

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62018CJ0835

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

2. juli 2020 ( \*1 )

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – berigtigelse af en faktura – fejlagtigt faktureret afgift – tilbagebetaling af uretmæssigt betalt afgift – ordning for omvendt betalingspligt af moms – transaktioner, der vedrører en afgiftsperiode, som allerede har været genstand for en afgiftskontrol – afgiftsmæssig neutralitet – effektivitetsprincippet – proportionalitet«

I sag C-835/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Timișoara (appeldomstolen i Timișoara, Rumænien) ved afgørelse af 21. november 2018, indgået til Domstolen den 24. december 2018, i sagen

SC Terracult SRL

mod

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecției Fiscale Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne I. Jarukaitis, E. Juhász (refererende dommer), M. Ilešić og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: R. Schiano, fuldmægtig,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. februar 2020,

efter at der er afgivet indlæg af:

–

SC Terracult SRL ved avocat? I. Kocsis-Josan,

–

den rumænske regering først ved E. Gane, R.I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim og C.-R. Canțar, derefter ved E. Gane, R.I. Hațieganu, A. Wellman og O.-C. Ichim, som befuldmægtigede,

–

Europa-Kommissionen ved A. Armenia og N. Gossement, som befuldmægtigede,  
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. marts 2020,  
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 2013/43/EU af 22. juli 2013 (EUT 2013, L 201, s. 4) (herefter »momsdirektivet«), og princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.

2

Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem på den ene side SC Terracult SRL, der er et rumænsk handelsselskab (herefter »Terracult«), og på den anden side Direc<sup>ția</sup> General<sup>ă</sup> Regional<sup>ă</sup> a Finan<sup>ț</sup>elor Publice Timi<sup>ș</sup>oara – Administra<sup>ția</sup> Jude<sup>ț</sup>ean<sup>ă</sup> a Finan<sup>ț</sup>elor Publice Arad – Serviciul Inspec<sup>ție</sup> Fiscal<sup>ă</sup> Persoane Juridice 5 (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Timi<sup>ș</sup>oara – myndigheden for offentlige finanser i Arad – femte afdeling for skattekontrol af juridiske personer, Rumænien) samt ANAF Direc<sup>ția</sup> General<sup>ă</sup> Regional<sup>ă</sup> a Finan<sup>ț</sup>elor Publice Timi<sup>ș</sup>oara Serviciul de Solu<sup>țion</sup>are a Contesta<sup>țiilor</sup> (det nationale skatteforvaltningsagentur – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Timi<sup>ș</sup>oara – klagebehandlingstjenesten, Rumænien) vedrørende en anmodning om annullation af en afgiftsansættelse, hvorved nævnte selskab fik afslag på tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) og blev pålagt at betale et yderligere afgiftsbeløb.

Retsforskrifter

EU-retten

3

Momsdirektivets artikel 193 har følgende ordlyd:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.«

4

Dette direktivs artikel 199a, som hidrører fra direktiv 2013/43, der trådte i kraft den 15. august 2013, bestemte:

»1. Medlemsstaterne kan indtil den 31. december 2018 for en periode på mindst to år fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

[...]

i)

levering af korn og industriafgrøder, herunder oliefrø og sukkerroer, der normalt ikke er beregnet til endeligt forbrug i uforarbejdet stand

[...]

1a. Medlemsstaterne kan fastsætte betingelserne for anvendelsen af den i stk. 1 omhandlede ordning.

1b. Ved anvendelsen af den i stk. 1 omhandlede ordning på leveringen af varer og tjenesteydelser anført i litra c)-j) i nævnte stykke indføres der en passende og effektiv indberetningspligt for afgiftspligtige personer, der leverer varer eller tjenesteydelser, som er omfattet af ordningen i stk. 1.«

5

I medfør af Rådets gennemførelsesafgørelse af 20. juni 2011 om bemyndigelse af Rumænien til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 163, s. 26), som fandt anvendelse frem til den 31. maj 2013, og dernæst i medfør af momsdirektivets artikel 199a, stk. 1, der hidrører fra direktiv 2013/43, anvendte denne medlemsstat ordningen for omvendt betalingspligt for så vidt angår visse kornsorter, herunder rapsfrø.

