

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 19 oktober 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt – Villkor för användning – Artikel 273 – Nationella åtgärder – Bekämpande av skatteundandragande och skatteflykt – Fakturor som utfärdats av en skattskyldig person som förklarats ’vilande’ av skattemyndigheten – Risk för skatteundandragande – Avdragsrätt nekad – Proportionalitet – Vägran att beakta bevis för att skatteundandragande eller förlorade skatteintäkter inte föreligger – Begränsning av verkningarna i tiden av den dom som ska meddelas – Föreligger inte”

I mål C-101/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) genom beslut av den 21 januari 2016, som inkom till domstolen den 19 februari 2016, i målet

SC Paper Consult SRL

mot

Direc?ia Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca,

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bistri?a-N?s?ud,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ileši? samt domarna A. Rosas (referent), C. Toader, A. Prechal, och E. Jaraši?nas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 januari 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SC Paper Consult SRL, genom A. Bora, avocat,
- Rumäniens regering, genom R. H. Radu, M. Bejenar och E. Gane, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och G.-D. Balan, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 31 maj 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SC Paper Consult SRL (nedan kallat Paper Consult) å ena sidan och Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionala skattemyndigheten i Cluj-Napoca, Rumänien) och Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (lokala skattemyndigheten i Bistrița-Năsăud, Rumänien) å andra sidan. Paper Consult har angripit ett förvaltningsbeslut i vilket bolaget nekas avdrag för mervärdesskatt som erlagts på tjänster som köpts av SC Rom Packaging SPRL (nedan kallat Rom Packaging) med motiveringen att sistnämnda bolag hade förklarats vara en ”vilande” skattskyldig person vid tidpunkten då avtalet ingicks.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

3 Skäl 59 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna bör, inom vissa begränsningar och på vissa villkor, kunna vidta eller vidmakthålla särskilda åtgärder som avviker från detta direktiv, i syfte att förenkla skatteuppbörden eller förhindra vissa former av skatteundandragande eller skatteflykt.”

4 Artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 ingår i avdelning I i samma direktiv, med rubriken ”Syfte och tillämpningsområde”. I nämnda bestämmelse föreskrivs följande:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

5 I artikel 168 i nämnda direktiv, som ingår i avdelning X med rubriken ”Avdrag”, föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

6 Enligt artikel 178 a i direktiv 2006/112/EG gäller följande:

"För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6."

7 I artikel 214.1 a i direktivet föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

a) Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 9.2, som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, än leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mervärdesskatt skall betalas uteslutande av köparen eller mottagaren i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199."

8 I artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage."

Förordning nr (EU) 904/2010

9 Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1) utgör en omarbetning av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 2003, s. 1). Genom förstnämnda förordning utökas innehållet i den elektroniska databasen i systemet för utbyte av momsinformation (*VAT Information Exchange System*) (nedan kallat VIES).

10 Skäl 16 i förordningen har följande lydelse:

"De ekonomiska aktörerna använder allt mer möjligheten att via Internet bekräfta giltigheten av registreringsnummer för mervärdesskatt. Systemet för bekräftelse av giltigheten av registreringsnummer för mervärdesskatt bör tillhandahålla aktörerna relevant information bekräftad på automatisk väg."

11 I artikel 17.1 c i förordning nr 904/2010 föreskrivs att medlemsstaterna ska lagra uppgifter i VIES om de registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats och som blivit ogiltiga.

12 Enligt artikel 23 i förordningen får skatteförvaltningen utgå från att en person har upphört med sin ekonomiska verksamhet om personen, trots sin skyldighet att göra det, inte har lämnat in några mervärdesskattedeklarationer och periodiska sammanställningar för ett år efter det att tidsfristen för inlämnande av den första uteblivna deklarationen eller sammanställningen har löpt ut. Detsamma gäller om personer har lämnat falska uppgifter eller har underlåtit att anmäla ändring av sina uppgifter.

13 Enligt artikel 62 fjärde stycket i förordning nr 904/2010 var artikel 17 ännu inte tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet.

