

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

30. juni 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – gennemførelsesafgørelse 2010/583/EU og 2013/676/EU om bemyndigelse af Rumænien til at fravige nævnte direktivs artikel 193 – ordning for omvendt betalingspligt – leverancer af træprodukter – national lovgivning, der fastsætter en betingelse om momsregistrering for anvendelsen af nævnte mekanisme – princip om afgiftsneutralitet«

I sag C-146/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 9. december 2020, indgået til Domstolen den 3. marts 2021, i sagen

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Administraţia Sector 1 a Finanţelor Publice

mod

VB,

Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Serviciul Soluţionare Contestaţii 1,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J. Passer, og dommerne F. Biltgen og M.L. Arastey Sahún (refererende dommer),

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- VB ved advokati A. Arseni, C. Chiriac, C.-L. Dobrinescu og S. Ilie,
- den rumænske regering ved E. Gane og A. Rotăreanu, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek og J. Vlášil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og L. Lozano Palacios, 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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60, herefter »momsdirektivet«) og af princippet om afgiftsneutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Direc⁷ia General⁸ Regional⁹ a Finan¹⁰elor Publice Bucure¹¹ti – Administra¹²ia Sector 1 a Finan¹³elor Publice (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – den offentlige økonomiforvaltning i sektor 1, Rumænien) og på den anden side VB og Direc¹⁴ia General¹⁵ Regional¹⁶ a Finan¹⁷elor Publice Bucure¹⁸ti – Serviciul Solu¹⁹ionare Contesta²⁰ii 1 (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – 1. afdeling for ankesager, Rumænien) vedrørende den kompetente skatte- og afgiftsmyndigheds afgørelse om at pålægge hende at betale merværdiafgift (moms) med tilbagevirkende kraft for salg af træ på rod, idet hun har fået afslag på at anvende ordningen for omvendt betalingspligt.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Direktivets artikel 14, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Det nævnte direktivs artikel 193 bestemmer:

»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 194-199 og artikel 202.«

6 Direktivets artikel 199, stk. 1 og 2, er sålydende:

»1. »Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

[...]

2. Medlemsstaterne kan, når de anvender muligheden i stk. 1, definere de former for levering af varer og ydelser samt de kategorier af leverandører, tjenesteydere, erhververe og kunder, de vil

anvende disse foranstaltninger på.«

7 Momsdirektivets artikel 213 fastsætter:

»1. Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

Medlemsstaterne skal tillade og kan kræve, at anmeldelsen foretages elektronisk på betingelser, som de selv fastsætter.

2. Med forbehold af bestemmelserne i stk. 1, første afsnit, skal enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, anmelde, at han foretager sådanne erhvervelser, hvis de i den nævnte bestemmelse fastsatte betingelser for ikke at pålægge dem moms ikke længere er opfyldt.«

8 Direktivets artikel 214 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

a) enhver afgiftspligtig person, bortset fra dem, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, bortset fra leveringer af varer eller ydelser, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden eller modtageren i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199

b) enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der er momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), eller som har benyttet den i artikel 3, stk. 3, fastsatte mulighed for at svare moms af sine erhvervelser inden for Fællesskabet

c) enhver afgiftspligtig person, der på medlemsstaternes respektive område foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet med henblik på transaktioner, der falder ind under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, og som han udfører uden for dette område.

2. Medlemsstaterne kan undlade at registrere visse afgiftspligtige personer, der lejlighedsvis udfører transaktioner som omhandlet i artikel 12.«

9 Direktivets artikel 395, stk. 1, er affattet som følger:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse.

Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.«

Gennemførelsesafgørelse 2010/583/EU

10 Sjette til ottende betragtning til Rådets gennemførelsesafgørelse 2010/583/EU af 27. september 2010 om tilladelse til Rumænien til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112 (EUT 2010, L 256, s. 27), var sålydende:

»(6) Rumænien har også problemer på træmarkedet på grund af markedets art og de virksomheder, det omfatter. Markedet har et stort antal små virksomheder, som de rumænske myndigheder har fundet det vanskeligt at kontrollere. Den mest udbredte form for afgiftsunddragelse består i, at leverandøren fakturerer leverancer og derefter forsvinder uden at have indbetalt afgifterne til de kompetente myndigheder, men efter at have givet kunden en gyldig faktura, som giver ret til afgiftsfradrag.

