

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 18 november 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – En beskattningsbar persons avregistrering för mervärdesskatt – Avdragsrätt medges inte – Formella krav”

I mål C-358/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Judecătoria Oradea (Förstainstansdomstolen i Oradea, Rumänien) genom beslut av den 9 juli 2020, som inkom till domstolen den 30 juli 2020, i målet

Promexor Trade SRL

mot

Direcţia Generală a Finanşelor Publice Cluj – Administraţia Judeţeană a Finanşelor Publice Bihor,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av domaren F. Biltgen (referent), tillika tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna L.S. Rossi och N. Wahl,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Promexor Trade SRL, genom R. Chiriş, avocat,
- Rumäniens regering, genom E. Gane, A. Rotăreanu och A. Wellman, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 1, 167–169, 176–180, 214.1, 250, 272 och 273 i 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 mervärdesskattedirektivet) och av principerna om skatteneutralitet, effektivitet, lojalt samarbete, rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och proportionalitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Promexor Trade SRL (nedan kallat Promexor) och Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor (generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj – Regionala myndigheten för offentliga finanser i Bihor, Rumänien) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör skyldigheten för Promexor, som inte medgetts avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på grund av att bolagets registrering för mervärdesskatt avregistrerats, att betala mervärdesskatt för sina beskattade transaktioner.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

4 Av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet framgår 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.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.
- d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.
- e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

5 I artikel 178 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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.
- b) För avdrag enligt artikel 168 b, avseende transaktioner som likställs med leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, skall han iakta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.
- c) För avdrag enligt artikel 168 c, avseende gemenskapsinterna förvärv av varor, ska denne i den mervärdesskattedeklaration som föreskrivs i artikel 250 ange alla de uppgifter som behövs för att beräkna den mervärdesskatt som ska betalas på hans gemenskapsinterna förvärv av varor samt inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–5.
- d) För avdrag enligt artikel 168 d, avseende transaktioner som likställs med gemenskapsinterna förvärv av varor, skall han iakta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.
- e) För avdrag enligt artikel 168 e, avseende import av varor, skall han inneha ett importdokument som uppger honom som mottagare eller importör och anger, eller medger beräkning av, den mervärdesskatt som skall betalas.
- f) När han skall betala mervärdesskatt såsom förvärvare, vid tillämpning av artiklarna 194–197 och artikel 199, skall han iakta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.”

6 Artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.”

7 I artikel 180 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179.”

8 I artikel 213.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.”

9 Artikel 214.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.
- b) Varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1

b, eller som har utnyttjat möjligheten i artikel 3.3 att välja att låta sina gemenskapsinterna förvärv bli föremål för mervärdesskatt.

c) Varje beskattningsbar person som inom medlemsstaternas respektive territorium gör gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för transaktioner som han genomför utanför deras territorium och som har samband med sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket.

d) Varje beskattningsbar person som inom medlemsstaternas respektive territorium mottar tjänster för vilka personen är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artikel 196.

e) Varje beskattningsbar person som är etablerad inom medlemsstaternas respektive territorium och tillhandahåller tjänster på en annan medlemsstats territorium, för vilka mervärdesskatt ska betalas uteslutande av mottagaren i enlighet med artikel 196.”

10 I artikel 250.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

11 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet 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.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Rumänskrätt

Den gamla skattelagen

12 I artikel 153.9 och 153.91 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter) av den 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003), i dess ändrade lydelse (nedan kallad den gamla skattelagen), föreskrevs följande:

”9. De behöriga skattemyndigheterna ska avregistrera en person för mervärdesskatt i enlighet med denna artikel

...

e) om det i de mervärdesskattedekclarationer som ingetts avseende sex på varandra följande månader under ett kalenderhalvår, för personer som har kalendermånaden som räkenskapsperiod, och avseende två på varandra följande beskattningsperioder under ett kalenderhalvår, för beskattningsbara personer som har ett kvartal som räkenskapsperiod, inte har angetts några förvärv av varor eller tjänster eller leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som utförts under dessa deklarationsperioder, räknat från den första dagen i den andra månaden efter det innevarande kalenderhalvåret. Efter deklarationen för juli 2012, för