Rumänsk rätt

14 Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet hade artikel 78bis.1 i ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, republicat?, cu modific?rile ?i complet?rile ulterioare (regeringsbeslut nr 92/2003 om skatteprocesslagen, i nypublicerad lydelse, med ändringar och senare tillägg) följande lydelse:

”Register över vilande skattskyldiga personer/skattskyldiga personer som återupptagit sin verksamhet

Skattskyldiga juridiska personer och varje annan person som saknar rättslig handlingsförmåga ska förklaras vilande och omfattas av bestämmelserna i artikel 11.1bis och 11.1ter i lag nr 571/2003 om skatt, i dess ändrade och kompletterade lydelse [(nedan kallad lagen om skatt)] om de uppfyller något av följande villkor:

- a) Den beskattningsbara personen har under ett kalenderhalvår inte uppfyllt någon av de skyldigheter i deklarationshänseende som stadgas i lagen.
- b) Den beskattningsbara personen har undandragit sig skattekontroll genom att uppge identifieringsuppgifter för sitt säte som inte gör det möjligt för skattemyndigheten att identifiera det.
- c) Skattemyndigheterna har fastställt att de berörda inte utövar sin verksamhet vid det angivna sätet eller vid det angivna skatterättsliga hemvistet.”

15 Artikel 11.1bis i lagen om skatt har följande lydelse:

”Skattskyldiga personer som är etablerade i Rumänien, som förklarats vilande i enlighet med artikel 78 i [beslut nr 92/2003] och som utövar ekonomisk verksamhet under sin inaktivitetsperiod är skyldiga att betala de skatter och avgifter som stadgas i denna lag. Nämnade beskattningsbara personer har under den aktuella perioden dock inte rätt till avdrag för omkostnader och mervärdesskatt på gjorda inköp.”

16 I artikel 11.1ter i lagen om skatt fastställs följande:

”Den som förvärvar egendom och/eller tjänster av skattskyldiga personer som är etablerade i Rumänien, sedan de registrerats som vilande i registret över vilande skattskyldiga personer/skattskyldiga personer som återupptagit sin verksamhet enligt artikel 78 i [beslut nr 92/2003] har inte rätt att göra avdrag för kostnader och mervärdesskatt för de aktuella köpen. Detta gäller med undantag för köp av varor som gjorts inom ramen för ett förfarande för tvångsverkställighet och/eller köp av varor/tjänster av beskattningsbara personer som är försatta i konkurs enligt lag nr 85/2006 om insolvensförfaranden, i senare ändrad och kompletterad lydelse.”

17 Artikel 21.4 r i lagen om skatt lyder som följer:

”Avdrag medges inte för

- (r) kostnader som finns upptagna i bokföringen enligt en handling som utfärdats av en vilande skattskyldig person som har avregistrerats från skatteregistreringsregistret genom beslut av ordföranden för nationella skattemyndigheten.”

18 Artikel 3 i ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală (ANAF) nr. 819/2008 (beslut nr 819/2008 av ordföranden för nationella skattemyndigheten) (ANAF), har följande lydelse:

"1. En skattskyldig person ska förklaras vilande från och med dagen för ikraftträdande av det beslut varigenom ordföranden för [ANAF] godkänner förteckningen över vilande skattskyldiga personer.

2. Förteckningen över vilande skattskyldiga personer ska publiceras vid [ANAF:s] säte och på dess webbsida, under rubriken 'Offentlig information – upplysningar om ekonomiska aktörer'.

3. Beslutet varigenom ordföranden för [ANAF] godkänner förteckningen över vilande skattskyldiga personer träder i kraft 15 dagar efter dagen för publicering enligt artikel 44.3 i [beslut nr 92/2003]."

19 De deklarationsskyldigheter som avses i artikel 78bis.1 a i beslut nr 92/2003 anges närmare i bilaga nr 1 till beslut nr 3347/2011 av ANAF:s ordförande enligt följande:

"? 100 ?Deklaration av betalningsskyldigheter till statsbudgeten?.

? 112 ?Deklaration av betalningsskyldigheter avseende sociala avgifter, inkomstskatt och registret över försäkrade personer?.

? 101 ?Deklaration avseende bolagsskatt?.

? 300 ?Deklaration avseende [mervärdesskatt]?.

