde richtlijn voortvloeit dat de lidstaten over een zekere beoordelingsmarge beschikken wanneer zij maatregelen ter identificatie van de belastingplichtigen voor btw-doeleinden nemen (zie arrest Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, punt 22).

29 In de tweede plaats zijn de lidstaten gehouden de nakoming van de op de belastingplichtigen rustende verplichtingen te waarborgen en daarbij beschikken zij over een zekere bewegingsvrijheid met name aangaande de wijze waarop de middelen waarover zij

beschikken, worden aangewend (zie arresten Commissie/Italië, C-132/06, EU:C:2008:412, punt 38, en Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punt 22), mits de doeltreffende inning van de eigen middelen van de Europese Unie gewaarborgd is en noch binnen een lidstaat, noch binnen de lidstaten gezamenlijk, aanzienlijke verschillen in behandeling van de belastingplichtigen in het leven worden geroepen (arrest Commissie/Italië, C-132/06, EU:C:2008:412, punt 39).

30 Uit het voorgaande volgt dat richtlijn 2006/112 weliswaar vereist dat de lidstaten alle nodige maatregelen treffen voor de identificatie van btw-plichtigen, in voorkomend geval ambtshalve, maar er niet toe verplicht wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen om te verzekeren dat bij het verwerken van andere belastingaangiften dan btw-aangiften tevens wordt nagegaan of de belastingplichtige heeft voldaan aan zijn verplichtingen uit hoofde van die belasting; deze aangiften bevatten immers niet noodzakelijkerwijs alle gegevens die overeenkomstig artikel 250, lid 1, van richtlijn 2006/112 kunnen worden verstrekt in het kader van een btw-aangifte en die nodig zijn voor de vaststelling van die belasting.

31 Onder die omstandigheden moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 de lidstaten niet verplicht een belastingplichtige ambtshalve voor de btw te identificeren op de enkele grondslag van andere belastingaangiften dan btw-aangiften, zelfs indien op grond daarvan vastgesteld had kunnen worden dat deze belastingplichtige de vrijstellingsdrempel voor deze belasting heeft overschreden.

Tweede vraag

32 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel eraan in de weg staan dat een nationale belastingdienst beslist dat diergeneeskundige diensten in omstandigheden als in het hoofdgeding aan de btw zijn onderworpen.

33 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in acht worden genomen door de instellingen van de Unie, maar ook door de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de Unierichtlijnen verleende bevoegdheden (zie in die zin met name arresten Gemeente Leusden en Holin Groep, C-487/01 en C-77/02, EU:C:2004:263, punt 57; „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punt 32, en Elmeke NE, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 31).

34 Met betrekking tot, ten eerste, het rechtszekerheidsbeginsel heeft het Hof al herhaaldelijk verklaard dat daaruit volgt dat de wetgeving van de Unie met zekerheid kenbaar dient te zijn en de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar moet zijn. Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (arrest Ierland/Commissie, 325/85, EU:C:1987:546, punt 18).

35 Evenzo moeten de regelingen van de lidstaten met betrekking tot materies die aan het Unierecht zijn onderworpen, ondubbelzinnig geformuleerd zijn, zodat belanghebbenden op duidelijke en nauwkeurige wijze in kennis worden gesteld van hun rechten en plichten en de nationale rechter in staat is deze te handhaven (zie arrest Commissie/Italië, 257/86, EU:C:1988:324, punt 12).

36 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Roemeense wetgever de verwijzing naar diergeneeskundige diensten in de lijst van vrijgestelde handelingen met ingang van de datum van toetreding van Roemenië tot de Unie, 1 januari 2007, heeft geschrapt, onder verwijzing naar de noodzaak ervoor te zorgen dat het nationale recht in overeenstemming is met het recht van de

Unie.

37 Ongeacht het ontbreken van een Roemeenstalige versie van het arrest Commissie/Italië (122/87, EU:C:1988:256), waarin is verklaard dat deze belasting van toepassing is op diergeneeskundige diensten, moet derhalve worden geoordeeld dat een regeling zoals hiervoor beschreven voldoende duidelijk en voorzienbaar is wat betreft de toepassing van de btw op deze diensten ten tijde van de feiten van het hoofdgeding. Een en ander moet niettemin door de verwijzende rechter worden getoetst.

