

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

18. november 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af skatte- og afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag af moms – inddragelse af en afgiftspligtig persons momsregistrering – nægtelse af fradragsretten – formelle betingelser«

I sag C-358/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Judec?toria Oradea (retten i første instans i Oradea, Rumænien) ved afgørelse af 9. juli 2020, indgået til Domstolen den 30. juli 2020, i sagen

Promexor Trade SRL

mod

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af dommer F. Biltgen (refererende dommer), som fungerende formand for Ottende Afdeling, samt dommerne L.S. Rossi og N. Wahl,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Promexor Trade SRL ved avocat R. Chiri??,
- den rumænske regering ved E. Gane, A. Rot?reanu og A. Wellman, 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 artikel 1, 167-169 og 176-

180, artikel 214, stk. 1, samt artikel 250, 272 og 273 i 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), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet, princippet om loyalt samarbejde, retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Promexor Trade SRL (herefter »Promexor«) og Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor (generaldirektoratet for offentlige finanser i Cluj – den regionale myndighed for offentlige finanser i Bihor, Rumænien) (herefter »myndigheden for offentlige finanser«) vedrørende den pligt til at betale merværdiafgift (moms) af sine afgiftspligtige transaktioner, som Promexor – der er blevet nægtet retten til fradrag af indgående moms som følge af inddragelsen af dennes momsregistrering – er blevet pålagt.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 167 fastsætter:

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

4 Direktivets artikel 168 bestemmer:

»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
- b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27
- c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)
- d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22
- e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

5 Det nævnte direktivs artikel 178 fastsætter:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

- a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6
- b) for det i artikel 168, litra b), omhandlede fradrag – for så vidt angår transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser – opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat
- c) for det i artikel 168, litra c), omhandlede fradrag – for så vidt angår erhvervelse af varer inden

for Fællesskabet – i den i artikel 250 omhandlede momsangivelse have anført alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den moms, som han skal betale for sine erhvervelser af varer, samt være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-5

d) for det i artikel 168, litra d), omhandlede fradrag – for så vidt angår transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet – opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat

e) for det i artikel 168, litra e), omhandlede fradrag – for så vidt angår indførsel af varer – være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige momsbeløb

f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«

6 Momsdirektivets artikel 179, stk. 1, 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.«

7 Direktivets artikel 180 fastsætter:

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

8 Det nævnte direktivs artikel 213, stk. 1, første afsnit, bestemmer følgende:

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

9 Nævnte direktivs artikel 214, stk. 1, er sålydende:

»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.

d) [e]nhver afgiftspligtig person, der på medlemsstaternes respektive område modtager

tjenesteydelser, for hvilke han skal betale moms i henhold til artikel 196

e) [e]nhver afgiftspligtig person, der er etableret på medlemsstaternes respektive område og leverer tjenesteydelser på en anden medlemsstats område, for hvilke udelukkende modtageren skal betale moms i henhold til artikel 196.«

10 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, fastsætter:

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

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

Den tidligere lov om skatter og afgifter

12 Artikel 153, stk. 9 og 9a, i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003), som ændret (herefter »den tidligere lov om skatter og afgifter«), fastsatte:

»9. De kompetente skattemyndigheder inddrager en persons momsregistrering i overensstemmelse med denne artikel:

[...]

e) Såfremt der i momsangivelser, der er indgivet for seks på hinanden følgende måneder i løbet af et kalenderhalvår, i tilfælde af personer, hvis afgiftsperiode er kalendermåneden, og for to på hinanden følgende afgiftsperioder i løbet af et kalenderhalvår i tilfælde af afgiftspligtige personer, hvis afgiftsperiode er kalenderkvartalet, hverken er nævnt erhvervelser af varer eller tjenesteydelser eller levering af varer eller ydelser foretaget i disse afgiftsperioder fra den første dag i den anden måned efter det igangværende kalenderhalvår. Fra angivelsen for juli 2012 inddrager de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder i tilfælde af afgiftspligtige personer, hvis afgiftsår er kalendermåneden, eller fra angivelsen vedrørende tredje kvartal af 2012 i tilfælde af afgiftspligtige personer, hvis afgiftsår er kalenderkvartalet, momsregistreringen for en person, hvis der i momsangivelser, der er indgivet for seks på hinanden følgende måneder i tilfælde af personer, hvis afgiftsperiode er kalendermåneden, og for to på hinanden følgende kalenderkvartaler i tilfælde af afgiftspligtige personer, hvis afgiftsperiode er kalenderkvartalet, hverken er nævnt erhvervelser af varer eller tjenesteydelser eller levering af varer eller ydelser foretaget i disse afgiftsperioder, beregnet fra den første dag i måneden efter den, i løbet af hvilken fristen for indgivelsen af den sjette angivelse er udløbet, i det første tilfælde, og fra den første dag i måneden efter den, i løbet af hvilken fristen for indgivelsen af den anden angivelse er udløbet, i