? 301 ?Särskild deklaration avseende [mervärdesskatt]?.

? 390 VIES ?Sammanfattande deklaration avseende gemenskapsinterna leveranser/förvärv av varor?.

? 394 ?Deklaration med upplysningar om inhemska leveranser/tillhandahållanden och förvärv?."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 I beslut av den 11 maj 2012 slog skattemyndigheten fast att Rom Packaging, med säte i Bukarest (Rumänien), hade tillhandahållit Paper Consult, med säte i Bistriţa-Năsăud (Rumänien), tjänster till ett belopp om 190 340 rumänska lei (RON) (motsvarande ungefär 44 560 euro) exklusive mervärdesskatt. Tjänsterna tillhandahölls enligt ett avtal som ingåtts den 3 januari 2011.

21 Rom Packaging förklarades vilande den 7 oktober 2010 och avfördes från registret över mervärdesskattepliktiga personer från och med den 1 november 2010 på grund av att bolaget inte lämnat in de skattedeklarationer som krävdes enligt lag. Mot bakgrund av artikel 11.1ter i lagen om skatt slog därför skattemyndigheten fast att Paper Consult inte hade rätt att göra avdrag för ett belopp på 45 680 RON (ungefär 10 694 euro), motsvarande den mervärdesskatt som erlagts för de tjänster som Rom Packaging tillhandahållit.

22 Paper Consult begärde omprövning av skattemyndighetens beslut. Begäran avslogs såsom grundlös genom beslut av den 17 juli 2014 av Regionala skattemyndigheten i Cluj-Napoca. Paper Consult väckte talan i skattemål mot avslagsbeslutet, vilken i sin tur ogillades genom dom meddelad den 8 juli 2015 av Tribunalul Bistriţa-Năsăud (domstolen i Bistriţa-Năsăud).

23 Paper Consult överklagade domen till Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj,

Rumänien). Bolaget har inte bestridit de faktiska omständigheter som skattemyndigheten respektive Tribunalul Bistrița-Năsăud (domstolen i Bistrița-Năsăud) har fastställt. Bolaget har däremot gjort gällande att beslutet av ANAF:s president av den 21 september 2010, vari Rom Packaging förklarades vilande, inte hade delgetts bolaget utan endast publicerats vid ANAF:s säte och på dess webbplats. Paper Consult menar att beslutet under dessa omständigheter inte kan göras gällande mot bolaget och därmed inte kan anses utgöra grund för att neka bolaget avdragsrätt för mervärdesskatt, eftersom en sådan åtgärd strider mot unionsrätten.

24 Paper Consult har gjort gällande att det är tillräckligt att uppfylla villkoren i artikel 178 i direktiv 2006/112 för att ha rätt till avdrag.

25 Den hänskjutande domstolen har framhållit att enligt EU-domstolens praxis är åtgärder för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk ett syfte som erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112, under förutsättning att de vidtagna åtgärderna är proportionerliga. Enligt den hänskjutande domstolen är det nämligen inte orimligt betungande för skattskyldiga personer att göra en mindre kontroll på ANAF:s webbplats av de personer som de har för avsikt att sluta avtal med för att verifiera om de förklarats "vilande". Samma domstol har emellertid konstaterat att det saknas praxis i frågan från EU-domstolen.

26 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Utgör direktiv 2006/112 hinder för nationella bestämmelser enligt vilka en beskattningsbar person nekas avdragsrätt för mervärdesskatt med motiveringen att personen i föregående led, som utfärdat fakturan med uppgift om det fakturerade beloppet respektive mervärdesskatten, hade förklarats vilande av skattemyndigheten?

2) För det fall att den första frågan besvaras nekande, utgör direktiv 2006/112 hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det är tillräckligt att publicera en förteckning över de skattskyldiga personer som anses vilande vid nationella skattemyndighetens (ANAF) säte eller på dess webbplats under rubriken 'Offentlig information – upplysningar om näringsidkare' för att kunna neka avdragsrätt för mervärdesskatt under de förutsättningar som anges i den första frågan?"