38 In dat verband moet inzonderheid worden opgemerkt dat de btw van algemene toepassing is en dat enkel de handelingen die uitdrukkelijk zijn vrijgesteld, buiten de werkingssfeer ervan vallen. Daaruit volgt dat de enkele schrapping van de lijst van vrijgestelde handelingen uit oogpunt van rechtszekerheid volstaat om aan te nemen dat een handeling onder de belastbare handelingen valt.

39 Het rechtszekerheidsbeginsel verlangt inderdaad ook dat de fiscale situatie van een belastingplichtige niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (zie in die zin arrest Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 46).

40 Niettemin heeft het Hof al geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een praktijk van de nationale belastingautoriteiten die erin bestaat om binnen de vervaltermijn een besluit waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die belasting en verdragingsrente van hem te vorderen (zie in die zin arrest Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 51).

41 Door de enkele omstandigheid dat de belastingdienst een handeling vóór verstrijken van de verjaringstermijn herkwalificeert als een economische activiteit die is onderworpen aan de btw, wordt dat beginsel op zich, bij gebreke van andere omstandigheden, nog niet aangetast.

42 Dientengevolge kan niet met vrucht worden gesteld dat het rechtszekerheidsbeginsel zich er in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen verzet dat de belastingdienst vóór verstrijken van de verjaringstermijn de btw ter zake van al verstrekte diergeneeskundige diensten, waarover belasting geheven had moeten worden, naeft.

43 Met betrekking tot, ten tweede, het vertrouwensbeginsel, kan iedere justitiabele bij wie een administratieve instantie met door haar gedane precieze toezeggingen gegronde verwachtingen heeft gewekt, zich op dat beginsel beroepen (zie in die zin arrest Europäisch-Iranische Handelsbank/Raad, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punt 95).

44 In dat verband moet worden nagegaan of de handelingen van de administratieve instantie bij de voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt, en zo ja, of dit vertrouwen gewettigd is (zie in die zin arrest Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt echter dat de bestuurlijke praktijk van de nationale belastingautoriteiten met betrekking tot de btw ter zake van dierenartsen niet van dien aard is dat wordt aangetoond dat in het hoofdgeding aan deze voorwaarden is voldaan.

46 Inzonderheid volstaat het feit dat de nationale belastingautoriteiten in de periode waarin zich de feiten en het hoofdgeding hebben voorgedaan, diergeneeskundige diensten niet stelselmatig aan de btw hebben onderworpen, hetgeen overigens door de Roemeense regering wordt betwist, a priori niet – behoudens zeer bijzondere omstandigheden – om bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen te wekken dat de btw niet van toepassing was op deze

diensten, hoewel deze belasting, zoals hierboven vermeld, van algemene toepassing is en diergeneeskundige diensten met ingang van 1 januari 2007 waren geschrapt van de lijst van vrijgestelde handelingen.

47 Een dergelijke praktijk, hoe betreuenswaardig ook, kan op zich niet worden beschouwd als een praktijk die de betrokken belastingplichtigen precieze toezeggingen van die strekking doet.

48 Gelet op het bovenstaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel er niet aan in de weg staan dat een nationale belastingdienst beslist dat diergeneeskundige diensten in omstandigheden als in het hoofdgeding aan de btw onderworpen zijn, mits deze beslissing is gegrond op duidelijke regels en de praktijk van deze dienst bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer geen redelijk vertrouwen heeft gewekt dat deze diensten niet belastbaar waren, hetgeen aan de verwijzende rechter ter beoordeling staat.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 273, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, verplicht de lidstaten niet een belastingplichtige ambtshalve te identificeren voor de belasting over de toegevoegde waarde op de enkele grondslag van belastingaangiften, anders dan voor deze belasting, zelfs indien op grond daarvan vastgesteld had kunnen worden dat deze belastingplichtige de vrijstellingsdrempel voor deze belasting heeft overschreden.**

2) **Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel staan er niet aan in de weg dat een belastingdienst beslist dat diergeneeskundige diensten in omstandigheden als in het hoofdgeding aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen zijn, mits deze beslissing is gegrond op duidelijke regels en de praktijk van deze dienst bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer geen redelijk vertrouwen heeft gewekt dat deze diensten niet belastbaar waren, hetgeen aan de verwijzende rechter ter beoordeling staat.**

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.