det andet tilfælde.

[...]

9a. Proceduren for inddragelse af momsregistreringen er fastsat i de gældende processuelle regler. Efter inddragelsen af momsregistreringen i overensstemmelse med stk. 9, litra a)-e) og h), identificerer de kompetente skattemyndigheder de momspligtige personer i henhold til stk. 7a på følgende måde:

[...]

d) På den afgiftspligtige persons anmodning i den i stk. 9, litra e), omhandlede situation på grundlag af en tro og love-erklæring, hvoraf det fremgår, at den pågældende vil udøve økonomisk virksomhed. Datoen for den afgiftspligtige persons momsregistrering er datoen for meddelelsen af afgørelsen om momsregistrering.

Afgiftspligtige personer, der befinder sig i de situationer, som er omhandlet i nærværende stykke, må frem til momsregistreringsdatoen ikke anvende bestemmelserne vedrørende den i artikel 152 fastsatte fritagelsestærskel for små virksomheder, og de er forpligtet til at anvende bestemmelserne i artikel 11, stk. 1a og 1c.«

13 Artikel 11, stk. 1c, i den tidligere lov om skatter og afgifter bestemte:

»Afgiftspligtige personer etableret i Rumænien, hvis momsregistrering er blevet inddraget i henhold til artikel 153, stk. 9, litra b)-e) og h), har under den pågældende periode ikke ret til at fradrage moms af de foretagne køb, men er betalingspligtige for den opkrævede moms i overensstemmelse med bestemmelserne i afsnit VI om afgiftspligtige transaktioner foretaget i denne periode. Med hensyn til de køb af varer og/eller tjenesteydelser, der foretages i den periode, hvor den pågældende ikke har et gyldigt momsregistreringsnummer, som vedrører de transaktioner, der vil blive foretaget efter datoen for momsregistreringen, og som giver fradragsret i henhold til afsnit VI, justeres til den afgiftspligtige persons fordel, gennem indførelse i den første momsangivelse, der er fastsat i artikel 156b, og som er indgivet af den afgiftspligtige person efter momsregistreringen, eller, alt efter omstændighederne, i en efterfølgende angivelse, den moms, som vedrører:

a) Oplagrede varer og tjenester, der ikke anvendes på registreringstidspunktet, fastlagt på grundlag af en beholdningsopgørelse.

b) Materielle aktiver, herunder investeringsgoder, for hvilke tilpasningsperioden for fradraget ikke er udløbet, samt opførte materielle aktiver, fastsat på grundlag af en beholdningsopgørelse, som den pågældende er indehaver af på tidspunktet for momsregistreringen. For så vidt angår andre materielle aktiver end investeringsgoder justeres afgiften vedrørende endnu ikke afskrevne værdier på momsregistreringstidspunktet. Artikel 149 finder anvendelse på investeringsgoder.«

14 Artikel 145 i den tidligere lov om skatter og afgifter fastsatte:

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

2. En afgiftspligtig person har ret til at fradrage afgift af varer og ydelser, såfremt de anvendes til følgende transaktioner:

a) afgiftspligtige transaktioner

b) transaktioner, der er et resultat af økonomiske aktiviteter, for hvilke stedet for

leveringen/ydelsen anses for at være i udlandet, når afgiften ville kunne fradrages, hvis transaktionerne var blevet udført i Rumænien

- c) transaktioner, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 143, 144 og 144a
- d) transaktioner, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 141, stk. 2, litra a), nr. 1-5, og artikel 141, stk. 2, litra b), når kunden er etableret uden for Fællesskabet, eller når de pågældende transaktioner er knyttet direkte til varer, som er bestemt til udførsel fra Fællesskabet og til transaktioner, der udføres af mellemænd, der handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved gennemførelsen af sådanne transaktioner
- e) de transaktioner, der er omhandlet i artikel 128, stk. 7, og artikel 129, stk. 7, såfremt afgiften blev pålagt den nævnte overførsel.