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

27 Den rumänska regeringen har anfört att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till prövning på grund av att den hänskjutande domstolen inte har förklarat varför den anser att svaret på frågorna är nödvändigt för att lösa tvisten i det nationella målet. Paper Consults resonemang avser enbart frågan huruvida vilandeförklaringen kan göras gällande och inte vilandeförklaringens verkningar i sig så som de följer av de nationella bestämmelserna.

28 EU-domstolen erinrar härvidlag om att enligt dess fasta praxis ankommer det, inom ramen för det samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF, uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (dom av den 15 januari 2013, Križan m.fl., C-416/10, EU:C:2013:8, punkt 53, och dom av den 21 december 2016, Vervloet m.fl., C-76/15, EU:C:2016:975, punkt 56).

29 Frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras således vara nödvändiga och relevanta.

En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 15 januari 2013, Križan m.fl., C?416/10, EU:C:2013:8, punkt 54, och dom av den 21 december 2016, Vervloet m.fl., C?76/15, EU:C:2016:975, punkt 57).

30 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen i sitt beslut angett att Paper Consult – utöver en grund avseende att beslutet från ANAF:s ordförande inte kan göras gällande – även har åberopat en grund avseende iakttagande av de villkor som föreskrivs för att kunna åtnjuta avdragsrätt för mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen fann det därför nödvändigt att be EU-domstolen att tolka direktiv 2006/112.

31 Det framstår inte som uppenbart att den av den hänskjutande domstolen begärda tolkningen av unionsrätten saknar samband med saken i det nationella målet eller att den är hypotetisk.

32 EU-domstolen finner följaktligen att den hänskjutande domstolens frågor ska tas upp till prövning.

Prövning i sak

33 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för nationella bestämmelser såsom dem som är aktuella i det nationella målet enligt vilka en beskattningsbar person nekas rätt till avdrag för mervärdesskatt med motiveringen att den näringsidkare som tillhandahållit en tjänst mot faktura – på vilken det fakturerade beloppet respektive mervärdesskatten anges separat – har förklarats vilande av skattemyndigheten i en medlemsstat och meddelandet härom är offentligt och tillgängligt på internet för alla beskattningsbara personer i denna stat.

34 Frågorna gäller i allt väsentligt avvägningen mellan å ena sidan avdragsrätten – som är en väsentlig del i själva mekanismen med mervärdesskatt – och å andra sidan bekämpande av skatteundandragande som är ett syfte som erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112.

35 Vad gäller avdragsrätten följer det av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid tidigare köp av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se bland annat dom av den 25 oktober 2001, kommissionen/Italien, C?78/00, EU:C:2001:579, punkt 28, och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 37).

36 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl., C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 43, och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 38).

37 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under

förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se bland annat dom av den 21 mars 2000, *Gabalfrisa m.fl.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 44, och dom av den 21 juni 2012, *Mahagében och Dávid*, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 39).

38 Avdragsrätten för mervärdesskatt är emellertid underordnad såväl materiella som formella krav och villkor.

39 Vad gäller materiella krav och villkor framgår det av ordalydelsen i artikel 168 a i direktiv 2006/112 att det, för att kunna utnyttja rätten till avdrag, krävs för det första att den berörda personen är en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet, och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 6 september 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 26, och dom av den 22 oktober 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

40 Vad beträffar formerna för utövandet av avdragsrätten, som kan likställas med formella krav eller villkor, föreskrivs i artikel 178 a i direktiv 2006/112 att en skattskyldig ska inneha en faktura som upprättats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238–240 i direktivet.

41 Det följer av fast rättspraxis att enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet måste den ingående mervärdesskatten få dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 62 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45).

42 Det kan emellertid förhålla sig annorlunda om åsidosättandet av sådana formella krav medför att det inte går att säkert bevisa att de materiella kraven har uppfyllts (dom av den 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71, och dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46). Det framgår emellertid av handlingarna i målet, vilket generaladvokaten påpekade i punkterna 40–43 i sitt förslag till avgörande, att så inte är fallet i det nationella målet.

43 Avdragsrätt kan på samma sätt nekas om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112 och enskilda får inte åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se dom av den 21 juni 2012 *Mahagében och Dávid*, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 42 och 43 och där angiven rättspraxis).

