

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

9. juli 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 167, 168, 179 og 213 – den nationale afgiftsmyndigheds ændring af kvalificeringen af en transaktion inden for en momspligtig økonomisk virksomhed – retssikkerhedsprincippet – princippet om beskyttelse af den berettigede forventning – national lovgivning, som underlægger udøvelsen af fradragsretten et krav om momsregistrering af den pågældende erhvervsdrivende og erlæggelse af et a conto-beløb af afgiften«

I sag C-183/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Cluj (Rumænien) ved afgørelse af 28. februar 2014, indgået til Domstolen den 11. april 2014, i sagen:

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

mod

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne J.L. da Cruz Vilaça og C. Lycourgos,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. marts 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Radu Florin Salomie og Nicolae Vasile Oltean ved avocats C.F. Costa?, L. Dobrinescu og T.-D. Vidrean C?pu?an
- den rumænske regering ved R.-H. Radu, D.M. Bulancea og R.I. Ha?ieganu., som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og A. ?tef?nuc, 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 retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning samt af artikel 167, 168, 179 og 213 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Radu Florin Salomie og Nicolae Vasile Oltean på den ene side og Direc?ia General? à Finan?elor Publice Cluj (generaldirektoratet for offentlige finanser i Cluj, herefter »afgiftsmyndigheden«) på den anden side vedrørende anvendelsen af merværdiafgift (moms) på salg af fast ejendom i 2009.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»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 [...]. 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 12, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning [...]

5 Direktivets artikel 167 bestemmer:

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

6 Direktivets artikel 168 har følgende ordlyd:

»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

[...]

7 Følgende bestemmes i artikel 169 i direktiv 2006/112:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

[...]«

8 Artikel 179 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Fradraget 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.

[...]«

9 Direktivets artikel 213, stk. 1, bestemmer:

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

[...]«

10 Direktivets artikel 214, stk. 1, litra a), er affattet således:

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

a) enhver afgiftspligtig person [...] som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret [...]

[...]«

11 Direktivets artikel 273 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Rumænsk ret

12 Artikel 77a, 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, herefter »lov om skatter og afgifter«) bestemmer:

»Ved overdragelsen af ejendomsretten og ved opdeling af ejendomsretten på baggrund af retsakter inter vivos, der vedrører alle former for bygninger og tilstødende jord og alle typer af jord uden bygninger, opkræves hos de afgiftspligtige en afgift, som beregnes således:

[...]«

13 Artikel 127 i lov om skatter og afgifter bestemmer følgende:

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

2) Ved økonomisk virksomhed forstås i dette afsnit virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift, landbrug og 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.

[...]

14 Hastedekret nr. 109 af 7. oktober 2009, som ændrer og supplerer lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, og som trådte i kraft den 1. januar 2010, tilføjede et stk. 2a til artikel 127 i lov om skatter og afgifter med følgende ordlyd:

»Bestemmelserne angiver, hvornår fysiske personer, som foretager leveringer af fast ejendom, anses for afgiftspligtige.«

15 Denne lovs artikel 141, stk. 2, bestemte i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2007, følgende:

»Følgende transaktioner fritages ligeledes for afgift:

[...]

f) Levering af en bygning, en del af en bygning og af en grund, hvorpå der er opført en bygning, såvel som en hvilken som helst anden grund, uanset hvem der foretager leveringen. Undtagelsen finder imidlertid ikke anvendelse på en levering af en ny bygning, en del af en bygning eller en byggegrund, såfremt leveringen foretages af en afgiftspligtig person, som helt eller delvist har eller ville kunne have gjort brug af fradragsretten for den afgift, der er betalt for ombygningen eller opførslen af en sådan bygning. [...]

16 Lovens artikel 141, stk. 2, litra f), bestemte i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2008 til den 31. december 2009, at følgende var fritaget for afgift:

»Levering af en bygning, af en del af en bygning og af en grund, hvorpå der er opført en bygning, såvel som en hvilken som helst anden grund, uanset hvem der foretager leveringen. Undtagelsen finder imidlertid ikke anvendelse på en levering af nye bygninger, en del af nye bygninger eller byggegrunde. [...]