[...]

4. På de betingelser, der er fastsat i gennemførelsesbestemmelserne, indrømmes retten til fradrag af afgiften for erhvervelser, der foretages af en afgiftspligtig person inden dennes momsregistrering, jf. artikel 153.«

Den nye lov om skatter og afgifter

15 Artikel 11, stk. 8, i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 8. september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 688 af 10.9.2015, herefter »den nye lov om skatter og afgifter«) bestemmer:

»Afgiftspligtige personer, der er etableret i Rumænien, og hvis momsregistrering er blevet inddraget i overensstemmelse med artikel 316, stk. 11, litra c)-e) og h), har under den pågældende periode ikke ret til at fradrage moms af de foretagne erhvervelser, men er betalingspligtige for den opkrævede moms i overensstemmelse med bestemmelserne i afsnit VII om afgiftspligtige transaktioner foretaget i denne periode. I tilfælde af momsregistrering i overensstemmelse med artikel 316, stk. 12, udøver den afgiftspligtige person sin fradragsret for erhvervelser af varer og/eller tjenesteydelser foretaget i den periode, hvor momsregistreringsnummeret var blevet inddraget, ved indførelse heraf i den første momsangivelse i henhold til artikel 323, som er blevet indgivet efter personens momsregistrering, eller, alt efter omstændighederne, i en efterfølgende angivelse, selv om fakturaen ikke indeholder den afgiftspligtige persons momsregistreringsnummer. For så vidt angår erhvervelser af varer og/eller tjenesteydelser foretaget i den periode, hvor momsregistreringsnummeret var blevet inddraget, udsteder de afgiftspligtige personer – efter at være blevet momsregistreret i henhold til artikel 316, stk. 12 – fakturaer med separat angivelse af den i denne periode opkrævede [moms], som ikke indføres i den momsangivelse, der er blevet indgivet i overensstemmelse med artikel 323.«

16 Artikel 316, stk. 12 og 14, i den nye lov om skatter og afgifter er sålydende:

»12. Proceduren for inddragelse af momsregistreringen er fastsat i de gældende processuelle regler. Efter inddragelsen af momsregistreringen i overensstemmelse med stk. 11, litra a)-e) og h), identificerer de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder den momspligtige person, på dennes anmodning, på følgende måde:

[...]

d) I den i stk. 11, litra e), omhandlede situation på grundlag af en tro og love-erklæring, hvoraf det fremgår, at den pågældende vil udøve økonomisk virksomhed. Datoen for den afgiftspligtige persons momsregistrering er datoen for meddelelsen af afgørelsen.

[...]

14. Afgiftspligtige personer, der befinder sig i de i stk. 12 omhandlede situationer, må frem til momsregistreringsdatoen ikke anvende bestemmelserne vedrørende den i artikel 310 fastsatte fritagelsestærskel for små virksomheder, og de er forpligtet til at anvende bestemmelserne i artikel 11, stk. 6 og 8.«

17 Artikel 297 i den nye lov om skatter og afgifter bestemmer følgende:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at afgiften forfalder.

[...]

4. En afgiftspligtig person har ret til at fradrage afgift af varer og ydelser, såfremt de anvendes til følgende transaktioner:

a) afgiftspligtige transaktioner

b) transaktioner, der er et resultat af økonomiske aktiviteter, for hvilke stedet for leveringen/ydelsen anses for at være i udlandet, når afgiften ville kunne fradrages, hvis transaktionerne var blevet udført i Rumænien

c) transaktioner, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 294-296

d) transaktioner, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 292, stk. 2, litra a), nr. 1-5, og artikel 292, stk. 2, litra b), når kunden er etableret uden for Den Europæiske Union, eller når de pågældende transaktioner er knyttet direkte til varer, som er bestemt til udførsel fra Den Europæiske Union og til transaktioner, der udføres af mellemmand, der handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved gennemførelsen af sådanne transaktioner

[...]