(7) Ved at udpege modtageren som den person, der er momsbetalingspligtig i tilfælde af leverancer af træprodukter foretaget af afgiftspligtige personer og i tilfælde af leverancer af varer og tjenesteydelser foretaget af afgiftspligtige personer (undtagen detailhandlere), som er omfattet af en insolvensprocedure, løser fravigelsen de konstaterede vanskeligheder, uden at det skyldige afgiftsbeløb berøres. Dette medfører, at man forebygger visse former for unddragelse eller undgåelse.

(8) Foranstaltningen står i rimeligt forhold til de tilstræbte mål, da den ikke skal anvendes generelt, men kun for bestemte transaktioner og sektorer, hvor der er betydelige problemer med opkrævning af afgiften eller med afgiftsunddragelse eller -undgåelse.«

11 Gennemførelsesafgørelsens artikel 1 fastsatte:

»Ved fravigelse af [momsdirektivets] artikel 193 [...] gives der herved tilladelse til Rumænien til indtil den 31. december 2013 at udpege den afgiftspligtige person, til hvem de varer eller tjenesteydelser, der er omhandlet i artikel 2 i denne afgørelse, leveres, som den afgiftsbetalingspligtige person.«

12 Den nævnte gennemførelsesafgørelses artikel 2 havde følgende ordlyd:

»Fravigelsen i artikel 1 finder anvendelse på:

a) afgiftspligtige personers leverancer af træprodukter, herunder træ på rod, rundtræ eller kløvet arbejdstre, brænde, tømmerprodukter samt firkantet eller tilhugget træ og træ i rå eller forarbejdet stand eller i form af halvfabrikata

b) leverancer af varer og tjenesteydelser foretaget af afgiftspligtige personer (undtagen detailhandlere), som er omfattet af en insolvensprocedure.«

Gennemførelsesafgørelse 2013/676

13 Femte betragtning til Rådets gennemførelsesafgørelse 2013/676/EU af 15. november 2013 om bemyndigelse af Rumænien til fortsat at anvende en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112 (EUT 2013, L 316, s. 31), som ændret ved Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2016/1206 af 18. juli 2016 (EUT 2016, L 198, s. 47) (herefter »gennemførelsesafgørelse 2013/676«), har følgende ordlyd:

»Før den hidtidige tilladelse til at anvende en ordning for omvendt betalingspligt i forbindelse med leverancer af træ havde Rumænien oplevet problemer på træmarkedet på grund af markedets art og de involverede virksomheder. Denne sektor omfatter et stort antal små virksomheder, som de rumænske myndigheder har fundet det vanskeligt at kontrollere. Ved at udpege modtageren som den momsbetalingspligtige person er det ifølge de rumænske myndigheder lykkedes at forhindre

momsunddragelse og momsundgåelse, og denne foranstaltning er derfor fortsat berettiget.«

14 Artikel 1 i gennemførelsesafgørelse 2013/676 bestemmer:

»Uanset [momsdirektivets] artikel 193 [...] bemyndiges Rumænien herved til indtil den 31. december 2019 at udpege den afgiftspligtige person, til hvem de varer eller tjenesteydelser, der er omhandlet i artikel 2 i denne afgørelse, leveres, som den afgiftsbetalingspligtige person.«

15 Den nævnte gennemførelsesafgørelses artikel 2 er sålydende:

»Fravigelsen i henhold til artikel 1 finder anvendelse på afgiftspligtige personers leverancer af træprodukter, herunder træ på rod, rundtræ eller kløvet arbejdstre, brænde, tømmerprodukter samt firkantet eller tilhugget træ og træ i rå eller forarbejdet stand eller i form af halvfabrikata.«

Rumænsk ret

16 Artikel 127, stk. 1, i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003) fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »skatte- og afgiftsloven«):

»Ved afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i stk. 2 uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

17 Skatte- og afgiftslovens artikel 160 bestemmer:

»1. Uanset bestemmelserne i artikel 150, stk. 1, er det for så vidt angår de i stk. 2 omhandlede transaktioner modtageren, der er den afgiftsbetalingspligtige person i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. Det er et krav for anvendelsen af omvendt betalingspligt, at både leverandøren og modtageren er momsregistreret [...].

2. Omvendt betalingspligt finder anvendelse på følgende transaktioner:

[...]

b) levering af træ og træagtige materialer [...]

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

18 VB ejer skovarealer i Rumænien.

19 I perioden 2011-2017 udnyttede hun disse arealer på grundlag af aftaler om salg af træ på rod, der var blevet indgået med flere selskaber, som var specialiserede inden for skovbrugssektoren.