17 Punkt 3, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 44/2004 af 22. januar 2004 om godkendelse af gennemførelsesbestemmelserne til lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112 af 6.2.2004) bestemte i den affattelse, der fandt anvendelse fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2009:

»I henhold til artikel 127, stk. 2, i lov om skatter og afgifter anses fysiske personers opnåelse af indtægter fra salg af boliger, som udgør personlig ejendom, eller af andre goder, som de anvender til personlige formål, ikke for økonomisk virksomhed, medmindre denne virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter som omhandlet i artikel 127, stk. 2, i lov om skatter og afgifter. [...]

18 Bekendtgørelse nr. 1620/2009 af 29. december 2009 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 31.12.2009) supplerede og ændrede de gennemførelsesbestemmelser til lov om skatter og afgifter, der var fastsat ved bekendtgørelse nr. 44/2004. Fra den 1. januar 2010 havde punkt 3 i bekendtgørelse nr. 44/2004 følgende ordlyd:

»(1) I henhold til artikel 127, stk. 2, i lov om skatter og afgifter omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder i overensstemmelse med momssystemets grundlæggende princip om, at momsen skal være neutral, samtlige transaktioner, uanset disses retlige form [...]

(2) I henhold til stk. 1 anses fysiske personer ikke for at udføre afgiftspligtig økonomisk virksomhed, når de opnår indtægter fra salg af boliger, som udgør personlig ejendom, eller andre goder, som de har anvendt til personlige formål. [...]

(3) En fysisk person, som ikke allerede er afgiftspligtig for anden virksomhed, anses for at udøve økonomisk virksomhed, som indebærer udnyttelse af materielle eller immaterielle goder, såfremt den pågældende handler selvstændigt i denne egenskab, og virksomheden udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 127, stk. 2, i lov om skatter og afgifter.

(4) Ved en fysisk persons opførelse af fast ejendom med henblik på salg anses den økonomiske virksomhed for påbegyndt på det tidspunkt, hvor den pågældende fysiske person havde til hensigt at udføre en sådan virksomhed, og den pågældende persons hensigt skal bedømmes på baggrund af objektive kriterier, f.eks. den omstændighed, at den pågældende begynder at afholde udgifter og/eller fortager indledende investeringer med henblik på indledningen af den økonomiske virksomhed. Den økonomiske virksomhed skal anses for værende af varig karakter fra dens begyndelse og indtil overdragelsen af godet eller dele af den opførte bygning, også i tilfælde af en enkeltstående bygning.

(5) Ved en fysisk persons erhvervelse af grunde og/eller bygninger med henblik på salg, er leveringen af disse ejendomme en økonomisk virksomhed af varig karakter, hvis den fysiske person foretager mere end en transaktion i løbet af et kalenderår. Hvis den fysiske person imidlertid allerede opfører en fast ejendom med henblik på salg og den økonomiske virksomhed således i henhold til stk. 4 allerede betragtes som igangværende og af varig karakter, kan ingen efterfølgende transaktion blive betragtet som værende lejlighedsvis. [...]

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 I løbet af 2007 slog Radu Florin Salomie og Nicolae Vasile Oltean sig sammen med fem andre fysiske personer for at gennemføre et projekt med opførelse og salg af fire ejendomme i Rumænien. Sammenslutningen havde ikke status af juridisk person og blev hverken erklæret eller identificeret som momspligtig.

20 I 2008 og 2009 blev der ud af de 132 lejligheder, som var blevet opført på en grund tilhørende en af de pågældende personers private ejendom, solgt 122 lejligheder til en samlet værdi af 10 902 275 RON samt 23 parkeringspladser, uden at disse salg blev pålagt moms.