Rumænsk ret

6

Følgende fremgår af artikel 7, stk. 2, i Ordonan?a Guvernului nr. 92 privind Codul de procedur? fiscal? (regeringens dekret nr. 92 om skatteprocedureloven) af 24. december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr. 941 af 29.12.2003):

»Skatte- og afgiftsmyndigheden kan af egen drift undersøge de faktiske omstændigheder, indhente og anvende alle de oplysninger og dokumenter, der er nødvendige for at foretage en korrekt fastlæggelse af den skatte- og afgiftspligtige persons skattemæssige situation. Inden for rammerne af sin undersøgelse skal skatte- og afgiftsmyndigheden identificere og tage hensyn til alle sagens relevante omstændigheder.«

7

Denne lovs artikel 205 med overskriften »Klagemulighed« fastsætter i stk. 1:

»Der kan i henhold til loven indgives klage over et krav om betaling af skat samt over enhver anden administrativ skatteafgørelse. Da klagen udgør en intern administrativ klage, er den ikke til hinder for, at den person, der berøres negativt af en administrativ skatteafgørelse eller den manglende vedtagelse af en sådan, kan anlægge sag som fastsat ved lov.«

8

Nævnte lovs artikel 207, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Klagen skal indgives inden for 30 dage fra meddelelsen af den administrative skatteafgørelse, idet den ellers anses for forældet.«

Samme lovs artikel 213 med overskriften »Klagebehandling« bestemmer i stk. 1 og 4:

»(1) Den kompetente myndighed, der træffer afgørelse om klagen, skal foretage en prøvelse af de faktiske og retlige grunde, som ligger til grund for den administrative skatteafgørelse. Bedømmelsen af klagen skal tage hensyn til parternes argumenter, de retsfor skrifter, som de har påberåbt sig, og dokumenterne i sagsakterne. Klagen skal behandles inden for fristerne for indgivelsen.

[...]

(4) Klageren, intervenerende parter eller deres repræsentanter kan fremsætte nye beviser til støtte for deres anmodning. I dette tilfælde skal den skatte- og afgiftsmyndighed, der har udstedt den anfægtede administrative skatteafgørelse, eller i givet fald det organ, der har udført kontrollen, have mulighed for at udtale sig om disse nye beviser.«

10

Legea nr. 571 privind Codul fiscal (lov nr. 571 om skatter og afgifter) af 22. december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr. 927 af 23.12.2003), som ændret og suppleret ved Legea nr. 343 (lov nr. 343) af 17. juli 2006 (Monitorul Oficial al României, del I, nr. 662 af 1.8.2006), som bl.a. gennemførte momsdirektivet i rumænsk ret, bestemmer følgende i artikel 159:

»(1) Berigtigelse af oplysninger i en faktura eller i andre dokumenter, som udgør en faktura, foretages således:

(a)

Såfremt dokumentet ikke er blevet sendt til modtageren, annulleres det, og et nyt dokument udarbejdes.

(b)

Såfremt dokumentet er blevet sendt til modtageren, udstedes enten et nyt dokument, som dels skal indeholde det oprindelige dokumentets oplysninger, nummer og dato på det berigtigede dokument og værdier med negativt fortegn (»-«), dels korrekte oplysninger og værdier, eller der udstedes et nyt dokument med korrekte oplysninger og værdier med en tilhørende udstedelse af et dokument med negative fortegn, hvori indsættes nummer og dato på det berigtigede dokument.

[...]

(3) Skatte- og afgiftspligtige personer, som har været genstand for en afgiftskontrol, og for hvem der er fastslået fejl hvad angår den korrekte fastsættelse af den ifaldne afgift, og som skal svare dette beløb i henhold til en administrativ afgiftsafgørelse udstedt af den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, kan udstede berigtigede fakturaer som omhandlet i stk. 1, litra b), til modtagerne. På de udstedte fakturaer anføres, at de er udstedt efter kontrol, og de skal indføres på en særskilt linje i momsangivelsen. Modtagerne kan fradrage den på disse fakturaer anførte afgift på de i artikel 145-147b anførte rammer og vilkår.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11

I perioden fra den 10. til den 14. oktober 2013 leverede Donauland SRL, som er et rumænsk handelsselskab, raps til Almos Alfons Mosel Handels GmbH (herefter »Almos«), der er et tysk handelsselskab. Donauland anså de pågældende transaktioner for leveringer inden for Fællesskabet.

