



Datum van inontvangstneming : 13/05/2014

**Zaak C-144/14**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof**

**Datum van indiening:**

26 maart 2014

**Verwijzende rechter:**

Tribunalul Maramureş (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

17 oktober 2013

**Verzoekende partij:**

Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei

**Verwerende partij:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca via de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureş

**In vrijwaring opgeroepen partij:**

Direcția Sanitar-Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor Maramureş

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Beroep in een belastingzaak tegen een naheffingsaanslag van 17 mei 2011 waarbij de belastingdienst verzoeker de verplichting heeft opgelegd de belasting over de toegevoegde waarde (btw) te voldoen ter zake van bepaalde diergeneeskundige diensten die verzoeker in de periode van 1 oktober 2007 tot en met 31 december 2010 heeft verricht.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Uitlegging van de artikelen 273 en 287, punt 18, van richtlijn 2006/112/EG en van het rechtszekerheidsbeginsel; artikel 267 VWEU

## Prejudiciële vragen

- 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, sub 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, en voor het 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, 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?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

De artikelen 132, 273 en 287, punt 18, van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

### **Aangevoerde rechtspraak van de Unierechters**

Arrest Commissie/Italië, 122/87, EU:C:1988:256

Arrest CNTA/Commissie, 74/74, EU:C:1975:59

Arrest Belgocodex, C-381/97, EU:C:1998:589

Arrest Ierland/Commissie, 325/85, EU:C:1987:546

Arrest Skoma-Lux, C-161/06, EU:C:2007:773

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), zoals gewijzigd en aangevuld, in de versie die van kracht was vóór de toetreding van Roemenië tot de Europese Unie (31 december 2006):

Artikel 141 – Vrijstellingen voor handelingen binnen het nationale grondgebied

1) De volgende handelingen van algemeen belang zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde:

a) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, **met inbegrip van medische verzorging van dieren**, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door daartoe erkende inrichtingen, ongeacht de vorm waarin zij zijn georganiseerd [...]

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), zoals gewijzigd en aangevuld bij met name wet nr. 343/2006, in de versie die van kracht was gedurende het referentietijdvak (na de toetreding van Roemenië tot de Europese Unie):

Artikel 141 – Vrijstellingen voor handelingen binnen het nationale grondgebied

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

a) ziekenhuisverpleging en medische verzorging alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door daartoe erkende inrichtingen, ongeacht de vorm waarin zij zijn georganiseerd [...]

#### Artikel 152 – Bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen

(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, met uitzondering van intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoersmiddelen, die zijn vrijgesteld krachtens artikel 143, lid 2, sub b.

(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 inschrijving als btw-plichtige overeenkomstig artikel 153. Als zodanige datum wordt beschouwd de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de vrijgestelde omzet is behaald of overschreden. De bijzondere vrijstellingsregeling is van toepassing tot en met de datum van inschrijving voor de btw overeenkomstig artikel 153. Indien de belastingplichtige niet of te laat om inschrijving 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 de persoon zich overeenkomstig artikel 153 voor de btw had moeten inschrijven.

#### Artikel 153 - Inschrijving van belastingplichtigen voor de toepassing van de btw

(1) Een belastingplichtige wiens zetel van economische activiteit zich in Roemenië bevindt, overeenkomstig artikel 125 bis, lid 2, sub b, en die een economische activiteit uitoefent of voornemens is uit te oefenen die met btw belastbare en/of van btw vrijgestelde handelingen met recht van aftrek behelst, is gehouden als volgt bij de bevoegde belastingautoriteit een verzoek tot inschrijving voor de toepassing van de btw in te dienen:

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

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 regeling 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;

b) als hij in de loop van een kalenderjaar de in artikel 152, lid 1, bedoelde vrijstellingsdrempel behaalt of overschrijdt, binnen tien dagen na het einde van de maand waarin hij deze drempel heeft behaald of overschreden;

c) als de in een kalenderjaar behaalde omzet lager is dan de in artikel 152, lid 1, bedoelde vrijstellingsdrempel, maar hij kiest voor toepassing van de gewone regeling.

