

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

26. april 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – fradrag for indgående afgift – ret til tilbagebetaling af moms – transaktioner omfattet af en afgiftsperiode, der allerede har været genstand for en afsluttet afgiftskontrol – national lovgivning – den afgiftspligtige persons mulighed for at berigtige afgiftsangivelser, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol – udelukket – effektivitetsprincippet – afgiftsneutralitet – retssikkerhed«

I sag C-81/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Suceava (appeldomstolen i Suceava, Rumænien) ved afgørelse af 23. januar 2017, indgået til Domstolen den 14. februar 2017, i sagen

Zabrus Siret SRL

mod

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Vajda, og dommerne E. Juhász (refererende dommer) og K. Jürimäe,

generaladvokat: N. Wahl,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den rumænske regering ved R. Radu, C.M. Florescu og R. Mangu, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og L. Radu Bouyon, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), og princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Zabrus Siret SRL (herefter »Zabrus«) og Direc⁷ia General⁸ Regional⁹ a Finan¹⁰elor Publice Ia¹¹i – Administra¹²ia Jude¹³ean¹⁴ a Finan¹⁵elor Publice Suceava (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Ia¹⁶i – myndigheden for offentlige finanser i Suceava, Rumænien) (herefter »generaldirektoratet«) vedrørende den afgiftspligtige persons mulighed for at berigtige angivelser af merværdiafgift (moms) for at gøre sin ret til momsfradrag gældende.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 167 fastsætter følgende:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

4 Direktivets artikel 168 bestemmer følgende:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

5 Det fremgår af direktivets artikel 179, stk. 1, at »[f]radraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178«.

6 Direktivets artikel 180 er affattet som følger:

»Medlemsstaterne kan give en afgiftspligtig person tilladelse til at foretage et fradrag, som ikke er foretaget i henhold til artikel 178 og 179.«

7 I henhold til direktivets artikel 182 »[fastsætter medlemsstaterne] betingelserne og de nærmere bestemmelser for anvendelsen af dette direktivs artikel 180 og 181«.

8 Momsdirektivets artikel 183 fastsætter følgende:

»Når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

Medlemsstaterne kan dog afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt.«

9 Direktivets artikel 250 bestemmer følgende:

»1. Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.

2. Medlemsstaterne skal tillade og kan kræve, at den i stk. 1 omhandlede angivelse foretages elektronisk på betingelser, som de selv fastsætter.«

10 Nævnte direktivs artikel 252 bestemmer følgende:

»1. Momsangivelsen skal indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.

2. Medlemsstaterne fastsætter afgiftsperioden til en, to eller tre måneder.

Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.«

Rumænsk ret

11 Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal? (regeringsdekret nr. 92/2003 om lov om skatte- og afgiftsprocedurer, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 863 af 26.9.2005) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«), fastsætter i artikel 84 med overskriften »Berigtigelse af afgiftsangivelser« følgende:

»(1) Afgiftsangivelser kan berigtiges af den afgiftspligtige person på eget initiativ inden udløbet af forældelsesfristen for retten til fastlæggelse af afgiftsmæssige forpligtelser.

(2) Afgiftsangivelser kan berigtiges, hver gang den afgiftspligtige person konstaterer fejl i den oprindelige angivelse, ved indgivelse af en berigtigelsesangivelse.

(3) Med hensyn til momsen sker berigtigelse af fejl i afgiftsangivelser på baggrund af bestemmelserne i skatteloven. Materielle fejl i momsangivelser berigtiges i overensstemmelse med den procedure, der er godkendt ved dekret fra formanden for Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (skattestyrelsen) (ANAF)).

(4) Afgiftsangivelser kan hverken indgives eller berigtiges efter ophævelsen af forbeholdet for senere kontrol med undtagelse af situationer, hvor berigtigelsen afhænger af, hvorvidt et lovbestemt krav om berigtigelse af beregningsgrundlaget og/eller den pågældende afgift er opfyldt eller ej.

(5) Ved »fejl« i denne artikel forstås fejl i beløbet for skatter, afgifter og bidrag, afgiftspligtige varer og indtægter samt andre faktorer i beregningsgrundlaget.

(6) Såfremt den afgiftspligtige person under afgiftskontrollen indgiver eller berigtiger angivelser angående de perioder samt de skatter, afgifter, bidrag og andre indtægter, som er genstand for afgiftskontrollen, vil disse ikke indgå i skattemyndighedernes vurdering.«

12 Artikel 105 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer, der omhandler »Bestemmelser om afgiftskontrol«, fastsætter følgende:

»[...]