20 Efter en afgiftskontrol, der blev gennemført mellem den 5. december 2017 og den 2. februar 2018, konstaterede den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, at VB's omsætning i september 2011 havde oversteget loftet i den »særlige fritagelsesordning«, som er fastsat i skatte- og afgiftsloven til fordel for små virksomheder. Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at når en afgiftspligtig person i løbet af et kalenderår når eller overstiger dette fritagelsesloft, er den pågældende forpligtet til at lade sig momsregistrere inden for en frist på ti dage regnet fra udgangen af den måned, hvor vedkommende har nået eller oversteget dette loft.

21 Eftersom VB ikke havde ladet sig momsregistrere i den periode, der var genstand for afgiftskontrollen, dvs. mellem den 1. oktober 2011 og den 30. september 2017, opgjorde skatteinspektørerne den skyldige moms med tilbagevirkende kraft fra den 1. november 2011 ved at anvende metoden med omvendt beregning, som består i at anse salgsprisen for også at omfatte moms.

22 Afgiftskontrollen blev afsluttet med udarbejdelsen af en afgiftskontrolrapport og en afgiftsansættelse af 16. februar 2018, på grundlag af hvilke VB blev pålagt at betale 196 634 rumænske lei (RON) (ca. 41 300 EUR) samt renter og bøder i tilknytning hertil.

23 VB indgav en klage over den nævnte afgiftsansættelse, idet hun gjorde gældende, at salg af træ på rod var omfattet af ordningen for omvendt betalingspligt, hvis anvendelse alene er betinget af, at de to berørte erhvervsdrivende er afgiftspligtige personer, men ikke nødvendigvis af, at leverandøren har et momsregistreringsnummer.

24 Ved afgørelse af 12. juli 2018 fik VB afslag på sin klage med den begrundelse, at anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt i medfør af skatte- og afgiftslovens artikel 160 er betinget af, at både leverandøren og køberen forudgående er momsregistreret.

25 Ved dom af 24. juni 2019 gav Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) VB medhold i det søgsmål, som hun havde anlagt med påstand om annullation af afgiftsansættelsen af 16. februar 2018 og af afgørelsen af 12. juli 2018.

26 Den nævnte dom er genstand for en appel, som det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – den offentlige økonomiforvaltning i sektor 1 har iværksat ved den forelæggende ret, Curtea de Apel Bucureşti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien).

27 Den forelæggende ret har anført, at såfremt VB var blevet momsregistreret i september 2011, ville hun have været omfattet af ordningen for omvendt betalingspligt i overensstemmelse med den fravigelse fra det i momsdirektivets artikel 193 fastsatte momsopkrævningssystem, som Rumænien blev indrømmet på grundlag af gennemførelsesafgørelse 2010/583 og 2013/676. Dermed ville VB ikke have været pligtig at betale moms af salgene af træ på rod, idet denne afgift i medfør af den nævnte mekanisme skal betales af de afgiftspligtige erhververe.

28 I denne sammenhæng har den forelæggende ret anført, at Domstolen bl.a. i dom af 7. marts 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 32 og 33), fastslog, at momsregistreringen kun udgør et formelt krav for så vidt angår retten til momsfradrag, og at den følgelig ikke kan udgøre en materiel betingelse, som forhindrer en afgiftspligtig person i at udøve denne ret.

29 Den forelæggende ret har endvidere anført, at den omstændighed, at en person som VB bliver nægtet at anvende ordningen for omvendt betalingspligt, ligeledes har til følge, at afgiftspligtige personer, der har købt træ på rod af hende, ikke kan fradrage den til disse transaktioner knyttede moms, for så vidt som denne afgift ikke blev korrekt faktureret på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden. Den nævnte ret ønsker derfor oplyst, om Domstolens praksis er til hinder for, at momsregistrering udgør en betingelse for anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt.

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

»Er [momsdirektivet] og neutralitetsprincippet til hinder for en national lovgivning eller afgiftspraksis under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter ordningen med

omvendt betalingspligt (forenklingsforanstaltninger), der er bindende for salg af [træ på rod], ikke finder anvendelse på en kontrolleret og momsregistreret person efter denne kontrol, fordi denne ikke havde anmodet om og opnået momsregistrering før gennemførelsen af transaktionerne eller på tidspunktet for overskridelsen af maksimumsgrænsen?»

Om det præjudicielle spørgsmål

31 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en national lovgivning, hvorefter ordningen for omvendt betalingspligt ikke finder anvendelse på en afgiftspligtig person, som før gennemførelsen af de afgiftspligtige transaktioner hverken havde anmodet om eller uden videre opnået momsregistrering.