beskattningsbara personer som har kalendermånaden som räkenskapsperiod, och efter deklarationen avseende tredje kvartalet år 2012, för beskattningsbara personer som har ett kvartal som räkenskapsperiod, ska de behöriga skattemyndigheterna avregistrera personen för mervärdesskatt, om det i de mervärdesskattedeklarationer som ingetts avseende sex på varandra följande månader, för beskattningsbara personer som har kalendermånaden som räkenskapsperiod, och avseende två på varandra följande kvartal, för beskattningsbara personer som har ett kvartal som räkenskapsperiod, inte har angetts några förvärv av varor eller tjänster eller leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som utförts under dessa deklaraionsperioder, räknat från den första dagen i den månad som följer efter den månad då fristen för att inge den sjätte deklarationen löpte ut, i det första fallet, och räknat från den första dagen i den månad som följer efter den månad då fristen för att inge den andra deklarationen löpte ut, i det andra fallet,

...

91. Förfarandet för avregistrering för mervärdesskatt regleras i gällande förfarandebestämmelser. Efter att avregistrering för mervärdesskatt beslutats i enlighet med punkt 9 a–e eller h ska de behöriga skattemyndigheterna registrera de beskattningsbara personerna för mervärdesskatt med tillämpning av punkt 71 enligt följande:

...

d) På ansökan av den beskattningsbara personen, i det fall som avses i punkt 9 e, på grundval av en sanningsförsäkran där det framgår att vederbörande kommer att bedriva ekonomisk verksamhet. Dagen för den beskattningsbara personens registrering för mervärdesskatt är den dag då beslutet om registrering för mervärdesskatt delges.

Beskattningsbara personer som befinner sig i de situationer som avses i denna punkt får inte tillämpa bestämmelserna om taket för undantag för små företag enligt artikel 152 innan de registrerats för mervärdesskatt och är skyldiga att tillämpa bestämmelserna i artikel 11.11 och 11.13.”

13 Artikel 11.13 i den gamla skattelagen hade följande lydelse:

”Beskattningsbara personer som är etablerade i Rumänien och som har avregistrerats för mervärdesskatt i enlighet med artikel 153.9 b–e eller h har inte rätt till avdrag för mervärdesskatt på gjorda förvärv under perioden i fråga, men är skyldiga att betala in den uttagna mervärdesskatten, i enlighet med bestämmelserna i avdelning VI, på beskattningsbara transaktioner som utförts under denna period. För förvärv av varor och/eller tjänster som görs under den period under vilken personen i fråga saknar giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt, och som är avsedda för transaktioner som kommer att utföras efter det att vederbörande har registrerats för mervärdesskatt och som medför rätt till avdrag enligt avdelning VI, ska en justering till förmån för den beskattningsbara personen göras – genom anteckning härom i den första skattedeklaration som ges in av den beskattningsbara personen i enlighet med artikel 1562 efter det att vederbörande har registrerats för mervärdesskatt eller, beroende på omständigheterna, i en senare deklaration – beträffande skatten på följande:

a) Varor som förvaras i lager och tjänster som inte har använts vid tidpunkten för registreringen, vilka fastställts på grundval av en inventering.

b) Materiella anläggningstillgångar, däribland investeringsvaror för vilka perioden för justering av avdraget inte har löpt ut, samt nyanläggningar, vilka fastställts på grundval av en inventering och vilka ägdes av den berörda personen vid tidpunkten för registreringen. Beträffande andra

materiella anläggningstillgångar än investeringsvaror ska justering göras av den skatt som hänförs till värden som ännu inte har avskrivits vid tidpunkten för registreringen. Artikel 149 ska tillämpas på investeringsvaror.”

14 I artikel 145 i den gamla skattelagen föreskrevs följande:

- ”1. Avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.
2. Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används i någon av nedanstående transaktioner
 - a) Beskattade transaktioner.
 - b) Transaktioner som härrör från ekonomisk verksamhet för vilka platsen för leverans/tillhandahållande anses vara belägen i utlandet, om skatten hade varit avdragsgill om dessa transaktioner hade utförts i Rumänien.
 - c) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 143, 144 och 1441.
 - d) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 141.2 a leden 1–5 och 141.2 b, om köparen eller mottagaren är etablerad utanför gemenskapen eller om transaktionerna är direkt kopplade till varor som ska exporteras ut ur gemenskapen samt transaktioner som utförs av mellanmän som agerar i annans namn och för annans räkning, när de deltar i sådana transaktioner.
 - e) De transaktioner som avses i artikel 128.7 och artikel 129.7, om skatten var tillämplig på nämnda överföring.

...