6) De bevoegde belastingautoriteiten schrijven in de zin van dit artikel alle personen voor de btw in die overeenkomstig de bepalingen van deze titel gehouden zijn krachtens lid 1, 2, 4 of 5 een verzoek tot inschrijving in te dienen.

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

### Artikel 3 Beginselen van de fiscale rechtsorde

De belastingen en rechten die door dit wetboek worden geregeld, zijn gegrond op de volgende beginselen:

[...]

b) zekerheid van de belastingheffing, door middel van duidelijke juridische voorschriften die geen aanleiding bieden tot willekeurige uitlegging, en dankzij termijnen, procedures en te betalen bedragen die voor elke belastingplichtige nauwgezet zijn vastgesteld, zodat hij de belasting die op hem drukt kan bepalen en begrijpen, en de impact kan vaststellen die beslissingen inzake het beheer van zijn financiën op de belastingdruk hebben; [...]

d) doeltreffendheid van de belastingheffing, door stabiliteit op lange termijn van de bepalingen van het belastingwetboek, zodat deze bepalingen niet met terugwerkende kracht ongunstige gevolgen hebben voor natuurlijke personen en rechtspersonen ten opzichte van de belastingdruk op de datum waarop zij relevante investeringsbeslissingen nemen.

Hotărârea de Guvern (regeringsdecreet; hierna ook: „H.G.”) nr. 44 van 22 januari 2004 – deel I met betrekking tot de goedkeuring van de nadere voorschriften voor de toepassing van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, in de versie die van kracht was in het tijdvak van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2009.

Nadere voorschriften:

24. De vrijstelling van artikel 141, lid 1, sub 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) kan niet worden toegepast 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.

Hotărârea de Guvern nr. 44 van 22 januari 2004 houdende goedkeuring van de nadere voorschriften voor de toepassing van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, zoals gewijzigd bij Hotărârea de Guvern nr. 1620 van 29 december 2009 tot wijziging en aanvulling van de nadere voorschriften voor de toepassing van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek

Nadere voorschriften:

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

a) is van toepassing op de 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) kan niet worden toegepast 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.

c) is niet van toepassing op diergeneeskundige diensten, zoals beslist in arrest 122/87 van het Hof van Justitie.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Verzoeker is een diergeneeskundige praktijk gevestigd in Vișeu de Sus (Roemenië) die op basis van enkele overeenkomsten met de overheid, inzonderheid de Direcția Sanitar-Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor Maramureș, tegen vergoeding diergeneeskundige diensten heeft verleend aan deze overheidsinstelling.

- 2 Bij aanslag nr. 4361 van 17 mei 2011 heeft de Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș – Activitatea de inspecție fiscală voor het tijdvak van 1 oktober 2007 tot en met 31 december 2010 ten laste van verzoeker voor een bedrag van 64 611 RON btw nageheven en een accessoire belastingverplichting van 21 174 RON opgelegd, voor een bedrag van in totaal 85 785 RON.
- 3 Uit het verslag van de belastinginspectie dat aan de aanslag ten grondslag ligt en uit het belastingadviesverslag blijkt dat verzoeker in het belastingjaar 2007 een omzet uit diergeneeskundige diensten heeft behaald die hoger was dan de btw-vrijstellingsdrempel (35 000 EUR).
- 4 Op 21 september 2011 heeft verzoeker bij het Tribunal Maramureș, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal (rechtbank van Maramureș, tweede civiele kamer voor bestuurlijke en fiscale geschillen) een beroep in belastingzaken ingediend tegen de Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș (directoraat-generaal openbare financiën van Maramureș) (thans, na een reorganisatie, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca prin reprezentanța Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș) (regionaal directoraat openbare financiën via de provinciale dienst openbare financiën van Maramureș) waarin hij onder meer nietigverklaring vordert van het verslag van de belastinginspectie van 17 mei 2011, wat betreft hoofdstuk III, „Belasting over de toegevoegde waarde”, en dientengevolge nietigverklaring van de aanslag van 17 mei 2011 en vrijstelling van verzoeker van betaling van de btw en de vermeerdering die in de aanslag waren opgelegd.
- 5 Het Tribunal Maramureș neemt kennis van de zaak in eerste aanleg. Zijn vonnis ten gronde kan worden aangevochten bij de Curte de Apel Cluj - Secția a II-a de contencios administrativ și fiscal (hof van beroep te Cluj, tweede kamer voor bestuurlijke en fiscale geschillen), die in laatste aanleg bevoegd is.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 6 Verzoeker stelt in wezen dat diergeneeskundige diensten in het tijdvak 2007-2009 waren vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde.
- 7 Volgens verzoeker bepaalt de regeling die is vastgesteld bij wet nr. 343/2006, in de versie die van kracht was in het tijdvak van 1 januari 2007 tot 1 januari 2010, niet uitdrukkelijk welke categorieën medische verzorging – van mensen of dieren – binnen de werkingssfeer van de vrijstelling van de btw vielen, zodat voor het tijdvak van 1 januari 2007 tot 1 januari 2010 onzekerheid heerst over de belastbaarheid als gevolg van twijfel over de uitlegging van de wet. Pas bij Hotărârea (decreet) nr. 1620 van 20 december 2009, in werking getreden op 1 januari 2010, houdende wijziging en aanvulling van de nadere voorschriften voor de toepassing van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, is de twijfel over de uitlegging van het belastingwetboek weggenomen en verduidelijkt dat diergeneeskundige diensten niet van de btw zijn vrijgesteld.