21 I løbet af 2010 fandt afgiftsmyndigheden efter en kontrolundersøgelse, at disse transaktioner udgjorde en økonomisk virksomhed af varig karakter, og at de følgelig skulle have været pålagt moms fra 1. oktober 2008, idet den deraf følgende omsætning fra august 2008 havde været over loftet på 35 000 EUR, hvorunder økonomisk virksomhed er momsfritaget i Rumænien.

22 Afgiftsmyndigheden opkrævede følgelig betaling af den skyldige moms for de transaktioner, der var gennemført i 2009, forhøjet med renter og udstedte med henblik herpå forskellige afgiftsopkrævninger.

23 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at salg af fast ejendom gennemført i 2008 og 2009 blev pålagt afgift i henhold til den afgift på »overdragelsen af fast ejendom fra den personlige formue«, som er fastsat i artikel 77a i lov om skatter og afgifter.

24 Radu Florin Salomie og Nicolae Vasile Oltean anlagde sag ved Tribunalul Cluj (byretten i Cluj) med påstand om delvis annullation af disse afgiftsopkrævninger, men fik ikke medhold.

25 Der blev anlagt appelsag ved Curtea de Apel Cluj (appelret i Cluj), som rejste tvivl ved afgiftsmyndighedens afgiftsopkrævnings forenelighed med retssikkerhedsprincippet, for så vidt som den rumænske lovgivning på den ene side først fastsatte gennemførelsesbestemmelser til reglerne om anvendelse af moms på transaktioner vedrørende fast ejendom med virkning fra den 1. januar 2010, og på den anden side havde afgiftsmyndighedens praksis indtil denne dato snarere været ikke at pålægge moms på sådanne transaktioner. Myndigheden rådede i øvrigt over tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, at Radu Florin Salomie og Nicolae Vasile Oltean havde status af momsplichtige personer fra 2008, idet den var blevet oplyst om de salg, der havde fundet sted, allerede fordi transaktionerne var blevet pålagt afgift i henhold til artikel 77a i lov om skatter og afgifter.

26 Den forelæggende ret har ligeledes udtrykt tvivl ved foreneligheden med direktiv 2006/112 af retten til momsfradrag for indgående moms i rumænsk ret, hvorefter en person som bliver momsregistreret for sent, først kan udøve denne fradragsret efter at have bragt sin situation i orden ved at lade sig momsregistrere og indbetale et acontobeløb.

27 Under disse omstændigheder har Curtea de Apel Cluj besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en fysisk person, som indgår en selskabsaftale med andre fysiske personer – dvs. et ikke-registreret selskab uden retsevne, som hverken har indgivet momsangivelser eller er momsregistreret – med henblik på at gennemføre et fremtidigt arbejde (bygning) på et jordareal, der indgår i nogle af kontrahenternes personlige formue, i lyset af omstændighederne i hovedsagen anses for at være en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i [direktiv 2006/112], når leveringen af bygninger på det jordareal, som indgår i visse af kontrahenternes personlige formue, i momsmæssig henseende af [afgiftsmyndigheden] indledningsvis blev anset for salg foretaget som led i forvaltningen af disse personers personlige formue?

2) Skal retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og de generelle momsretlige principper i [direktiv 2006/112] på baggrund af de faktiske omstændigheder i hovedsagen fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter [afgiftsmyndigheden] efter først at have opkrævet indkomstskat af den fysiske person for overdragelse af ejendom, som indgår i den personlige formue, uden at der er sket nogen væsentlige ændring af primærretten, efter en periode på to år ændrer sin holdning og på grundlag af de samme faktiske omstændigheder kvalificerer samme transaktioner som momspligtig økonomisk virksomhed, hvorved der bliver beregnet afgiftstillæg med tilbagevirkende kraft?

3) Skal artikel 167, 168 og 213 i [direktiv 2006/112], set i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således, at de under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er til hinder for, at [afgiftsmyndigheden] nægter en afgiftspligtig person ret til at fradrage den [moms], som skyldes eller er erlagt for varer og ydelser, der er anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, alene med den begrundelse, at personen ikke var registreret som afgiftspligtig person på tidspunktet, hvor de omhandlede ydelser blev leveret?