4. Enligt de villkor som fastställs i tillämpningsbestämmelserna ska rätt till avdrag medges för förvärv som görs av en beskattningsbar person innan vederbörande registrerats för mervärdesskatt i enlighet med artikel 153.”

Den nya skattelagen

15 I artikel 11.8 i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om skatter) av den 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 688 av den 10 september 2015) (nedan kallad den nya skattelagen) föreskrivs följande:

”Beskattningsbara personer som är etablerade i Rumänien och som har avregistrerats för mervärdesskatt i enlighet med artikel 316.11 c–e eller h har inte rätt till avdrag för mervärdesskatt på gjorda förvärv under perioden i fråga, men är skyldiga att betala in den uttagna mervärdesskatten, i enlighet med bestämmelserna i avdelning VII, på beskattade transaktioner som utförts under denna period. Vid registrering för mervärdesskatt i enlighet med artikel 316.12 ska den beskattningsbara personen utöva sin avdragsrätt för förvärv av varor och/eller tjänster som gjorts under den period då registreringsnumret för mervärdesskatt var avregistrerat, genom anteckning i den första mervärdesskattedeklaration enligt artikel 323 som lämnas in efter vederbörandes mervärdesskatteregistrering eller, beroende på omständigheterna, i en senare deklaration, även om fakturan inte innehåller den beskattningsbara personens registreringsnummer för mervärdesskatt. Efter att ha registrerats för mervärdesskatt i enlighet med artikel 316.12, ska de beskattningsbara personerna med avseende på leveranser av varor/tillhandahållanden av tjänster som utförts under den period då registreringsnumret för

mervärdesskatt var avregistrerat utfärda fakturor som separat anger den mervärdesskatt som tagits ut under denna period och som inte har angetts i den mervärdesskattedeklaration som lämnats in i enlighet med artikel 323.”

16 Artikel 316.12 och 316.14 i den nya skattelagen har följande lydelse:

”12. Förfarandet för avregistrering för mervärdesskatt regleras i gällande förfarandebestämmelser. Efter det att avregistrering från mervärdesskatt beslutats i enlighet med punkt 11 a–e eller h ska de behöriga skattemyndigheterna registrera den beskattningsbara personen, på dennas begäran, för mervärdesskatt på följande sätt:

...

d) I det fall som avses i punkt 11 e, på grundval av en sanningsförsäkran där det framgår att vederbörande kommer att bedriva ekonomisk verksamhet. Dagen för den beskattningsbara personens registrering för mervärdesskatt är den dag då beslutet om registrering för mervärdesskatt delges.

...

14. Beskattningsbara personer som befinner sig i de situationer som avses i punkt 12 får inte tillämpa bestämmelserna om taket för undantag för små företag enligt artikel 310 innan de registrerats för mervärdesskatt och är skyldiga att tillämpa bestämmelserna i artikel 11.6 och 11.8.”

17 I artikel 297 i den nya skattelagen föreskrivs följande:

”1. Avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

...

4. Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används i någon av nedanstående transaktioner:

a) Beskattade transaktioner.

b) Transaktioner som härrör från ekonomisk verksamhet för vilka platsen för leverans/tillhandahållande anses vara belägen i utlandet, om skatten hade varit avdragsgill om dessa transaktioner hade utförts i Rumänien.

c) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 294, 295 och 296.

d) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 292.2 a leden 1–5 och 292.2 b, om köparen eller mottagaren är etablerad utanför Europeiska unionen eller om transaktionerna är direkt kopplade till varor som ska exporteras ut ur Europeiska unionen samt transaktioner som utförs av mellanmän som agerar i annans namn och för annans räkning, när de deltar i sådana transaktioner.

...

6. Enligt de villkor som fastställs i tillämpningsbestämmelserna ska rätt till avdrag medges för förvärv som görs av en beskattningsbar person innan vederbörande registrerats för mervärdesskatt i enlighet med artikel 316.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Genom beslut av den 30 april 2014 avregistrerades Promexor ex officio för mervärdesskatt med motiveringen att de mervärdesskattedeklarationer som bolaget ingett avseende sex månader i följd inte innehöll uppgifter om mervärdesskattepliktiga transaktioner. Promexor, som därmed saknade giltigt registreringsnummer, fortsatte dock att utfärda fakturor utan mervärdesskatt från och med maj 2014.