(3) Afgiftskontrollen gennemføres én gang for hver skat, afgift, bidrag og andre beløb, som skyldes i det almindelige konsoliderede budget og for hver afgiftsperiode.

[...]

(5) Afgiftskontrollen sker ved anvendelse af uafhængighedsprincippet, princippet om gennemførelse af blot én kontrol, selvstændighedsprincippet, det hierarkiske princip, territorialitetsprincippet og decentraliseringsprincippet.

[...]

(8) Efter afgiftskontrollen skal den afgiftspligtige person på tro og love afgive en skriftlig erklæring, hvoraf det fremgår, at alle dokumenter og oplysninger, som er nødvendige for afgiftskontrollen, er blevet stillet til myndighedernes rådighed.

(9) Den afgiftspligtige person skal træffe de foranstaltninger, som er fastlagt i den rapport, der udstedes i forbindelse med afgiftskontrollen, inden udløbet af de frister og på de betingelser, som er fastlagt af myndighederne for afgiftskontrol.«

13 Lovens artikel 105a om »Bestemmelser om fornyet kontrol« har følgende ordlyd:

»(1) Som en undtagelse fra bestemmelserne i artikel 105, stk. 3, kan skatteinspektøren træffe afgørelse om fornyet kontrol af en bestemt periode.

(2) Ved »forny et kontrol« forstås en afgiftskontrol foretaget efter fremkomsten af nye oplysninger, som skatteinspektørerne ikke var bekendt med på tidspunktet for kontrollen, og som har indflydelse på resultatet heraf.

(3) Ved »nye oplysninger« forstås oplysninger, dokumenter eller andet skriftligt materiale, som er blevet opnået efter en uanmeldt krydskontrol, eller som er blevet meddelt til skattemyndighederne af de myndigheder, der har kompetence til at gennemføre en straffesag, eller af andre offentlige myndigheder, eller som er blevet opnået på en hvilken som helst måde af kontrolmyndighederne, og som er af en sådan karakter, at de har indflydelse på resultatet af den foregående afgiftskontrol.

(4) Ved indledning af fornyet kontrol skal myndigheden for afgiftskontrol meddele den afgiftspligtige person sin afgørelse om fornyet kontrol, der kan påklages på de i denne lov anførte vilkår. Bestemmelserne om indholdet af og meddelelsen om kontrollen finder på tilsvarende måde også anvendelse på afgørelsen om fornyet kontrol.«

14 Lovens artikel 106 med overskriften »Den afgiftspligtige persons pligt til at samarbejde« fastsætter i stk. 1, at den afgiftspligtige person har pligt til at samarbejde med henblik på at fastslå de faktiske afgiftsmæssige forhold. Den afgiftspligtige person har pligt til at afgive oplysninger og fremvise – på det sted, hvor afgiftskontrollen finder sted – alle dokumenter samt ethvert andet element, som er nødvendigt med henblik på at fastlægge de faktiske omstændigheder, som er relevante ud fra et afgiftsmæssigt synspunkt.

15 Bilag 1 til Ordinul nr.º 179 pentru aprobarea instruc?iunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de tax? pe valoarea ad?ugat? (lov nr. 179 om godkendelse af regler til berigtigelse

af materielle fejl i angivelser af merværdiafgift) af 14. maj 2007 (herefter »lov nr. 179/2007«) fastsætter i punkt 1, 3.1, 4.1 og 4.2 følgende:

»1. Momsangivelser indgivet af momspligtige personer kan berigtiges af den kompetente skattemyndighed for så vidt angår materielle fejl på foranledning af myndigheden eller efter anmodning fra den momspligtige.

[...]

3.1. Berigtigelse af materielle fejl i momsangivelser kan finde sted inden udløbet af forældelsesfristen på fem år fra og med den 1. januar året efter det år, hvor den angivelse, som anmodes berigtiget, er blevet indgivet.

[...]

4.1. På baggrund af disse retningslinjer er berigtigelse af materielle fejl i momsangivelser ikke tilladt for de afgiftsperioder, som allerede har været omfattet af afgiftskontrol, eller for hvilke afgiftskontrol pågår.

4.2. Som en undtagelse fra punkt 4.1 kan berigtigelse af momsangivelser ske på grundlag af en afgørelse om foranstaltninger meddelt af myndigheden for afgiftskontrol. I dette tilfælde skal anmodningen om berigtigelse af den materielle fejl indgivet af den afgiftspligtige person være vedlagt en kopi af eller det originale eksemplar af afgørelsen om foranstaltninger.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Zabrus var genstand for en momskontrol vedrørende perioden fra den 1. maj 2014 til den 30. november 2014. Denne kontrol blev afsluttet ved en rapport af 26. januar 2015.