4) Skal bestemmelserne i artikel 179 i [direktiv 2006/112], set i lyset af de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse, som fastsætter en forpligtelse for en afgiftspligtig person, som er omfattet af den særlige fritagelsesordning, og som har anmodet om at blive momsregistreret for sent, til at betale den afgift, som skulle have været betalt, uden mulighed for at fratrække det fradragsberettigede afgiftsbeløb for hver afgiftsperiode, idet fradragsretten skal udøves efterfølgende i forbindelse med indlevering af momsangivelserne, som indgives efter at den afgiftspligtige er blevet momsregistreret, hvilket vil påvirke beregningen af afgiftstillægget?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

28 Med sine to første spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning – under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – er til hinder for, at en national afgiftsmyndighed under en afgiftskontrol beslutter, at transaktioner burde have været pålagt moms og derudover pålægger betaling af forhøjelser.

29 Hvad for det første angår retssikkerhedsprincippet har Radu Florin Salomie og Nicolae Vasile Oltean anfægtet denne afgørelse, idet de har gjort gældende, at den er i strid med dette princip. idet det forholder sig således, at på det tidspunkt, hvor de gennemførte de ejendomstransaktioner, der er omhandlet af den pågældende afgørelse, havde hverken Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som var gældende før den 1. januar 2007, eller Domstolens praksis på området været genstand for nogen offentliggørelse på rumænsk. De har ligeledes gjort gældende, at de nationale afgiftsmyndigheder indtil 2010 ikke var af den opfattelse, at denne form for transaktioner skulle pålægges moms.

30 Ifølge Domstolens faste praksis skal retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem (jf. i denne retning bl.a. domme *Gemeente Leusden og Holin Groep*, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 57, »*Goed Wonen*«, C-376/02, EU:C:2005:251, præmis 32, og *Elmeke NE*, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 31).

31 Som Domstolen har fastslået ved flere lejligheder, følger det bl.a. heraf, at EU-lovgivningen skal være klar, og dens anvendelse forudselig for de retsundergivne, idet dette krav om retssikkerhed gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser, der vil kunne medføre økonomiske konsekvenser, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (dom *Irland mod Kommissionen*, 325/85, EU:C:1987:546, præmis 18).

32 På samme måde forholder det sig således, at for så vidt angår områder, der er omfattet af EU-retten, skal medlemsstaternes retsforskrifters formulering være utvetydig, således at de berørte personer sættes i stand til på tilstrækkelig klar og tydelig måde at kende deres rettigheder og forpligtelser, og de nationale domstole i stand til at sikre iagttagelsen heraf (jf. dom *Kommissionen mod Italien*, 257/86, EU:C:1988:324, præmis 12).

33 Det kan i det foreliggende tilfælde ikke bestrides, at bestemmelser som de i forelæggelsesafgørelsen beskrevne har sådanne kendetegn.

34 Det fremgår således særligt af forelæggelsesafgørelsen, at definitionen på en »afgiftspligtig person« i artikel 127 i lov om skatter og afgifter, som gennemfører bestemmelserne i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 i national ret, henviser til enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, og at der ved »økonomisk virksomhed« forstås enhver virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

35 I øvrigt præciserede punkt 3, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 44/2004 om godkendelse af gennemførelsesbestemmelserne til lov om skatter og afgifter, at i henhold til artikel 127, stk. 2, i lov om skatter og afgifter anses fysiske personers opnåelse af indtægter fra salg af boliger, som udgør personlig ejendom, eller af andre goder, som de anvender til personlige formål, ikke for økonomisk virksomhed, medmindre denne virksomhed udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

36 Endelig bestemte artikel 141, stk. 2, litra f), i lov om skatter og afgifter i den affattelse, der var gældende i 2008 og 2009, at den momsfrigtagelse, der fandt anvendelse på levering af bygninger, af dele af bygninger og af grunde, hvorpå der er opført bygninger, ikke finder anvendelse på en levering af nye bygninger, af dele af nye bygninger eller af byggegrunde, hvilket i øvrigt svarer til de principper, der regulerer moms inden for EU-retten.