12

Idet Donauland under en skattekontrol, som selskabet var genstand for, ikke kunne fremlægge dokumenter, der attesterede, at den således leverede raps havde forladt det rumænske område, fastslog den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, at momsfrigørelsen for leveringer af varer inden for Fællesskabet ikke fandt anvendelse for disse transaktioner. Denne myndighed pålagde således ved en afgiftsansættelse af 4. marts 2014 (herefter »afgiftsansættelsen af 4. marts 2014«) Donauland at betale 440241 rumænske lei (RON) (ca. 100000 EUR) for moms af rapsleveringer til Almos i oktober 2013, som blev kvalificeret som nationale leveringer, der var underlagt den normale momssats på 24%. Donauland anfægtede ikke denne afgiftsansættelse, der derfor blev endelig.

13

Den 27. marts 2014 foretog Donauland i overensstemmelse med afgiftsansættelsen af 4. marts 2014 en fornyet kvalificering af de omhandlede leveringer inden for Fællesskabet, idet selskabet klassificerede dem som nationale leveringer undergivet den normale momssats og udstedte berigtigede fakturaer med henblik herpå. Det fremgik af disse fakturaer, at de nævnte leveringer inden for Fællesskabet blev annulleret og kvalificeret på ny. I fakturaerne var nævnt, at de udgjorde berigtigelser, og det blev præciseret, at deres udstedelse skete på grundlag af afgiftsansættelsen af 4. marts 2014.

14

Den 28. marts 2014 meddelte Almos Donauland, at det havde fastslået, at disse berigtigede fakturaer var udstedt med Almos' tyske afgiftsregistreringsnummer, og anmodede om berigtigelse af samme fakturaer med angivelse af Almos' afgiftsregistreringsnummer i Rumænien. Almos meddelte ligeledes Donauland, at den omhandlede raps ikke havde forladt det rumænske område, og at de pågældende leveringer var omfattet af ordningen for omvendt betalingspligt af moms.

15

Den 31. marts 2014 udstedte Donauland derfor nye berigtigede fakturaer med en fornyet kvalificering af de omhandlede nationale leveringer undergivet den normale momssats med henblik på at klassificere dem i kategorien for leveringer af varer, der er undergivet ordningen for omvendt betalingspligt af moms, som følge af en fejlagtig identifikation af køberen, der blev opdaget ved Almos' meddelelse af 28. marts 2014. Da disse nye berigtigede fakturaer blev taget i betragtning af Donauland i selskabets momsangivelse for marts 2014, foretog selskabet fradrag af den for denne periode skyldige moms vedrørende disse fakturaer. Da beregningen viste en negativ momssaldo, anmodede Donauland om tilbagebetaling af moms med et beløb på 440241 RON (ca. 100000 EUR) svarende til den supplerende moms, der var angivet i afgiftsansættelsen af 4. marts 2014.

16

Efter i tidsrummet mellem den 28. november 2016 og den 10. februar 2017 at have behandlet

nævnte anmodning om tilbagebetaling af moms fastslog den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed ved en afgiftsansættelse af 10. februar 2017 (herefter »afgiftsansættelsen af 10. februar 2017«) en endelig forpligtelse for Terracult, som den 1. august 2016 ved opkøb havde erhvervet Donauland, til at betale beløbet på 440241 RON (ca. 100000 EUR) som supplerende moms af de rapsleveringer, som var blevet foretaget i oktober 2013. Denne skatte- og afgiftsmyndighed fastslog bl.a., at den fornyede kvalificering af disse rapsleveringer og deres klassificering i kategorien for leveringer af varer undergivet ordningen for omvendt betalingspligt af moms på ulovlig vis annullerede afgiftsansættelsen af 4. marts 2014, selv om denne var blevet endelig.

17

Terracult indgav en administrativ klage over afgiftsansættelsen af 10. februar 2017, som blev afvist den 14. juli 2017.