44 Vad beträffar de bestämmelser som är aktuella i det nationella målet framgår det av handlingarna i målet att de syftar till att bekämpa undandragande av mervärdesskatt. Genom att neka avdragsrätt beivras beteenden som kan bidra till att försena upptäckt av sådana undandraganden eller, åtminstone, av att mervärdesskatt inte erläggs av skattskyldiga personer som inte uppfyller de deklarationsskyldigheter som föreskrivs i lag eller som undandrar sig skattekontroll genom att ange identifieringsuppgifter för sätet som inte gör det möjligt för skattemyndigheten att identifiera detta eller där skattemyndigheten har konstaterat att dessa beskattningsbara personer inte bedriver sin verksamhet vid sätet eller den angivna skatterättsliga hemvisten.

45 Europeiska kommissionen har i sitt yttrande – med hänvisning till uppgifter i ett pressmeddelande som kommissionen publicerade den 4 september 2015 – påpekat att

undandragande av mervärdesskatt är särskilt vanligt i Rumänien då skillnaden mellan förväntade mervärdesskatteintäkter och den mervärdesskatt som rent faktiskt uppbars, år 2013, uppgick till 41,1 procent.

46 I linje härmed betonade den rumänska regeringen vid förhandlingen att det var de svårigheter som myndigheterna stött på vid bekämpande av undandragande av mervärdesskatt som föranlett den rumänske lagstiftaren att införa en mekanism för att förekomma skatteflykt genom att vilandeförklara sådana skattskyldiga personer. Dessa personers felaktiga agerande i skattemässigt hänseende hindrar upptäckt av oegentligheter vid uppbörd av mervärdesskatt och utgör ett tecken på skatteundandragande. Det förhållandet att mervärdesskatt inte erläggs återverkar dessutom på varornas respektive tjänsternas försäljningspris och ger säljaren en konkurrensmässig fördel som ökar försäljningsvolymen. Ekonomiska sanktionsåtgärder är därför inte tillräckliga för att bekämpa undandragande av mervärdesskatt.

47 Det är tvivelsutan så att strävan efter en sådan målsättning utgör ett genomförande av medlemsstaternas skyldighet att – i enlighet med vad som följer av artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF, artikel 2, artikel 250.1 och artikel 273 i direktiv 2006/112 – vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium, samt för att bekämpa skatteundandragande (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41 och där angiven rättspraxis). Dessutom föreligger det ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt enligt tillämplig unionsrätt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande. Eventuella luckor i uppbörden av förstnämnda inkomster kan nämligen ge upphov till en minskning av sistnämnda medel (se dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26).

48 Medlemsstaterna är därmed skyldiga att kontrollera de beskattningsbara personernas deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas (se dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

49 Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 införa andra skyldigheter, utöver dem som föreskrivs i direktivet, som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande.

50 Medlemsstaternas åtgärder får således inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Åtgärderna får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145 punkt 52, och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57).

51 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att skattemyndigheten inte kan kräva att de beskattningsbara personerna ska vidta komplexa och fördjupade kontrollåtgärder avseende sina leverantörer då detta i praktiken skulle innebära att skattemyndigheten överför sitt kontrollansvar på de beskattningsbara personerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 65, och dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 50).

52 Däremot strider det inte mot unionsrätten att kräva att näringsidkare vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 65 och 68, och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 54).

53 Domstolen konstaterar härvid att de aktuella nationella bestämmelserna inte överför skattemyndighetens kontrollansvar på de beskattningsbara personerna utan informerar dessa om resultatet av en administrativ utredning av vilken det framgår att den skattskyldiga person som vilandeförklarats inte längre kan kontrolleras av den behöriga myndigheten, antingen därför att vederbörande inte längre uppfyller sina deklarationsskyldigheter enligt lag, eller på grund av att vederbörande har angett identifieringsuppgifter för sätet som inte gör det möjligt för den berörda skattemyndigheten att identifiera detta eller därför att denna person inte bedriver sin verksamhet vid det uppgivna sätet eller den skatterättsliga hemvisten.