37 Det kan således ikke med rette gøres gældende, at sådanne bestemmelser i national ret ikke på tilstrækkelig klar og præcis måde fastsætter, at levering af bygninger eller af dele af bygninger og af grunde, hvorpå der er opført bygninger, i visse tilfælde kan være pålagt moms.

38 Under disse omstændigheder kan Radu Florin Salomie og Nicolae Vasile Oltean ikke gyldigt påberåbe sig den manglende offentliggørelse på rumænsk af den relevante praksis fra Domstolen på området og af sjette direktiv 77/388, som under alle omstændigheder ikke længere var gældende regnet fra Rumæniens tiltrædelse af Unionen den 1. januar 2007, til støtte for deres

argument om, at de nationale retsfor skrifter, som skulle finde anvendelse, ikke var tilstrækkelig klar på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

39 De faktiske omstændigheder i hovedsagen kan således ikke sammenlignes med dem, der lå til grund for den sag, der gav anledning til dom Skoma-Lux (C-151/06, EU:C:2007:773), inden for rammerne af hvilken Domstolen præciserede, at en EU-forordning, som ikke er offentliggjort på en medlemsstats sprog, ikke kan gøres gældende over for borgerne i denne stat.

40 Det følger ganske vist ligeledes af retssikkerhedsprincippet, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 46).

41 Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for en praksis fra de nationale afgiftsmyndigheder, som består i inden for den fastsatte forældelsesfrist at tilbagetrække en afgørelse, hvorved de afgiftspligtige var blevet tilkendt en ret til fradrag for momsen, idet den afgiftspligtige efter en ny undersøgelse blev pålagt denne afgift forhøjet med renter (jf. i denne retning dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 51).

42 Den omstændighed alene, at afgiftsmyndigheden ændrer en kvalificering af en given transaktion som økonomisk momspligtig virksomhed inden for forældelsesfristen, er således ikke i sig selv en tilsidesættelse af dette princip, hvis der ikke foreligger andre omstændigheder.

43 Det kan følgelig ikke med rette hævdes, at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at afgiftsmyndigheden under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede efter en kontrol finder, at de omhandlede ejendomstransaktioner i sagen skulle have været pålagt moms.

44 Hvad for det andet angår princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, gælder retten til at påberåbe sig dette princip for enhver retsundergiven, hos hvem en administrativ myndighed har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende (jf. i denne retning dom Europäisch Iranische Handelsbank mod Rådet, C-585/13 P, EU:C:2015:145, præmis 95).

45 Det skal i denne forbindelse undersøges, om den administrative myndigheds handlemåde har skabt en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende, og hvis dette er tilfældet, om denne forventning var berettiget (jf. i denne retning dom Elmeka, C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

46 Som beskrevet i forelæggelsesafgørelsen forekommer den nationale afgiftsmyndigheds praksis imidlertid ikke at kunne godtgøre, at disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.

47 Skønt det blev anfægtet under retsmødet af den rumænske regering, kan den omstændighed, at de nationale afgiftsmyndigheder ikke frem til 2010 på en systematisk måde pålagde moms på ejendomstransaktioner som de i hovedsagen omhandlede således særligt ikke – medmindre der foreligger helt særlige omstændigheder – være tilstrækkelig til at skabe berettigede forventninger hos en normalt forudseende og påpasselig erhvervsdrivende om, at denne afgift ikke ville blive pålagt på sådanne transaktioner, henset ikke alene til klarheden og forudseeligheden af den gældende nationale ret, men også henset til den omstændighed, at der forekommer at være tale om professionelle inden for ejendomsbranchen.