18

Den 2. februar 2018 anlagde Terracult et søgsmål ved Tribunalul Arad (retten i første instans i Arad, Rumænien) og nedlagde navnlig påstand om annulation af afgørelsen af 14. juli 2017, hvorved selskabets klage blev afvist, om delvis annulation af afgiftsansættelsen af 10. februar 2017 og om tilbagebetaling af det beløb, der var blevet betalt på grundlag af afgiftsansættelsen af 4. marts 2014. Terracult har anført, at der skal ske tilbagebetaling som følge af den omstændighed, at Donauland ganske enkelt først handlede i overensstemmelse med de oplysninger, som Almos gav, hvorefter den leverede raps ville forlade det rumænske område, dernæst i overensstemmelse med afgiftsansættelsen af 4. marts 2014, som fastslog, at nævnte raps ikke havde forladt det rumænske område, og pålagde betaling af supplerende moms som nationale leveringer, samt endelig i overensstemmelse med realiteten af de faktiske omstændigheder, som indebar, at der skulle ske anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt af moms med hensyn til disse leveringer. Terracult har gjort gældende, at reglerne vedrørende denne ordning og princippet om momsens neutralitet kræver, at den omhandlede berigtigelse af fakturaer, som blev foretaget den 31. marts 2014 på baggrund af de reelle faktiske omstændigheder, tillades, og at der sker tilbagebetaling af den uretmæssigt opkrævede supplerende moms.

19

Den 18. maj 2018 forkastede nævnte ret Terracults søgsmål med den begrundelse, at Donauland ikke havde indgivet den administrative klage, som ville have gjort det muligt for selskabet at ændre den afgiftsmæssige status, der fremgik af afgiftsansættelsen af 4. marts 2014. Den 29. juni 2018 iværksatte Terracult appel af denne afgørelse ved Curtea de Apel Timișoara (appeldomstolen i Timișoara, Rumænien).

20

Da Curtea de Apel Timișoara (appeldomstolen i Timișoara, Rumænien) har rejst tvivl vedrørende foreneligheden med EU-retten af den relevante nationale lovgivning og de nationale myndigheders anvendelse heraf, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er momsdirektivet samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder til hinder for en administrativ praksis og/eller en fortolkning af nationale bestemmelser, som hindrer berigtigelse af visse fakturaer og dermed angivelse af de berigtigede fakturaer i momsangivelsen for den periode,

for hvilken berigtigelse er foretaget, angående transaktioner, der er blevet gennemført i en periode, som har været genstand for en afgiftskontrol, på baggrund af hvilken skatte- og afgiftsmyndighederne har udstedt en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, når der efter udstedelsen af afgiftsansættelsen opdages nye data og oplysninger, som indebærer anvendelse af en anden afgiftsordning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

21

Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets bestemmelser samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller en national administrativ praksis, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person, der har foretaget transaktioner, med hensyn til hvilke det senere har vist sig, at de henhører under ordningen for omvendt betalingspligt af moms, at berigtige fakturaerne vedrørende disse transaktioner og at påberåbe sig disse ved berigtigelse af en tidligere afgiftsansættelse eller ved indgivelse af en ny afgiftsansættelse, som tager den således foretagne berigtigelse i betragtning, med henblik på at opnå tilbagebetaling af moms, som uretmæssigt er faktureret til og opkrævet hos denne afgiftspligtige person, med den begrundelse, at den periode, hvor nævnte transaktioner blev foretaget, allerede har været genstand for en afgiftskontrol, på baggrund af hvilken den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed udstedte en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, idet den ikke blev anfægtet af nævnte afgiftspligtige person.

22

Det er ubestridt mellem de procesdeltagere, der har indgivet skriftlige indlæg i nærværende sag, at enhver levering af raps, der blev foretaget i oktober 2013 i Rumænien af en afgiftspligtig leverandør til en anden afgiftspligtig person, som begge havde et rumænsk afgiftsregistreringsnummer, skulle undergives ordningen for omvendt betalingspligt af moms. I henhold til denne ordning finder der imidlertid ingen betaling af moms sted mellem leverandøren og køberen af varerne, idet sidstnævnte er pligtig at betale den indgående moms for de gennemførte transaktioner (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

23

Da en sådan leverandør i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 193, 199 og 199a ikke skal betale momsen, kan denne ikke betragtes som betalingspligtig herfor, og den omstændighed, at leverandøren har indbetalt momsen på grundlag af den fejlagtige antagelse, at den pågældende levering ikke var undergivet ordningen for omvendt betalingspligt af moms, gør det ikke muligt at fravige denne regel (jf. i denne retning dom af 23.4.2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, præmis 28 og 29), således at den med urette fakturerede og betalte moms principielt skal tilbagebetales til denne leverandør.