6. På de betingelser, der er fastsat i gennemførelsesbestemmelserne, indrømmes retten til fradrag af afgiften for erhvervelser, der foretages af en afgiftspligtig person inden dennes momsregistrering, jf. artikel 316.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Ved afgørelse af 30. april 2014 blev Promexors momsregistrering inddraget ex officio med den begrundelse, at der i selskabets momsangivelser for seks på hinanden følgende måneder ikke var angivet nogen momspligtige transaktioner. Selv om Promexor ikke havde et gyldigt registreringsnummer, fortsatte selskabet med at udstede fakturaer uden moms fra maj 2014.

19 I april 2019 underrettede myndigheden for offentlige finanser Promexor om, at den ville foretage en afgiftskontrol vedrørende perioden fra den 1. april 2014 til den 31. december 2017. Med henblik på at undgå at betale en bøde for manglende indgivelse af afgiftsangivelser inden for de fastsatte frister foretog Promexor en efterfølgende indgivelse af momsangivelser vedrørende moms, der skal betales af afgiftspligtige personer, hvis momsregistreringsnummer er blevet inddraget i overensstemmelse med artikel 153, stk. 10, i den tidligere lov om skatter og afgifter.

20 På grundlag af disse angivelser og uden at foretage yderligere kontroller udstedte myndigheden for offentlige finanser den 19. april 2019 en fuldbyrdelsesordre, på grundlag af hvilken den indledte en tvangsfuldbyrdsprocedure mod Promexor, idet nævnte myndighed den samme dag, den 19. april 2019, udstedte et momsbetalingspåkrav.

21 Efter den afgiftskontrol, der blev gennemført den 11. juni 2019, fandt myndigheden for offentlige finanser med hensyn til den omhandlede periode, at Promexor faktisk havde indgivet momsangivelser. Den 31. juli 2019, dvs. efter vedtagelsen af afgiftskontrolrapporten, men før udløbet af fradragetsrettens forældelsesfrist, indgav Promexor berigtigelsesangivelser med angivelse af et momsbeløb på nul.

22 Ved procesdokument af 28. maj 2019 anlagde Promexor sag ved Judecătoria Oradea (retten i første instans i Oradea, Rumænien) med påstand bl.a. om annullation af fuldbyrdelsesordren og betalingspåkravet af 19. april 2019.

23 Til støtte for stævningen har Promexor gjort gældende, at selv om der findes retsmidler til afhjælpning af konsekvenserne af en inddragelse af momsregistreringsnummeret, nemlig muligheden for, at en afgiftspligtig person efter en ny momsregistrering med tilbagevirkende kraft kan fradrage momsen for hele den periode, hvor den pågældende ikke havde et momsregistreringsnummer, er disse retsmidler i praksis ikke tilgængelige. Under sådanne omstændigheder råder en afgiftspligtig person, hvis momsregistrering er blevet inddraget, og som af formelle grunde ikke på ny kan lade sig momsregistrere, ikke over noget retsmiddel. Desuden har Promexor gjort gældende, at den omstændighed, at en juridisk person, hvis momsregistreringsnummer er blevet inddraget, på ubestemt tid fortsat pålægges at betale den opkrævede moms, er i modstrid med de principper, som er fastsat i Domstolens praksis.

24 Myndigheden for offentlige finanser har gjort gældende, at tvangsfuldbyrdsproceduren var velbegrundet og forskriftsmæssig. Angivelserne vedrørende den moms, som skal betales af afgiftspligtige personer, hvis momsregistreringsnummer er blevet inddraget, såsom de af Promexor indgivne, svarer nemlig i henhold til den gældende lovgivning til tro og love-erklæringer. For så vidt angår de berigtigede angivelser bemærkede myndigheden for offentlige finanser, at disse var blevet indgivet efter vedtagelsen af rapporten om skatte- og afgiftskontrol, således at der ifølge loven ikke længere kunne foretages nogen rettelse heri.