48 En sådan praksis kan således – hvor uhensigtsmæssig den end er – alt andet lige ikke give de pågældende afgiftspligtige personer præcise forsikringer om, at momsen ikke vil blive pålagt på ejendomstransaktioner som de i hovedsagen omhandlede.

49 Det skal tilføjes, at henset til størrelsen af den i hovedsagen omhandlede ejendomstransaktion, som består i opførelse og salg af fire ejendomme med mere end 130 lejligheder i alt, kan en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende ikke med rimelighed konkludere, at der ikke vil blive pålagt moms på en sådan transaktion, uden at have modtaget eller i det mindste forsøgt at opnå udtrykkelige forsikringer herom fra de kompetente nationale myndigheder.

50 Hvad for det tredje og som det sidste angår foreneligheden af de forhøjelser, der er anvendt af afgiftsmyndigheden i det foreliggende tilfælde, med EU-retten, bemærkes, at så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (jf. dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

51 Medlemsstaterne kan således i deres respektive nationale lovgivninger retmæssigt foreskrive passende sanktioner, som tilsigter at straffe manglende overholdelse af forpligtelsen til at lade sig registrere i registret over momspligtige personer, idet sådanne sanktioner imidlertid ikke må gå videre end, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om sanktionens beløb går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og at undgå svig, henset til sagens omstændigheder og særlig det faktisk pålagte beløb og en eventuel foreliggende svig eller fordrejning af den anvendelige lovgivning, der kan tilregnes den afgiftspligtige person, som er blevet pålagt sanktioner for manglende registrering (jf. i denne retning dom R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 45, 46 og 54).

52 De samme principper gør sig gældende for forhøjelser, der – hvis de har karakter af afgiftsmæssige sanktioner, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge – ikke må være for vidtgående i forhold til grovheden af den afgiftspligtiges tilsidesættelser af sine forpligtelser.

53 De to første spørgsmål skal således besvares med, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke er til hinder for, at en national afgiftsmyndighed efter en afgiftskontrol beslutter at pålægge moms på transaktioner og opkræve betaling af forhøjelser, på betingelse af, at denne afgørelse er baseret på klare og præcise regler, og at myndighedens praksis ikke har kunnet skabe berettigede forventninger hos en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende om, at denne afgift ikke ville blive pålagt på sådanne transaktioner, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge. Forhøjelser, som pålægges i et sådant tilfælde, skal overholde proportionalitetsprincippet.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

54 Med det tredje og det fjerde spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken retten til fradrag for indgående moms, som skyldes eller er betalt på varer og tjenesteydelser, der er anvendt inden for rammerne af afgiftspligtige transaktioner, nægtes en afgiftspligtig person, som i stedet skal erlægge den afgift, som han burde have opkrævet, alene med den begrundelse, at han ikke var momsregistreret på det tidspunkt, hvor han foretog de pågældende transaktioner, og dette gælder, så længe han ikke retmæssigt er blevet momsregistreret, og så længe et a conto beløb på afgiften ikke er blevet erlagt.

55 Artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 præciserer, hvornår fradragsretten indtræder og dens rækkevidde. Det skal særligt bemærkes, at den pågældende ret i henhold til direktivets artikel 167 indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

56 Det følger af Domstolens faste praksis, at fradragsretten udgør et grundlæggende princip i den fælles momsordning, som principielt ikke kan begrænses, og som omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. i denne retning bl.a. dom *Gabalfrisa m.fl.*, C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 43, og *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 30 og 31).

57 Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Den fælles momsordning sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom *Gabalfrisa m.fl.*, C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 44, og *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 32).

58 Domstolen har i øvrigt allerede fastslået, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. i denne retning dom *Ecotrade*, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267 præmis 63, *Uszodaépit?*, C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42 og 43, og *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 38).

59 Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (jf. dom *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 40).

60 Det bemærkes, at momsregistreringen som omhandlet i artikel 214 i direktiv 2006/112 og forpligtelsen for en momspligtig 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 (jf. i denne retning bl.a. dom *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 50, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 32, og *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 32).