32 Indledningsvis bemærkes, at ordningen for omvendt betalingspligt udgør en undtagelse fra det i momsdirektivets artikel 193 indeholdte princip, hvorefter momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, og den skal derfor være genstand for en streng fortolkning (jf. i denne retning dom af 13.2.2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

33 I henhold til den nævnte ordning finder der således ikke nogen betaling af moms sted mellem leverandøren og køberen af varerne, idet sidstnævnte er pligtig at betale den indgående moms for de gennemførte transaktioner, samtidig med at den pågældende – såfremt vedkommende er en afgiftspligtig person – principielt kan fradrage denne moms, således at der i et sådant tilfælde ikke opstår nogen skyld til skatte- og afgiftsmyndighederne (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

34 I denne henseende skal det fastslås, at artikel 1 i gennemførelsesafgørelse 2010/583 og 2013/676 gør det muligt for Rumænien i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 395 at fravige det afgiftspålæggelsesprincip, der er indeholdt i direktivets artikel 193, ved som den afgiftsbetalingspligtige person at udpege den afgiftspligtige person, der er modtager af den leverance af træprodukter, som er omhandlet i disse gennemførelsesafgørelses artikel 2, eftersom de nævnte aktiviteter ikke henhører under de transaktioner, der er nævnt i momsdirektivets artikel 199, stk. 1.

35 I det foreliggende tilfælde er anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt i medfør af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, dvs. skatte- og afgiftslovens artikel 160, stk. 1, underlagt en betingelse om, at de afgiftspligtige personer, der er omfattet af denne ordning, er momsregistreret før gennemførelsen af de afgiftspligtige transaktioner. Den rumænske regering har i sit skriftlige indlæg anført, at det var de på det rumænske træmarked konstaterede vanskeligheder i forbindelse med bekæmpelse af afgiftsunddragelse, der foranledigede den nationale lovgiver til at opstille denne betingelse. Kravet om momsregistrering sikrer i øvrigt en effektiv kontrol med overholdelsen af de afgiftsmæssige forpligtelser og en korrekt opkrævning af momsen.

36 I denne henseende skal det for det første bemærkes, at det hverken fremgår af momsdirektivet eller af gennemførelsesafgørelse 2010/583 eller 2013/676, at når en medlemsstat er bemyndiget til at fravige momsdirektivets artikel 193 ved at udpege den afgiftspligtige person, der er modtager af den omhandlede levering af varer, som betalingspligtig for momsen og således anvender ordningen for omvendt betalingspligt på visse afgiftspligtige transaktioner, er denne medlemsstats nationale lovgiver i forbindelse med gennemførelsen af denne fravigelse forhindret i at fastsætte betingelser for anvendelse af den nævnte ordning, så længe disse ikke er i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

37 Dels understøttes en sådan fortolkning af momsdirektivets artikel 199, stk. 2, der giver medlemsstaterne mulighed for at definere de kategorier af leverandører, tjenesteydere, erhververe og kunder, som de vil anvende ordningen for omvendt betalingspligt på.

38 Dels skal ordningen for omvendt betalingspligt, eftersom den udgør en undtagelse til princippet i momsdirektivets artikel 193, fortolkes strengt, således som det fremgår af denne doms præmis 32. Ved at gøre anvendelsen af den nævnte mekanisme betinget af, at de afgiftspligtige personer forudgående er momsregistreret, har den begrænsning, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, netop til virkning at indskrænke rækkevidden af denne undtagelse.

39 I modsætning til det, som VB og Kommissionen har anført i deres skriftlige indlæg, er den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning for det andet ikke i strid med Domstolens praksis, hvorefter det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for denne indgående afgift, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

40 Det fremgår ganske vist af den nævnte retspraksis, at momsregistreringen som fastsat i momsdirektivets artikel 214 og forpligtelsen for en afgiftspligtig person til at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed i henhold til direktivets artikel 213 kun udgør formelle krav med henblik på kontrol, som ikke kan anfægte retten til bl.a. momsfradrag, såfremt de materielle betingelser, som ligger til grund for denne ret, er opfyldt (dom af 18.11.2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

41 Domstolen har således fastslået, at en momspligtig person ikke kan hindres i at udøve sin fradragsret med den begrundelse, at den pågældende ikke er blevet momsregistreret, inden vedkommende anvendte de varer, som er blevet erhvervet inden for rammerne af dennes afgiftspligtige virksomhed (dom af 18.11.2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

42 Det skal imidlertid bemærkes, at den nævnte retspraksis har til formål at sikre overholdelsen af det grundlæggende princip om afgiftsneutralitet ved at kræve, at den afgiftspligtige person kan fradrage den indgående moms, såfremt de materielle betingelser for et sådant fradrag er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser.