17 Den 25. maj 2015 indgav Zabrus en momsangivelse for april 2015 og en anmodning om tilbagebetaling af denne afgift. Ved denne lejlighed anmodede selskabet bl.a. om tilbagebetaling af to beløb på henholdsvis 39 637 rumænske lei (RON) og 26 627 RON. Det første beløb var – efter afslutningen af ovennævnte afgiftskontrol – blevet opført i denne angivelse efter en berigtigelse af en regnskabsnota vedrørende momskompensation for juli 2014. Det andet beløb fulgte af berigtigelsen i februar 2015 af transaktioner, som fandt sted i løbet af 2014, for hvilke Zabrus først anførte den relevante dokumentation i sit regnskab efter den nævnte afgiftskontrol.

18 Zabrus var herefter genstand for en momskontrol vedrørende perioden fra den 1. december 2014 til den 30. april 2015. Denne kontrol blev afsluttet ved en rapport udstedt den 9. juli 2015.

19 Skattemyndigheden afviste at tilbagebetale momsbeløbene på 39 637 RON og 26 627 RON med den begrundelse, at de opkrævede beløb vedrørte transaktioner foretaget i en periode forud for den kontrolperiode, som allerede havde været genstand for en afgiftskontrol vedrørende momsen, og som blev afsluttet den 26. januar 2015. Myndigheden anførte, at i henhold til den nationale lovgivning, der fandt anvendelse, er princippet om gennemførelse af blot én afgiftskontrol til hinder for tilbagebetaling af de af Zabrus krævede beløb, idet der med henblik på den allerede kontrollerede periode ikke var blevet konstateret uregelmæssigheder vedrørende momsbidragene, og kontrolorganet ikke havde vedtaget nogen afgørelse om, hvilke foranstaltninger Zabrus skulle træffe.

20 Zabrus har via forskellige administrative procedurer forgæves gjort sin ret til tilbagebetaling af moms gældende. Der blev navnlig givet afslag på både selskabets anmodning om fornyet afgiftskontrol vedrørende perioden fra den 1. maj 2014 til den 30. november 2014 og dets anmodning om berigtigelse af materielle fejl i momsangivelserne for maj til oktober 2014.

21 Den 22. oktober 2015 anlagde Zabrus sag ved Tribunalul Suceava (retten i første instans i Suceava, Rumænien) med påstand om annullation af generaldirektoratets afgørelse om afslag på tilbagebetaling af moms svarende til de nævnte beløb. I stævningen anførte Zabrus, at momsfradrag er en rettighed for den afgiftspligtige person, som ikke kan indskrænkes, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Endvidere gjorde selskabet gældende, at skattemyndighedernes afslag på at foretage moms kontrol under henvisning til princippet om gennemførelse af blot én afgiftskontrol svarede til fortabelse af fradragsretten gennem pålæggelse af yderligere materielle og formelle betingelser, der ikke er forenelige med EU-retten, således at der var tale om en uforholdsmæssig og urimeligt byrdefuld foranstaltning for den afgiftspligtige person.

22 Generaldirektoratet gjorde gældende, at i overensstemmelse med lov om skatte- og afgiftsprocedurer og lov nr. 179/2007 kan transaktioner vedrørende en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol, kun berigtiges eller kontrolleres på ny på foranledning af skattemyndighederne i tilfælde af, at der fremkommer nye oplysninger som følge af samarbejdet med andre institutioner, eller der foreligger en afgørelse om, hvilke foranstaltninger der skal træffes, som er truffet i forbindelse med den tidligere kontrol. Under alle omstændigheder er situationen i den foreliggende sag ikke omfattet af et sådant tilfælde.

23 Ved dom af 31. marts 2016 forkastede Tribunalul Suceava (retten i første instans i Suceava) Zabrus' søgsmål som ugrundet med den begrundelse, at en fornyet kontrol af en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol, kræver, at der foreligger nye oplysninger i forhold til de kontrollerede oplysninger, som var ukendte for myndighederne på tidspunktet for den første kontrol, og hvis forsinkede fremlæggelse ikke kan tilregnes den afgiftspligtige, der er underlagt kontrol, eller skattemyndigheden.