- 8 Aangezien pas vanaf 1 januari 2010 zekerheid op dit punt bestaat, meent verzoeker dat de wet pas vanaf die datum rechtsgevolgen heeft jegens de belastingplichtige, en dus niet terugwerkt, zoals de praktijk van de belastingdienst in casu is geweest.
- 9 Verweerder, de Direcția Generală a Finanțelor Publice Maramureș (hierna: „belastingautoriteit”), stelt dat in artikel 141, lid 1, sub a, van wet nr. 571/2003, in de oorspronkelijke versie, uitdrukkelijk is bepaald dat door een erkende inrichting verstrekte diergeneeskundige diensten van btw zijn vrijgesteld. Bij wet nr. 343/2006 is artikel 141 van het belastingwetboek wezenlijk gewijzigd in de zin dat diergeneeskundige diensten niet meer onder de uitzondering vallen. Deze conclusie vloeit voort uit een eenvoudige vergelijking tussen de tekst van artikel 141, lid 1, sub a, van het belastingwetboek in de oorspronkelijke versie en de wijzigingen die bij wet nr. 343/2006 zijn ingevoerd; de nieuwe versie maakt immers geen melding meer van medische verzorging van dieren. De wetgever heeft diergeneeskundige diensten dus niet meer willen vrijstellen van btw.
- 10 Daarnaast zijn de verwijzing naar Hotărârea Guvernului (regeringsdecreet; hierna: „H.G.”) nr. 1620/2009 en de bewering dat diergeneeskundige diensten pas na de bekendmaking van die regeling aan de btw onderworpen zouden zijn, onjuist, omdat geen rekening wordt gehouden met de algemene voorschriften en beginselen van uitlegging van regelgevingshandelingen. Volgens artikel 108, lid 2, van de Roemeense grondwet zijn „hotărârile” (decreten) namelijk handelingen waarbij wetten worden uitgevoerd.
- 11 Bij H.G. nr. 1620/2009 is benadrukt dat diergeneeskundige diensten niet meer van btw zijn vrijgesteld, maar deze rechtssituatie bestaat al sinds bekendmaking van wet nr. 343/2006. H.G. nr. 1620/2009 heeft de tekst van de wet geenszins aangevuld in de door verzoeker bedoelde zin (zulks wordt door het aangehaalde grondwettelijke voorschrift uitdrukkelijk verboden) maar de tekst van de regeling enkel verduidelijkt. In werkelijkheid is wet nr. 343/2006 de handeling die ten grondslag ligt aan de betrekking van belastingrecht ter zake van de btw.
- 12 Met betrekking tot de verplichting zich als btw-plichtige in te schrijven en de rechtsgevolgen van het verzuim zich in te schrijven door verzoeker heeft verweerder verklaard dat verzoeker in augustus 2007 zonder twijfel de vrijstellingsdrempel heeft overschreden. Daar hij zich niet als btw-plichtige heeft ingeschreven, is de verschuldigde btw enkel berekend voor het betrokken tijdvak, in overeenstemming met de bepalingen van de wet.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 13 De verwijzende rechter verwijst naar een vonnis van de Curte de Apel Cluj, die in een vergelijkbare casus de bestreden bestuurlijke handeling (aanslag) heeft bevestigd op grond van de overweging dat de diergeneeskundige praktijk verplicht was zich binnen tien dagen na de datum van overschrijding van de