54 Den beskattningsbara personens enda skyldighet består i att konsultera en förteckning över skattskyldiga personer som vilandeförklarats och som anslås vid ANAF:s säte och publiceras på dess webbplats. En sådan kontroll är för övrigt lätt att göra.

55 Genom att tvinga den beskattningsbara personen att göra en sådan kontroll eftersträvar de nationella bestämmelserna en legitim målsättning som till och med är obligatorisk enligt unionsrätten, nämligen att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt och att förebygga skatteundandragande. En dylik kontroll kan rimligen krävas av en näringsidkare. Domstolen ska emellertid också pröva om nämnda bestämmelser går utöver vad som krävs för att detta ändamål ska uppnås.

56 Underlåtenhet att inkomma med de skattedeklarationer som föreskrivs i lag kan förvisso anses utgöra ett tecken på skatteundandragande. Detta styrker dock inte på ett ovedersägligt sätt att det förekommit undandragande av mervärdesskatt. Det framgår dessutom av de handlingar som underställts domstolen – att med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning – består den sanktionsåtgärd som föreskrivs i artikel 11.1ter i lagen om skatt även om den skattskyldiga personen har reglerat sin situation och avförts från förteckningen över vilandeförklarade skattskyldiga personer med den följd att den person som köpt varan eller tjänsten inte kan återfå sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. I artikel 11.1bis i lagen om skatt föreskrivs däremot att en skattskyldig person som "återupptagit sin verksamhet" har rätt att, sedan verksamheten väl återupptagits, återfå den mervärdesskatt för vilken avdrag nekades under den period vederbörande inte bedrev verksamhet.

57 Den rumänska regeringen har påpekat att lagen har ändrats och att för det fall en skattskyldig person som förklarats vilande därefter återupptagit sin verksamhet har de skattemässiga verkningarna av vilandeförklaringen – alltsedan den 1 januari 2017 – upphört. Detta gäller såväl den berörda skattskyldiga personen som för dennes handelspartners som återfår avdragsrätten för mervärdesskatt avseende transaktioner som genomförts under den period då ingen verksamhet bedrevs.

58 Enligt Paper Consult har Rom Packaging betalat in den mervärdesskatt som uppburits till statskassan med anledning av det avtal som slutits med Paper Consult. Som svar på en fråga från EU-domstolen, bekräftade den rumänska regeringen att beloppen motsvarande den mervärdesskatt som Rom Packaging ska erlägga också hade betalats in, men att det inte var möjligt att kontrollera att beloppen avsåg transaktioner mellan de båda företagen eftersom Rom Packaging inte hade inkommit med sin mervärdesskattedeklaration.

59 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning föreskriver artikel 11.1ter i lagen om skatt, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, inte någon möjlighet till justering till förmån för en skattskyldig person i ett senare led även om det bevisats att den beskattningsbara personen i tidigare led har betalat in mervärdesskatt. En nekad avdragsrätt är nämligen definitiv.

60 Omöjligheten för den beskattningsbara personen att visa att transaktioner som genomförts med en vilandeförklarad näringsidkare uppfyller de villkor som föreskrivs i direktiv 2006/112 och att vederbörande har betalat in mervärdesskatten till statskassan går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de legitima mål som eftersträvas med direktivet.

61 De ställda frågorna ska därför besvaras på följande sätt. Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för nationella bestämmelser såsom dem som är aktuella i det nationella målet enligt vilka en beskattningsbar person nekas rätt till avdrag för mervärdesskatt med motiveringen att den näringsidkare som tillhandahållit en tjänst mot faktura – på vilken det fakturerade beloppet respektive mervärdesskatten anges separat – har förklarats vilande av skattemyndigheten i en medlemsstat och meddelandet härom är offentligt och tillgängligt på internet för alla beskattningsbara personer i denna stat. Detta gäller när avdragsrätt systematiskt och definitivt nekas utan möjlighet att bevisa att det inte förekommit skatteundandragande eller att skatteintäkter gått förlorade.

Begränsning i tiden av rättsverkningarna av domstolens dom

62 Den rumänska regeringen har begärt att domstolen – för det fall den kommer fram till att unionsrätten utgör hinder för en sådan lag som den som är aktuell i det nationella målet – ska begränsa domens rättsverkningar i tiden.