24 Denne ret var af den opfattelse, at princippet om gennemførelse af blot én afgiftskontrol og princippet om sikkerheden i retsforhold ville blive tilsidesat, hvis det efter en kontrol var muligt at indgive dokumentation eller at tage hensyn til registreringsfejl, som ændrer det beløb, der skal tilbagebetales, på andre betingelser end dem, som lovgiver har fastlagt restriktivt på dette område. Ligeledes anførte retten, at fortabelse af fradragsretten ikke er uforholdsmæssig, for så vidt som registreringsfejlen og den efterfølgende opdagelse af dokumentation kan tilregnes Zabrus.

25 Nævnte ret anførte endvidere, at registreringsfejlen vedrørende momsbeløbet på 39 637 RON, som skulle tilbagebetales, og den efterfølgende opdagelse af dokumentation for momsangivelsen på 26 627 RON heller ikke udgør yderligere oplysninger som omhandlet i den nationale lovgivning, men er materielle fejl i momsangivelserne, som ikke længere kan berigtiges, fordi afgiftskontrollen af perioden fra den 1. maj 2014 til den 30. november 2014, som blev afsluttet ved rapporten af 26. januar 2015, idet der ikke blev fastslået uregelmæssigheder, som kan ændre momsgrundlaget, ikke blev efterfulgt af en afgørelse om, hvilke foranstaltninger Zabrus skulle træffe, der gør en berigtigelse mulig.

26 Den 31. marts 2016 iværksatte Zabrus appel til prøvelse af denne dom ved Curtea de Apel Suceava (appeldomstolen i Suceava) og gjorde gældende, at retten til tilbagebetaling af moms ikke kan nægtes gennem pålæggelse af yderligere materielle eller formelle betingelser, såsom de betingelser, der er fastsat i den nationale lovgivning, for at berigtige materielle fejl eller for at foretage fornyet kontrol af en periode, som allerede har været genstand for en afgiftskontrol.

Zabrus har påberåbt sig princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet og har anført, at den urimeligt byrdefulde løsning, som blev vedtaget af skattemyndighederne og stadfæstet af retten i første instans, fratager selskabet retten til at fradrage moms af grunde, der er i strid med momsdirektivet.

27 Det er den forelæggende rets opfattelse, at Zabrus ikke kan støtte sig på Domstolens praksis vedrørende afgiftsneutralitet, eftersom selskabet ikke er blevet nægtet retten til at fradrage moms på grund af en manglende overholdelse af et formelt fradragsretligt krav, men på grund af princippet om gennemførelse af blot én afgiftskontrol, der følger af retssikkerhedsprincippet, som er anerkendt og beskyttet af EU-retten og af Domstolens praksis.

28 Ifølge den forelæggende ret skal der endvidere tages hensyn til muligheden i den nationale lovgivning for at foretage fornyet kontrol af en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol, men dette er kun muligt på skattemyndighedernes foranledning i tilfælde af yderligere oplysninger, som er fremkommet på grundlag af samarbejdet mellem statslige myndigheder, idet denne bestemmelse af Domstolen blev anset for at være forenelig med EU-retten i dom af 6. februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).

29 Det er den forelæggende rets opfattelse, at princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet i nærværende sag også skal vurderes på baggrund af ikke blot Zabrus' manglende omhu, men også den omstændighed, at notaerne vedrørende kompensation og tilbagebetaling blev udstedt af en kommunal skattetjeneste.

30 På denne baggrund har Curtea de Apel Suceava (appeldomstolen i Suceava) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [momsdirektivet] samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder til hinder for en administrativ praksis og/eller en fortolkning af nationale bestemmelser, som hindrer undersøgelse og indrømmelse af ret til tilbagebetaling af moms fra reguleringer angående transaktioner, der er blevet gennemført i en periode, som ligger før undersøgelsesperioden, og som har været genstand for en afgiftsmæssig undersøgelse, på baggrund af hvilken skattemyndighederne ikke har konstateret uoverensstemmelser af en sådan karakter, at de kan ændre beregningsgrundlaget for momsen, selv om de pågældende bestemmelser fortolkes således, at skattemyndighederne kan træffe beslutning om fornyet undersøgelse af en periode, som tidligere har været omfattet af afgiftsmæssig undersøgelse, på baggrund af nye oplysninger og data, som er fremkommet på grundlag af samarbejdet mellem statslige myndigheder og institutioner?