61 Det følger heraf bl.a., at en momspligtig person ikke kan hindres i at udøve sin fradragsret med den begrundelse, at han ikke er blevet momsregistreret, inden han anvendte de varer, som er blevet erhvervet inden for rammerne af hans afgiftspligtige virksomhed (jf. i denne retning bl.a. dom *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 51).

62 De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, må i øvrigt hverken gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, eller anfægte princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning bl.a. dom *Gabalfri* m.fl. C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 52, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 26, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 49, og *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13, EU:C:2014, 2429, præmis 36 og 37).

63 Den omstændighed, at den afgiftspligtige persons tilsidesættelse af forpligtelserne vedrørende regnskab og angivelse sanktioneres med nægtelse af adgang til fradrag, går imidlertid klart videre end nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt anvendelse af disse forpligtelser, eftersom EU-retten ikke forhindrer medlemsstaterne i efter omstændighederne at pålægge en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed. En sådan praksis går ligeledes videre end nødvendigt for at sikre korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig som omhandlet i artikel 273 i direktiv 2006/112, fordi den endog kan medføre, at fradragsretten fortabes, hvis afgiftsmyndighedens berigtigelse af angivelsen først påbegyndes efter udløbet af den præklusionsfrist, der gælder for den afgiftspligtige persons udøvelse af fradragsretten (jf. analogt dom *Ecotrade*, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 67 og 68).

64 Det fremgår sagens akter for Domstolen, at de materielle krav vedrørende retten til fradrag for indgående moms er opfyldt, og at sagsøgerne i hovedsagen er blevet betragtet som momspligtige under en afgiftskontrol. Under disse omstændigheder går udskydelsen af gennemførelsen af retten til momsfradrag til de afgiftspligtiges indbetaling af et første a conto-beløb af denne afgift alene af den grund, at de ikke var momsregistreret på det tidspunkt, hvor de foretog de momspligtige transaktioner, og den omstændighed, at de sidstnævnte i øvrigt skulle betale den tilsvarende afgift, videre end, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt momsopkrævning og undgå svig.

65 Det følger af ovenstående, at det tredje og det fjerde spørgsmål skal besvares med, at direktiv 2006/112 under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken retten til fradrag for indgående moms, som skyldes eller er betalt på varer og tjenesteydelser, der er anvendt inden for rammerne af afgiftspligtige transaktioner, nægtes en afgiftspligtig person, som i stedet skal erlægge den afgift, som han burde have opkrævet, alene med den begrundelse, at han ikke var momsregistreret på det tidspunkt, hvor han foretog de pågældende transaktioner, og dette gælder, så længe han ikke retmæssigt er blevet momsregistreret, og så længe et a conto beløb på afgiften ikke er blevet erlagt.

Sagens omkostninger

66 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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:

1) **Retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke til hinder for, at en national afgiftsmyndighed efter en afgiftskontrol beslutter at pålægge merværdiafgift på transaktioner og opkræve betaling af forhøjelser, på betingelse af, at denne afgørelse er baseret på klare og præcise regler, og at myndighedens praksis ikke har kunnet skabe berettigede forventninger hos en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende om, at denne afgift ikke ville blive pålagt på sådanne transaktioner, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge. Forhøjelser, som pålægges i et sådant tilfælde, skal**

overholde proportionalitetsprincippet.

2) Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken retten til fradrag for indgående merværdiafgift, som skyldes eller er betalt på varer og tjenesteydelser, der er anvendt inden for rammerne af afgiftspligtige transaktioner, nægtes en afgiftspligtig person, som i stedet skal erlægge den afgift, som han burde have opkrævet, alene med den begrundelse, at han ikke var merværdiafgiftsregistreret på det tidspunkt, hvor han foretog de pågældende transaktioner, og dette gælder, så længe han ikke retmæssigt er blevet merværdiafgiftsregistreret, og så længe et a conto beløb på afgiften ikke er blevet erlagt.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.