63 Till stöd för sitt yrkande har nämnda regering för det första gjort gällande sin goda tro, vilken är en följd av den objektiva osäkerhet som föreligger beträffande domstolens praxis samt hur ett "EU pilot"-förfarande beträffande omfattningen av de aktuella nationella bestämmelserna har avslutats. Inom ramen för detta förfarande hade kommissionen, på grundval av de rumänska myndigheternas svar, arkiverat akten vilket föranlett nämnda myndigheter att anse att bestämmelserna var förenliga med unionsrätten. I andra hand har den rumänska regeringen framhållit de allvarliga ekonomiska konsekvenser som skulle uppstå för det fall avdrag för mervärdesskatt – till följd av domstolens dom – måste medges samtliga näringsidkare som ingått transaktioner med vilandeförklarade näringsidkare sedan år 2007.

64 Det ska härvid erinras om att det följer av domstolens fasta praxis att den tolkning av en unionsbestämmelse som domstolen gör, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, innebär att den aktuella bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde klargörs och förtydligas, såsom den ska eller borde ha tolkats och tillämpats från och med dess ikraftträdande. Därav följer att en sålunda tolkad regel kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före avkunnandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av den nämnda rättsregeln är uppfyllda i övrigt (se dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 58, och dom av den 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 59).

65 Det är endast i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att

det föreligger en risk för allvarliga störningar (se dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 59, och dom av den 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 60).

66 Domstolen har närmare bestämt endast använt denna lösning när vissa klart preciserade omständigheter har varit för handen, särskilt då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som har upprättats i god tro på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot unionsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas tillämpningsområde, en osäkerhet som andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit till (dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 60, och dom av den 22 september 2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 61).

67 Vad gäller den osäkerhet beträffande tolkningen av unionsrätten som den rumänska regeringen har åberopat påpekar EU-domstolen följande. Att neka beskattningsbara personer avdragsrätt för mervärdesskatt utgör ett undantag från en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet vars lagenlighet, enligt fast rättspraxis, endast kan godtas under exceptionella omständigheter.

68 Att kommissionen avslutat ett EU Pilot-förfarande ändrar inte den bedömningen. Avslut av ett sådant informellt förfarande regleras inte av bestämmelser i fördragen utan innebär ett frivilligt samarbete mellan kommissionen och medlemsstaterna som i allmänhet syftar till att kontrollera att unionsrätten tillämpats på ett korrekt sätt och att i ett tidigt skede lösa frågor som tillämpningen ger upphov till. Det påverkar inte kommissionens möjlighet att inleda ett formellt fördragsbrottsförfarande enligt artikel 258 FEUF. I vart fall kan kommissionens inställning inte som sådan ligga till grund för några berättigade förväntningar hos en medlemsstat beträffande den nationella lagstiftningens överensstämmelse med unionsrätten när det som i det nu aktuella målet följer av rättspraxis att det inte föreligger någon objektiv och betydande osäkerhet om räckvidden av unionsrätten, i synnerhet bestämmelserna i direktiv 2006/112.

69 Kriteriet att de berörda ska ha handlat i god tro är inte uppfyllt såvitt gäller de rumänska myndigheterna. Det saknas därför anledning att pröva kriteriet avseende risk för allvarliga störningar

70 Av detta följer att det saknas anledning att begränsa domens rättsverkningar i tiden.

Rättegångskostnader

71 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det utgör hinder för nationella bestämmelser såsom dem som är aktuella i det nationella målet enligt vilka en beskattningsbar person nekas rätt till avdrag för mervärdesskatt med motiveringen att den näringsidkare som tillhandahållit en tjänst mot faktura – på vilken det fakturerade beloppet respektive mervärdesskatten anges separat – har förklarats vilande av skattemyndigheten i en medlemsstat och meddelandet härom är offentligt och tillgängligt på internet för alla beskattningsbara personer i denna

stat. Detta gäller när avdragsrätt systematiskt och definitivt nekas utan möjlighet att bevisa att det inte förekommit skatteundandragande eller att skatteintäkter gått förlorade.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.