19 I april 2019 meddelade skattemyndigheten Promexor att den skulle genomföra en skattekontroll avseende perioden 1 april 2014–31 december 2017. För att undgå att betala böter på grund av underlåtenhet att inom de fastställda fristerna lämna in skattedeklarationer ingav Promexor i efterhand deklarationer avseende den mervärdesskatt som beskattningsbara personer vars registreringsnummer för mervärdesskatt avregistrerats i enlighet med artikel 153.10 i den gamla skattelagen var skyldiga att betala in.

20 På grundval av dessa deklarationer och utan att vidta ytterligare kontroller utfärdade skattemyndigheten den 19 april 2019 en exekutionstitel. Med stöd av denna exekutionstitel inledde skattemyndigheten ett verkställighetsförfarande mot Promexor genom att samma dag, den 19 april 2019, utfärda ett föreläggande att betala mervärdesskatt.

21 Efter den skattekontroll som genomfördes den 11 juni 2019 fastställde skattemyndigheten, med avseende på den aktuella perioden, att Promexor faktiskt hade ingett mervärdesskattedeklarationerna. Den 31 juli 2019, det vill säga efter det att rapporten avseende skattekontrollen hade antagits men innan preskriptionstiden för avdragsrätten löpt ut, ingav Promexor rättade deklarationer med uppgifter om ett mervärdesskattebelopp som uppgick till noll.

22 Genom skrivelse av den 28 maj 2019 överklagade Promexor till Judecătoria Oradea (Förstainstansdomstolen i Oradea, Rumänien) och yrkade särskilt att exekutionstiteln och betalningsföreläggandet av den 19 april 2019 skulle upphävas.

23 Promexor gjorde till stöd för sin talan gällande att det visserligen fanns medel för att avhjälpa följderna av att bolagets mervärdesskattenummer avregistrerats, närmare bestämt möjligheten för en beskattningsbar person att, efter en ny registrering för mervärdesskatt, retroaktivt dra av mervärdesskatten för hela den period under vilken vederbörande saknat registreringsnummer för mervärdesskatt, men att dessa medel i praktiken inte var tillgängliga. Under sådana omständigheter kan den beskattningsbara person vars mervärdesskatteregistrering har avregistrerats, och som av formella skäl inte på nytt kan registrera sig för mervärdesskatt, inte på något sätt avhjälpa situationen. Promexor gjorde dessutom gällande att det strider mot de principer som slagits fast i domstolens praxis att en juridisk person vars registreringsnummer för mervärdesskatt har avregistrerats under obestämd tid fortsätter att vara skyldig att betala in uttagen mervärdesskatt.

24 Skattemyndigheten gjorde å sin sida gällande att verkställighetsförfarandet var välgrundat och korrekt. Deklarationerna avseende den mervärdesskatt som beskattningsbara personer vars registreringsnummer för mervärdesskatt avregistrerats är skyldiga att betala in, såsom de deklarationer som Promexor ingett, utgör nämligen enligt skattemyndigheten en sanningsförsäkran i enlighet med gällande lagstiftning. Vad beträffar de rättade deklarationerna påpekade skattemyndigheten att dessa hade ingetts efter det att rapporten avseende skattekontrollen hade antagits, vilket innebar att det enligt lag inte längre var möjligt att göra någon rättelse.

25 Den hänskjutande domstolen har först påpekat att en beskattningsbar person vars registrering för mervärdesskatt har avregistrerats enligt nationell lagstiftning inte har rätt att dra av

den mervärdesskatt som hänför sig till de genomförda förvärven, men fortsätter att vara skyldig att betala den uttagna mervärdesskatten. Vidare har den hänskjutande domstolen angett att det i den gällande nationella lagstiftningen inte fastställs någon tidsbegränsning för en sådan beskattningsbar persons skyldighet att ta ut mervärdesskatt. Slutligen har den hänskjutande domstolen tillagt att det är riktigt att avdragsrätten för mervärdesskatt även kan utövas retroaktivt, efter en ny registrering för mervärdesskatt. I förevarande fall hade Promexor emellertid inte denna möjlighet, eftersom det fanns ett formkrav som inte var uppfyllt, i och med att bolagets företagsledare även var delägare i ett bolag som är föremål för ett insolvensförfarande.