2) Skal [momsdirektivet] samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder er til hinder for nationale bestemmelser af lovmæssig karakter, som nægter muligheden for berigtigelse af materielle fejl i momsangivelser for afgiftsperioder, som har været omfattet af afgiftsmæssig undersøgelse, med undtagelse af det tilfælde, hvor berigtigelsen sker på grundlag af en afgørelse om foranstaltninger meddelt af myndigheden for afgiftsmæssig undersøgelse i forbindelse med den foregående undersøgelse?»

Om de præjudicielle spørgsmål

31 Med de præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167, 168, 179, 180 og 182 og effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet samt proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som en undtagelse fra forældelsesfristen på fem år, som er indført i national ret for berigtigelse af

momsangivelser, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede nægter en afgiftspligtig person at foretage en sådan berigtigelse med henblik på at gøre sin ret til momsfradrag gældende alene af den grund, at berigtigelsen vedrører en periode, som allerede har været genstand for en afgiftskontrol.

32 Med hensyn til fradragsretten skal det bemærkes, at afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, i henhold til fast retspraksis udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført af EU-lovgiver (jf. bl.a. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 37, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 35).

33 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør den i artikel 167 ff. i momsdirektivet fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 38, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 36).

34 Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 39, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 37).

35 Selv om retten til momsfradrag er underlagt overholdelsen af materielle og formelle betingelser fastsat i momsdirektivet, fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende rets spørgsmål er en følge af den blotte omstændighed, at retten til fradrag er blevet nægtet på grund af en afgiftspligtig persons manglende mulighed for at berigtige sin momsangivelse, idet anmodningen om berigtigelse vedrørte en periode, som allerede havde været genstand for en afsluttet afgiftskontrol.

36 I denne henseende skal det bemærkes, at fradragsretten, som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, i princippet udøves i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med, at afgiften forfalder.

37 En afgiftspligtig person kan med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, ikke desto mindre have adgang til fradrag i medfør af nævnte direktivs artikel 180 og 182, selv om den pågældende ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

38 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at muligheden for at udøve fradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, der kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes. Således kan en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, straffes, idet han fortaber fradragsretten, ikke anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke gør

det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet) (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 48 og 49 og den deri nævnte retspraksis).

39 I nærværende sag fremgår det af den nationale lovgivning, som er gengivet i forelæggelsesafgørelsen, at retten til momsfradrag skal finde sted inden for den generelle forældelsesfrist på fem år i rumænsk ret. Ikke desto mindre er udøvelsen af fradragsretten underlagt en kortere præklusionsfrist i tilfælde af afgiftskontrol. Det er nemlig i princippet ikke længere muligt for den afgiftspligtige person at foretage en berigtigelse af momsangivelser for de afgiftsperioder, som allerede har været genstand for skattemyndighedernes kontrol. Således kan en afgiftspligtig person under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke berigtige sine momsangivelser. Den rumænske regering har gjort gældende, at denne begrænsning følger af princippet om gennemførelse af blot én afgiftskontrol, og at retssikkerhedsprincippet kræver, at der kun foretages én kontrol.

40 Selv om det ikke følger af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning på momsområdet fastsætter en anderledes ordning end den, der er fastsat på andre afgiftsområder i den nationale ret, er effektivitetsprincippet derimod til hinder for en sådan lovgivning, for så vidt som denne under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan fratage en afgiftspligtig person muligheden for at berigtige sin momsangivelse, når den afgiftspligtige person har været genstand for en afgiftskontrol vedrørende den skatteperiode, der er omfattet af den nævnte berigtigelse, selv om den i den nævnte lovgivning fastsatte præklusionsfrist på fem år endnu ikke er udløbet.

41 Når afgiftskontrollen – som under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – indledes umiddelbart efter indgivelsen af en afgiftsangivelse eller inden for kort tid, fratages den afgiftspligtige person nemlig efter den nationale lovgivning muligheden for at berigtige sin momsangivelse, således at den afgiftspligtige persons udøvelse af retten til momsfradrag bliver praktisk umulig eller i det mindste uforholdsmæssigt vanskelig.

42 Den omstændighed, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede fratager den afgiftspligtige person muligheden for at berigtige sin momsangivelse ved at ophæve den frist, som stod den pågældende åben i denne forbindelse, er dermed uforenelig med effektivitetsprincippet.

43 Endvidere er princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet også til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

44 Princippet om momsens neutralitet kræver ifølge fast retspraksis, at der indrømmes fradrag for denne afgift, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45).