25 Den forelæggende ret har indledningsvis anført, at en afgiftspligtig person, hvis momsregistrering er blevet inddraget, i medfør af den nationale lovgivning ikke har ret til at fradrage momsen vedrørende de foretagne erhvervelser, men forbliver underlagt pligten til at betale den opkrævede moms. Dernæst har den forelæggende ret anført, at den gældende nationale lovgivning ikke fastsætter nogen tidsbegrænsning for så vidt angår den forpligtelse til at opkræve moms, der påhviler en sådan afgiftspligtig person. Endelig har den forelæggende ret anført, at retten til momsfradrag ganske vist ligeledes kan udøves med tilbagevirkende kraft efter en ny momsregistrering. I det foreliggende tilfælde er Promexor imidlertid frtaget en sådan mulighed, idet selskabet ikke opfylder en formel betingelse, da selskabets direktør ligeledes er selskabsdeltager i et selskab, der er genstand for en insolvensprocedure.

26 På denne baggrund har Judec?toria Oradea (retten i første instans i Oradea) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er bestemmelserne i [momsdirektivet] og princippet om afgiftsneutralitet til hinder for en national lovgivning, hvorefter medlemsstaten pålægger en person at opkræve og indbetale moms til staten i en ubestemt periode, uden at personen imidlertid indrømmes ret til at fradrage moms, fordi den pågældendes momsregistreringsnummer er blevet inddraget ex officio, henset til, at der i momsangivelserne indgivet for seks på hinanden følgende måneder/to på hinanden følgende kalenderkvartaler ikke er oplyst momspligtige transaktioner?

2) Er en national bestemmelse eller praksis fra afgiftsmyndigheden, ifølge hvilken den afgiftspligtige person – selv om medlemsstaten normalt tillader, at en juridisk person efter anmodning kan blive momsregistreret på ny, efter at den pågældendes momsregistreringsnummer er blevet inddraget ex officio – under bestemte konkrete omstændigheder af simple formelle grunde ikke kan anmode om ny momsregistrering, men personen er pligtig til at opkræve og indbetale moms til staten i en ubestemt periode, uden at personen imidlertid indrømmes ret til at fradrage moms, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede forenelig med retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, proportionalitetsprincippet og princippet om loyalt samarbejde, således som de fremgår af [momsdirektivet]?

3) Skal retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, proportionalitetsprincippet og princippet om loyalt samarbejde, således som de fremgår af [momsdirektivet], under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at de er til hinder for, at den afgiftspligtige person pålægges at opkræve og indbetale moms i en ubestemt periode, uden at personen imidlertid indrømmes ret til at fradrage moms, uden at afgiftsmyndigheden i den konkrete situation undersøger, om de materielle betingelser for retten til at fradrage moms er opfyldt, og uden at den afgiftspligtige person har gjort sig skyldig i svig?«

Spørgsmålet om, hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling

27 Den rumænske regering har bestridt den forelæggende rets beskrivelse af de retlige og faktiske omstændigheder og gjort gældende, at såfremt Promexor havde indgivet en ansøgning med henblik på at få tildelt et nyt momsregistreringsnummer, ville myndigheden for offentlige finanser have tildelt selskabet et sådant. Som følge heraf er den rumænske regering af den opfattelse, at det skal fastslås, at de præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

28 Det skal bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i medfør af artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken tvisten er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkning af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 4.6.2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

29 Heraf følger, at der er en formodning for, at spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er

relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 4.6.2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

30 I det foreliggende tilfælde fremgår det ikke klart af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at situationen i hovedsagen svarer til et af de tilfælde, der er anført i den foregående præmis i nærværende dom. Navnlig forholder det sig således, at selv om den forelæggende ret ikke udtrykkeligt har henvist til den nationale bestemmelse, som forhindrede Promexor i at opnå en ny momsregistrering, har den ikke desto mindre anført, at en sådan bestemmelse findes. Under alle omstændigheder er det ikke bestridt, at en sådan bestemmelse findes og er indeholdt i Ordinul pre?edintelui ANAF nr. 2856/2017 (bekendtgørelse nr. 2856/2017 fra formanden for den nationale styrelse for skatter og afgifter). Det tilkommer ikke Domstolen at rejse tvivl om den forelæggende rets fortolkning af national ret.