vrijstellingsdrempel als btw-plichtige in te schrijven. Volgens de Curte de Apel Cluj waren diergeneeskundige diensten enkel vóór 31 december 2006 van de belasting over de toegevoegde waarde vrijgesteld. Hoewel punt 24 van de nadere voorschriften voor de toepassing van het belastingwetboek, zoals gewijzigd bij H.G. nr. 1620/2009 en van toepassing sinds 1 januari 2010, in punt c bepaalt dat de vrijstelling niet van toepassing is op diergeneeskundige diensten, zoals vastgesteld in het arrest Commissie/Italië, 122/87, EU:C:1988:256, betekent die uitdrukkelijke uitsluiting in H.G. nr. 1620/2009 niet dat diergeneeskundige diensten pas vanaf de datum van inwerkingtreding van deze regelgevingshandeling niet zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde. Op deze datum werden deze handelingen immers niet genoemd onder de handelingen die waren vrijgesteld van de bepalingen van het belastingwetboek en de nadere voorschriften. Dientengevolge bestaat er geen twijfel over de uitlegging van het wettelijke voorschrift en het arrest Commissie/Italië, 122/87, EU:C:1988:256, heeft richtlijn 2006/112/EG uitgelegd in de zin die door de belastingdienst is aangegeven.

- 14 In verband met de eerste prejudiciële vraag overweegt de verwijzende rechter dat artikel 273 van richtlijn 2006/112 de lidstaten vrij laat de verplichtingen op te leggen die zij noodzakelijk achten voor de juiste heffing van de btw. Het Tribunal Maramureş daarentegen is van oordeel dat de belastingautoriteiten die belast zijn met de inning van de btw, als deze verplichtingen eenmaal door de betrokken lidstaat zijn opgelegd, tijdig en zo samenhangend mogelijk moeten optreden.
- 15 Ten tijde van de feiten bepaalde artikel 153, lid 7, van het belastingwetboek dat de bevoegde belastingautoriteiten een persoon die ingevolge de leden 1, 2, 4 of 5 verplicht is zich in te schrijven en niet om inschrijving verzoekt, ambtshalve inschrijven. Artikel 152, lid 6, van het belastingwetboek bepaalde dat een belastingplichtige die de bijzondere vrijstellingsregeling toepast en wiens omzet zoals bedoeld in lid 2, hoger was dan of gelijk was aan de vrijstellingsdrempel voor een kalenderjaar, binnen tien dagen na de datum waarop hij de vrijgestelde omzet had behaald of overschreden, om inschrijving als btw-plichtige overeenkomstig artikel 153 moest verzoeken. Indien de belastingplichtige niet of te laat om inschrijving verzoekt, kunnen de bevoegde belastingautoriteiten zijn fiscale verplichtingen en accessoire verplichtingen vaststellen vanaf de datum waarop de persoon zich overeenkomstig artikel 153 als btw-plichtige had moeten inschrijven.
- 16 In de onderhavige zaak is uit het belastingadviesverslag naar voren gekomen dat verzoeker, die in het tijdvak 2007-2010 een diergeneeskundige praktijk dreef, bij de plaatselijke belastingautoriteit een belastingaangifte heeft ingediend waaruit blijkt dat hij in elk afzonderlijk jaar een hogere bruto-omzet behaald heeft dan de vrijstellingsdrempel voor de btw van 35 000 EUR.
- 17 Het is evident dat het probleem rijst van de toepassing van het evenredigheidsbeginsel om een passend evenwicht te verzekeren tussen de

belangen van belastinginning en het dwingende beginsel van bescherming van het recht van de belastingplichtige op een doeltreffende heffing zonder terugwerkende kracht.