45 I hovedsagen er det imidlertid netop den manglende opfyldelse af visse formelle krav i den omhandlede nationale lovgivning, der medførte et afslag til Zabrus på momsfradrag, selv om selskabet havde anmodet om en berigtigelse af sine angivelser med henblik på at godtgøre, at de krævede materielle betingelser for at opnå fradrag for de omhandlede to beløb var opfyldt.

46 Den manglende overholdelse af de formelle krav, som det er muligt at afhjælpe, kan ikke bringe momssystemets tilfredsstillende funktion i fare.

47 Ved anvendelsen af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede skal en del af momsbyrden således afholdes endeligt af den afgiftspligtige person, hvilket er i strid med den

retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 34.

48 Hvad angår proportionalitetsprincippet har den nationale lovgiver ganske vist mulighed for at lade de formelle betingelser for afgiftspligtige personer være omfattet af sanktioner, som kan anspore de sidstnævnte til at overholde de nævnte betingelser, med henblik på at sikre, at momssystemet er velfungerende.

49 Således vil en administrativ bøde navnlig kunne anvendes over for en forsømmelig afgiftspligtig person, der berigtiger sin momsangivelse på baggrund af dokumenter, som godtgør hans ret til momsfradraget, og som han var i besiddelse af på tidspunktet for indgivelsen af angivelsen for denne afgift, eller efter konstateringen af en registreringsfejl, der ændrer det momsbeløb, som skal tilbagebetales.

50 Under alle omstændigheder skal medlemsstaterne i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør mindst muligt indgreb i de ved EU-lovgivningen opstillede principper, såsom det grundlæggende princip om retten til fradrag af moms (jf. dom af 10.7.2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 23).

51 Henset til den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i det fælles momssystem, forekommer en sanktion i form af en absolut nægtelse af fradragsret således i en situation som den i hovedsagen omhandlede at være uforholdsmæssig i det tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

52 Det fremgår imidlertid ikke af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at der er en risiko for svig, eller at det offentlige har lidt tab.

53 Endelig skal den rumænske regerings argument forkastes, hvorefter den i hovedsagen omhandlede lovgivning, begrundet i princippet om gennemførelse af blot én afgiftskontrol, følger af retssikkerhedsprincippet.

54 En national ordning for afgiftskontrol som den i hovedsagen omhandlede, der fratager en afgiftspligtig person muligheden for at berigtige sin momsangivelse, mens den fastsætter en sådan berigtigelse, når den foretages ved gennemførelsen af en skattemyndigheds afgørelse, samt en mulighed for skattemyndigheder, der er i besiddelse af nye oplysninger, for at foretage fornyet kontrol, har ikke til formål at beskytte skatteydernes rettigheder og synes ikke at tjene til anvendelse af retssikkerhedsprincippet. En sådan ordning, med de nævnte undtagelser, tjener reelt i særdeleshed effektiviteten af afgiftskontrollen og den nationale forvaltnings funktion.

55 Der kan ikke udledes en anden konklusion af dommen af 6. februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Det følger således ganske vist af denne dom, at en afgiftspligtig person ikke kan påberåbe sig retssikkerhedsprincippet inden for præklusionsfristen med henblik på at anfægte skattemyndighedernes tilbagekaldelse af en afgørelse, hvorved de har indrømmet den afgiftspligtige person en ret til momsfradrag, idet de som følge af fornyet undersøgelse pålægger ham at betale denne moms og morarenter (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 51). Derimod følger det ikke af denne dom, at skattemyndighederne inden for præklusionsfristen kan påberåbe sig samme princip med henblik på at anfægte den afgiftspligtige persons berigtigelse af en momsangivelse, der vedrører en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol.

56 På denne baggrund skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167, 168, 179, 180 og 182 og effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet samt

proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som en undtagelse fra forældelsesfristen på fem år, som er indført i national ret for berigtigelse af momsangivelser, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede nægter en afgiftspligtig person at foretage en sådan berigtigelse med henblik på at gøre sin ret til fradrag gældende alene af den grund, at berigtigelsen vedrører en periode, som allerede har været genstand for en afgiftskontrol.

Sagsomkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

Artikel 167, 168, 179, 180 og 182 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, og effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet samt proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som en undtagelse fra forældelsesfristen på fem år, som er indført i national ret for berigtigelse af angivelser af merværdi (moms), under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede nægter en afgiftspligtig person at foretage en sådan berigtigelse med henblik på at gøre sin ret til fradrag gældende alene af den grund, at berigtigelsen vedrører en periode, som allerede har været genstand for en afgiftskontrol.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.