31 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

32 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, artikel 213, stk. 1, artikel 214, stk. 1, og artikel 273 samt princippet om momsens neutralitet, sammenholdt med retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser og dette princip er til hinder for en national lovgivning, som gør det muligt for en skatte- og afgiftsmyndighed, der har inddraget momsregistreringen af en afgiftspligtig person, som for seks på hinanden følgende måneder har indgivet momsangivelser, der ikke indeholdt nogen afgiftspligtig transaktion, at forpligte denne afgiftspligtige person til, når den pågældende fortsætter sin virksomhed efter inddragelsen af dennes momsregistrering, at opkræve moms uden samtidig at kunne ansøge om en ny momsregistrering og indrømmes ret til fradrag af indgående moms.

33 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen. Den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan principielt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, og det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 28-30 og den deri nævnte retspraksis).

34 Endvidere kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet, 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 (dom af 7.3.2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis). Selv om nægtelse af fradragsretten kan begrundes, når tilsidesættelsen af formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af

28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis), må en sådan nægtelse derfor ikke finde sted, når den kompetente myndighed råder over alle nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 44 og 45).

35 Domstolen har i øvrigt særligt fastslået, 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 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

36 Domstolen konkluderede heraf, 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 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det skal særligt bemærkes, at Domstolen i en sag, der vedrørte den samme nationale lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, fastslog, at momsdirektivets artikel 167-169 og 179, artikel 213, stk. 1, artikel 214, stk. 1, samt artikel 273 skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national lovgivning, der giver skatte- og afgiftsmyndighederne mulighed for at nægte en afgiftspligtig person ret til momsfradrag, når det er godtgjort, at skatte- og afgiftsmyndigheden på grund af den afgiftspligtige persons manglende opfyldelse af sin forpligtelse ikke var i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at fastslå, at de materielle betingelser, som giver nævnte afgiftspligtige person ret til fradraget for indgående moms, er opfyldt, eller sidstnævnte har handlet svigagtigt for at kunne drage fordel af denne ret (jf. i denne retning dom af 7.3.2018, Dobro, C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 42).

38 I det foreliggende tilfælde er den forelæggende ret for det første af den opfattelse, at der ikke er begået momssvig i hovedsagen. Såfremt det bekræftes, at der ikke er begået svig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, kan Promexor ikke af denne grund nægtes ret til fradrag af indgående moms.

39 Inden for rammerne af denne efterprøvelse vil det påhvile den forelæggende ret at tage hensyn til den omstændighed, at selv om tilsidesættelserne af de formelle forpligtelser ikke gør det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser, som giver ret til fradrag for indgående moms, er opfyldt, kan sådanne omstændigheder godtgøre, at der foreligger et simpelt tilfælde af skattesvig, hvor den afgiftspligtige person bevidst har undladt at opfylde de formelle forpligtelser, som påhviler den pågældende, med det formål at unddrage sig betalingen af afgiften (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 55).

40 For det andet har den forelæggende ret anført, at samtidig med, at Promexor er frataget retten til at fradrage indgående moms på grund af den omstændighed, at myndigheden for offentlige finanser ikke har kontrolleret, om de materielle betingelser for at være berettiget til dette fradrag er opfyldt, er Promexor fortsat forpligtet til at opkræve indgående moms af sine afgiftspligtige transaktioner og er af rent formelle grunde ude af stand til at opnå en ny momsregistrering.