24

Det fremgår nemlig af Domstolens faste praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retlige bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige bestemmelser, således som disse er blevet fortolket af Domstolen. Den omhandlede medlemsstat er derfor principielt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten. Krav om tilbagebetaling af moms betalt med urette henhører under retten til tilbagesøgning af uretmæssigt betalte beløb, som ifølge

fast retspraksis har til formål at afhjælpe konsekvenserne af afgiftens uforenelighed med EU-retten ved at udligne den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført den erhvervsdrivende, der i sidste ende har båret den (dom af 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 29 og 30 og den deri nævnte retspraksis).

25

I denne henseende bemærkes, at princippet om momsens neutralitet, som udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for moms i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed. Dette system sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed principielt i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

26

Hvad angår tilbagebetalingen af den fejlagtigt fakturerede moms har Domstolen allerede udtalt, at momsdirektivet ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af uretmæssigt faktureret moms, og at det under disse omstændigheder principielt tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af uretmæssigt faktureret moms (dom af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

27

For at sikre momsens neutralitet skal medlemsstaterne i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro (dom af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

28

Såfremt udstederen af fakturaen rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det imidlertid af princippet om momsens neutralitet, at den uretmæssigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, uden at medlemsstaterne må gøre en sådan berigtigelse betinget af, at udstederen af nævnte faktura har været i god tro. Denne berigtigelse kan ikke afhænge af skatte- og afgiftsmyndighedens skøn (dom af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

29

I tilfælde af leveringer af varer, der henhører under ordningen for omvendt betalingspligt af moms, er den risiko for tab af afgiftsindtægter, der er forbundet med retten til tilbagebetaling, således ikke til stede. Selv om den afgiftspligtige modtager af nævnte leveringer er pligtig at betale den indgående moms for de gennemførte transaktioner, kan den pågældende nemlig principielt fradrage denne moms, således at der ikke opstår nogen skyld til skatte- og afgiftsmyndighederne (jf. i denne retning dom af 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

30

Når der ikke foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter, vil et afslag på at indrømme en leverandør tilbagebetaling af moms, der er opkrævet med urette, idet momsen blev faktureret på



trods af den omstændighed, at det i stedet for reglerne for den almindelige momsordning var reglerne vedrørende ordningen for omvendt betalingspligt af moms, der fandt anvendelse på en levering foretaget af denne leverandør inden for rammerne af den pågældendes momspligtige erhvervs-mæssige virksomhed, følger medførelse, at denne leverandør pålægges en afgiftsbyrde i strid med princippet om momsens neutralitet.

31

Effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet er desuden ligeledes til hinder for en lovgivning eller administrativ praksis som den i hovedsagen omhandlede.

32

Hvad angår effektivitetsprincippet, som kræver, at en national processuel bestemmelse ikke i praksis må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, som borgerne tillægges i henhold til EU-retten, fremgår det af Domstolens praksis, at muligheden for at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms uden nogen tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som 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. Domstolen har anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den pågældende afgiftspligtige og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af sagen (jf. i denne retning dom af 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 41 og 42 og den deri nævnte retspraksis).

33

Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsmyndighederne og retten i første instans i hovedsagen afviste at give leverandøren ret til at anvende de bestemmelser i den nationale skatte- og afgiftslovgivning, som regulerer muligheden for at opnå tilbagebetaling af uretmæssig faktureret og opkrævet moms inden for en frist på fem år ved berigtigelse af de fakturaer, som leverandøren har udstedt, med den begrundelse, at denne leverandør med henblik på denne tilbagebetaling i overensstemmelse med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning skulle have anvendt muligheden for at anfægte den første afgiftsansættelse, inden denne blev endelig.

34

Selv om den nationale lovgivning bestemmer, at en afgiftspligtig person har 30 dage til at indgive klage fra modtagelsen af en afgiftsansættelse, kan det imidlertid ske, således som generaladvokaten har anført i punkt 47 i forslaget til afgørelse, at den afgiftspligtige person kun har ganske kort tid til at indgive en sådan, eller at retten hertil endog bliver forældet, såfremt de elementer, på grundlag af hvilke det er muligt at anfægte nævnte afgiftsansættelse, opdages efter udstedelsen heraf, således at det i praksis bliver umuligt eller i det mindste uforholdsmæssigt vanskeligt for denne afgiftspligtige person at udøve sin ret til at fradrage moms. Ifølge de oplysninger, som Domstolen råder over, havde Terracults forgænger i det foreliggende tilfælde kun få dage til på hensigtsmæssig vis at anfægte den første afgiftsansættelse ved den klageprocedure, som selskabet havde adgang til.