- 18 In verband met de tweede prejudiciële vraag oordeelt de verwijzende rechter dat in casu ook het probleem rijst van de toepassing van het rechtszekerheidsbeginsel, dat deel uitmaakt van de Europese rechtsorde. In deze context moet worden gepreciseerd dat die rechtszekerheid in belastingzaken een nog dwingender vereiste is in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, zodat de belanghebbenden de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig kunnen kennen (arresten Ierland/Commissie, 325/85, EU:C:1987:546, en Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121).
- 19 Overigens is juist in artikel 3, sub b, van het belastingwetboek het beginsel neergelegd van zekerheid van de belastingheffing door middel van duidelijke juridische voorschriften die geen aanleiding bieden tot willekeurige uitlegging, en dankzij termijnen, procedures en te betalen bedragen die voor elke belastingplichtige nauwgezet worden vastgesteld, zodat hij de belasting die op hem drukt kan bepalen en begrijpen, en de impact kan vaststellen die beslissingen inzake het beheer van zijn financiën op de belastingdruk hebben.
- 20 In de onderhavige zaak heeft de belastingautoriteit de belastingplichtige niet ambtshalve voor de btw geregistreerd en hem geen btw-betalingsverplichting opgelegd vanaf het moment van indiening door de belastingplichtige van belastingaangiften waaruit blijkt dat hij het vrijgestelde bedrag 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, sub a, van het belastingwetboek niet van toepassing is op diergeneeskundige diensten, zoals blijkt uit het arrest Commissie/Italië, 122/87, EU:C:1988:256, en voor het tijdvak dat voorafgaat aan die wijziging. Met betrekking tot de maatregelen die de belastingautoriteit heeft vastgesteld, merkt de verwijzende rechter op dat dat met terugwerkende kracht had kunnen leiden tot nadelige gevolgen voor de belastingplichtige.
- 21 De belastingautoriteit heeft, dankzij de belastingaangiften van de belastingplichtige, vóór de wijziging van de nadere voorschriften voor de toepassing van het belastingwetboek bij H.G. nr. 1620/2009 in bovengenoemde zin, kennis gekregen van de overschrijding van de vrijstellingsdrempel.
- 22 Anderzijds verwijst de Roemeense taalversie van artikel 132, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112, anders dan andere taalversies (bijvoorbeeld de Franse) niet naar de persoon als begunstigde van medische verzorging.
- 23 Bovendien is het arrest Commissie/Italië, 122/87, EU:C:1988:256, gedurende het tijdvak dat voorafgaat aan de inwerkingtreding van H.G. nr. 1620/2009 op geen enkele wijze officieel gepubliceerd in een Roemeense taalversie. Bijgevolg rijst

het probleem of het niet-publiceren van een relevante uitspraak van het Hof in de officiële taal van de adressaat van de belastingnorm niet betekent dat deze voor het referentietijdvak niet aan de normadressaat kan worden tegengeworpen (zie, mutatis mutandis, arrest Skoma-Lux, C-161/06, EU:C:2007:773).

- 24 Volgens de informatie van de belastingautoriteit heeft zij bovendien vóór bekendmaking van H.G. nr. 1620/2009, waarbij punt 24, lid 1, sub c, van de nadere voorschriften voor de toepassing van het belastingwetboek zijn gewijzigd, binnen haar bevoegdheidssfeer – waartoe ook de belastingplichtige in het hoofdgeding behoort – geen bestuurlijk-fiscale handelingen 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.
- 25 Tot slot is voor de verwijzende rechter van belang welke rechtsgevolgen voortvloeien uit het verzuim van de belastingautoriteit een belastingplichtige ambtshalve voor de btw te registreren met ingang van het moment dat zij de belastingsituatie kon vaststellen (2007); dat is pas ongeveer vier jaar later gebeurd naar aanleiding van een belastinginspectie, na de publicatie van nadere voorschriften die ter verduidelijking dienen, toen de betalingsverplichtingen aanzienlijk waren geworden.