41 I denne henseende skal det bemærkes, at selv om det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 213 og 214, at medlemsstaterne har en vis skønsmargen, når de vedtager de foranstaltninger, der skal sikre registreringen af afgiftspligtige med henblik på moms, er denne skønsmargen ikke ubegrænset, hvorfor en medlemsstat ikke uden en gyldig grund kan afvise at

tildele en afgiftspligtig person et individuelt registreringsnummer (jf. i denne retning dom af 14.3.2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 22 og 23). Det skal særligt bemærkes, at selv om medlemsstaterne har en legitim interesse i at træffe passende foranstaltninger til at beskytte deres finansielle interesser og bekæmpe svig, afgiftsunddragelse og eventuelt misbrug, og selv om de derfor også lovligt i henhold til momsdirektivets artikel 273, stk. 1, kan fastsætte foranstaltninger, der er egnede til at forhindre misbrug af registreringsnumrene, navnlig udført af selskaber, hvis virksomhed – og dermed deres egenskab af afgiftspligtig person – er rent fiktiv, må disse foranstaltninger ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig, og de må ikke systematisk anfægte retten til momsfradrag og dermed denne afgifts neutralitet (jf. i denne retning dom af 14.3.2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 28 og 30).

42 Den omstændighed, at en skatte- og afgiftsmyndighed under henvisning til den nationale lovgivning gør retten til fradrag af moms betinget af overholdelsen af formelle krav, såsom momsregistrering, uden hensyntagen til de materielle betingelser, og navnlig – således som det er tilfældet i det foreliggende tilfælde, som anført af den forelæggende ret – uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, går imidlertid ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis). Henset til den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 41, gælder den samme konklusion i det tilfælde, hvor en skatte- og afgiftsmyndighed i henhold til national lovgivning systematisk beslutter ikke at tildele en afgiftspligtig person et momsregistreringsnummer alene af den grund, at dennes direktør er selskabsdeltager i et andet selskab, der er genstand for en insolvensprocedure, uden for så vidt at vurdere, om der foreligger en risiko for ikke at kunne foretage en korrekt opkrævning af momsen eller en risiko for svig.

43 Det tilkommer imidlertid i sidste ende den forelæggende ret at efterprøve, om den nationale lovgivning og myndigheden for offentlige financers anvendelse heraf er forenelige med de krav, der er nævnt i nærværende doms præmis 41 og 42, henset til samtlige omstændigheder i hovedsagen.

44 Henset til ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168, artikel 213, stk. 1, artikel 214, stk. 1, og artikel 273 samt princippet om momsens neutralitet, sammenholdt med retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser og dette princip i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig persons momsregistrering er blevet inddraget, fordi den pågældende i de momsangivelser, der var blevet indgivet for seks på hinanden følgende måneder, ikke havde angivet nogen momspligtige transaktioner, men hvor denne afgiftspligtige person fortsætter sin virksomhed på trods af denne inddragelse, ikke er til hinder for en national lovgivning, der gør det muligt for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed at pålægge personen at opkræve moms, som skal betales af dennes afgiftspligtige transaktioner, forudsat at vedkommende kan ansøge om en ny momsregistrering og fradrag indgående moms. Den omstændighed, at den afgiftspligtige persons direktør er selskabsdeltager i et andet selskab, der er genstand for en insolvensprocedure, kan ikke som sådan gøres gældende med henblik på systematisk at nægte denne afgiftspligtige person en ny momsregistrering.

Sagsomkostninger

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

indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 168, artikel 213, stk. 1, artikel 214, stk. 1, og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, samt princippet om neutraliteten af merværdiafgiften (moms), sammenholdt med retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser og dette princip i det tilfælde, hvor en afgiftspligtig persons momsregistrering er blevet inddraget, fordi den pågældende i de momsangivelser, der var blevet indgivet for seks på hinanden følgende måneder, ikke havde angivet nogen momspligtige transaktioner, men hvor denne afgiftspligtige person fortsætter sin virksomhed på trods af denne inddragelse, ikke er til hinder for en national lovgivning, der gør det muligt for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed at pålægge personen at opkræve moms, som skal betales af dennes afgiftspligtige transaktioner, forudsat at vedkommende kan ansøge om en ny momsregistrering og fradrage indgående moms. Den omstændighed, at den afgiftspligtige persons direktør er selskabsdeltager i et andet selskab, der er genstand for en insolvensprocedure, kan ikke som sådan gøres gældende med henblik på systematisk at nægte denne afgiftspligtige person en ny momsregistrering.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.