43 Tilsvarende skal fradragsretten for modtageren af leveringen principielt overholdes såvel inden for rammerne af ordningen for omvendt betalingspligt som inden for rammerne af det fælles momssystem. Den nævnte ret berøres således ikke af, at tjenesteyderen nægtes at lade en levering være omfattet af ordningen for omvendt betalingspligt. I denne henseende skal det bemærkes, at den omstændighed, at der blev foretaget en forkert momsfakturerings på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden – og navnlig når faktureringen, ligesom det er tilfældet i den foreliggende sag, er blevet foretaget uden moms – ikke i sig selv er tilstrækkelig til at fratage en afgiftspligtig person dennes ret til fradrag (jf. analogt dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 47).

44 Det skal derfor fastslås, at den retspraksis, der kan udledes af dom af 18. marts 2021, A. (Udøvelse af fradragsretten) (C-895/19, EU:C:2021:216), ikke finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som et afslag på at anvende ordningen for omvendt betalingspligt hverken griber ind i den ret til fradrag af indgående moms, som modtageren af den pågældende tjenesteydelse er tillagt, eller dermed i princippet om

afgiftsneutralitet.

45 For det tredje og sidste skal det bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet, der er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet, i særdeleshed er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

46 Ifølge Domstolens faste praksis indebærer dette almindelige princip, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, og at forskellige situationer ikke må behandles ens, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet. En forskellig behandling er begrundet, når den er baseret på et objektivt og rimeligt kriterium, dvs. når den beror på et med den pågældende lovgivning lovligt tilstræbt formål, og når forskellen står i rimeligt forhold til det formål, som tilstræbes med denne behandling (dom af 3.2.2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, præmis 95 og den deri nævnte retspraksis).

47 Det skal fastslås, at det kriterium, der begrunder begrænsningen af anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt, i det foreliggende tilfælde har en objektiv karakter, eftersom den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning uden forskel forpligter alle afgiftspligtige personer, såvel sælgere som købere, der er involveret i en leverance af trævarer som omhandlet i artikel 2 i gennemførelsesafgørelse 2010/583 og 2013/676, til at lade sig momsregistrere.

48 De formål, der forfølges med denne begrænsning, er retssikkerhed og juridisk klarhed. I forbindelse med omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede skal modtageren af en levering af varer betale moms, hvis transaktionen er momspligtig, hvilket bl.a. afhænger af omsætningen hos leverandøren, der kan have ret til den særlige fritagelsesordning, som er fastsat i den rumænske lovgivning vedrørende små virksomheder. Denne betingelse er imidlertid vanskelig at kontrollere for modtageren af leveringen. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det i det foreliggende tilfælde bl.a. fremgår af sjette betragtning til gennemførelsesafgørelse 2010/583, at det rumænske træmarked har et stort antal små virksomheder, som de rumænske myndigheder har fundet det vanskeligt at kontrollere.

49 Ved at pålægge afgiftspligtige personer en momsregistreringsbetingelse råder modtageren af den afgiftspligtige transaktion over et kriterium, der er mere håndgribeligt med henblik på præcist at kende omfanget af sine afgiftsmæssige forpligtelser, eftersom afgiftspligtige personer, der er omfattet af den på små virksomheder gældende afgiftsfritagelse, og som således ikke foretager transaktioner, der giver ret til fradrag, i henhold til rumænsk ret ikke er underlagt momsregistreringspligten.

50 Forskelsbehandlingen forekommer således at stå i rimeligt forhold til det formål, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, for så vidt som momsregistreringen for det første følger af selve EU-retten, nemlig momsdirektivets artikel 214, og de berørte afgiftspligtige personers fradragsret for det andet principielt ikke drages i tvivl.

51 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter ordningen for omvendt betalingspligt ikke finder anvendelse på en afgiftspligtig person, som før gennemførelsen af de afgiftspligtige transaktioner hverken havde anmodet om eller uden videre opnået momsregistrering.

Sagsomkostninger

52 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og princippet om afgiftsneutralitet er ikke til hinder for en national lovgivning, hvorefter ordningen for omvendt betalingspligt ikke finder anvendelse på en afgiftspligtig person, som før gennemførelsen af de afgiftspligtige transaktioner hverken havde anmodet om eller uden videre opnået merværdiafgiftsregistrering.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.