35

Under disse omstændigheder er effektivitetsprincippet til hinder for en sådan national lovgivning eller administrativ praksis, for så vidt som denne kan fratage en afgiftspligtig person muligheden for at berigtige sine fakturaer vedrørende visse transaktioner og for at påberåbe sig disse fakturaer med henblik på tilbagebetaling af moms, som uretmæssigt er faktureret til og betalt af denne afgiftspligtige person, selv om den i den nævnte lovgivning fastsatte præklusionsfrist på fem år endnu ikke er udløbet (jf. analogt dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 40).

36

Hvad angår den forelæggende rets spørgsmål vedrørende proportionalitetsprincippet bemærkes, at en national lovgiver har 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, og at en administrativ bøde vil kunne anvendes over for en afgiftspligtig person, hvis anmodning om tilbagebetaling af uretmæssigt betalt moms skyldes den pågældendes egen forsømmelse (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 48 og 49).

37

Det bemærkes, at såfremt det godtgøres, at den afgiftspligtige person har handlet forsømmeligt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, skal den pågældende medlemsstat 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 princippet om momsens neutralitet. Henset til den rolle, som dette princip spiller i det fælles momssystem, forekommer en sanktion i form af en absolut nægtelse af retten til tilbagebetaling af moms, der fejlagtigt er blevet faktureret og uretmæssigt er blevet betalt, derfor at være uforholdsmæssig (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 50 og 51).

38

Som den rumænske regering har fremhævet, skal det ligeledes tilføjes, at der skal gives afslag på indrømmelse af retten til tilbagebetaling af moms, hvis denne ret påberåbes svigagtigt eller er udtryk for misbrug. Bekæmpelsen af svig og eventuelt misbrug udgør et mål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og borgerne kan ikke anvende EU-retlige bestemmelser med henblik på misbrug eller svig (jf. i denne retning dom af 3.10.2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis). I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret imidlertid på ingen måde i sin anmodning om præjudiciel afgørelse nævnt, at der skulle foreligge svig eller misbrug.

39

Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets bestemmelser samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller en national administrativ praksis, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person, der har foretaget transaktioner, med hensyn til hvilke det senere har vist sig, at de henhører under ordningen for omvendt betalingspligt af moms, at berigtige fakturaerne vedrørende disse transaktioner og at påberåbe sig disse ved berigtigelse af en tidligere afgiftsansættelse eller ved indgivelse af en ny afgiftsansættelse, som tager den således foretagne berigtigelse i betragtning,

med henblik på at opnå tilbagebetaling af moms, som uretmæssigt er faktureret til og opkrævet hos denne afgiftspligtige person, med den begrundelse, at den periode, hvor nævnte transaktioner blev foretaget, allerede har været genstand for en afgiftskontrol, på baggrund af hvilken den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed udstedte en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, idet den ikke blev anfægtet af nævnte afgiftspligtige person.

#### Sagsomkostninger

40

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 de 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 (Femte Afdeling) for ret:

Bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22. juli 2013, samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller en national administrativ praksis, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person, der har foretaget transaktioner, med hensyn til hvilke det senere har vist sig, at de henhører under ordningen for omvendt betalingspligt af merværdiafgift (moms), at berigtige fakturaerne vedrørende disse transaktioner og at påberåbe sig disse ved berigtigelse af en tidligere afgiftsansættelse eller ved indgivelse af en ny afgiftsansættelse, som tager den således foretagne berigtigelse i betragtning, med henblik på at opnå tilbagebetaling af moms, som uretmæssigt er faktureret til og opkrævet hos denne afgiftspligtige person, med den begrundelse, at den periode, hvor nævnte transaktioner blev foretaget, allerede har været genstand for en afgiftskontrol, på baggrund af hvilken den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed udstedte en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, idet den ikke blev anfægtet af nævnte afgiftspligtige person.

#### Underskrifter

( \*1 ) – Processprog: rumænsk.