26 Mot denna bakgrund har Judec?toria Oradea (Förstainstansdomstolen i Oradea) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] och principen om skatteneutralitet hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken medlemsstaten för obestämd tid ålägger en person att ta ut och betala in mervärdesskatt till staten, utan att vederbörande tillerkänns en motsvarande rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, eftersom skattemyndigheten på eget initiativ har avregistrerat vederbörandes registreringsnummer för mervärdesskatt på grund av att det i de mervärdesskattedeklarationer som ingetts avseende sex på varandra följande månader/två på varandra följande kalenderkvartal inte angetts några mervärdesskattepliktiga transaktioner?

2) Är en nationell bestämmelse eller praxis vid skattemyndigheten enligt vilken den beskattningsbara personen – även om medlemsstaten normalt tillåter att en juridisk person, vars registreringsnummer för mervärdesskatt avregistrerats ex officio, efter ansökan åter registreras för mervärdesskatt – under vissa konkreta omständigheter av formella skäl inte kan ansöka om att åter bli registrerad för mervärdesskatt, men är skyldig att för obestämd tid ta ut och betala in mervärdesskatt till staten, utan att vederbörande tillerkänns rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, förenlig med principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar, proportionalitet och lojalt samarbete, såsom de följer av [mervärdesskattedirektivet], under sådana omständigheter som dem i det nationella målet?

3) Ska principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar, proportionalitet och lojalt samarbete, såsom de följer av [mervärdesskattedirektivet], under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, tolkas på så sätt att de utgör hinder för att det fastställs en skyldighet för den beskattningsbara personen att för obestämd tid ta ut och betala in mervärdesskatt, utan att vederbörande tillerkänns rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, utan att skattemyndigheten kontrollerar huruvida de materiella kraven för rätt att göra avdrag för mervärdesskatt är uppfyllda och utan att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till bedrägeri?”

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning

27 Den rumänska regeringen har ifrågasatt den hänskjutande domstolens beskrivning av de tillämpliga bestämmelserna och de faktiska omständigheterna och har gjort gällande att skattemyndigheten skulle ha tilldelat Promexor ett nytt registreringsnummer för mervärdesskatt om bolaget hade ansökt om detta. Den rumänska regeringen anser följaktligen att tolkningsfrågorna ska avvisas.

28 EU-domstolen erinrar om att det enligt dess fasta praxis, inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som införts genom artikel 267 FEUF, uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken 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 4 juni 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

29 Av detta följer att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. EU-domstolen kan bara avvisa en begäran från en nationell domstol 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 4 juni 2020, Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

30 I förevarande fall framgår det inte tydligt av de handlingar som EU-domstolen har tillgång till att en av situationer som nämns i föregående punkt föreligger i det nationella målet. Även om den hänskjutande domstolen inte uttryckligen har hänvisat till den nationella bestämmelse som hindrade Promexor från att erhålla en ny mervärdesskatteregistrering, har den emellertid angett att det finns en sådan bestämmelse. Det har under alla omständigheter inte bestritts att en sådan bestämmelse existerar och förekommer i Ordinul pre-educativ ANAF nr. 2856/2017 (föreskrifter utfärdade av generaldirektören för den nationella skattemyndigheten nr 2856/2017). Det ankommer inte på domstolen att ompröva den tolkning av den nationella rätten som den hänskjutande domstolen har gjort.

31 Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Prövning av tolkningsfrågorna

32 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska provas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 168, 213.1, 214.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet samt principen om mervärdesskattens neutralitet, mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och proportionalitet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som tillåter att en skattemyndighet som har avregistrerat en beskattningsbar person för mervärdesskatt, på grund av att denne under sex på varandra följande månader har ingett mervärdesskattedeklarationer i vilka det inte angetts några beskattningsbara transaktioner, ålägger denna beskattningsbara person att i samband med utövandet av verksamheten efter avregistreringen för mervärdesskatt ta ut mervärdesskatt utan att kunna ansöka om en ny registrering för mervärdesskatt och utan att ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats.

33 Som underlag för att besvara denna fråga erinrar EU-domstolen om att det av domstolens fasta praxis följer 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 förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättats genom unionslagstiftning. Den avdragsrätt som föreskrivs i artiklarna 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. 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 en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, punkterna 28–30 och där angiven rättspraxis).

34 Dessutom kräver den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet att avdrag för ingående mervärdesskatt medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 7 mars 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 31 och där angiven rättspraxis). Även om nekad avdragsrätt kan motiveras när åsidosättandet av formella krav medför att det inte går att säkert bevisa att de materiella kraven har uppfyllts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46 och där angiven rättspraxis), kan avdrag inte nekas när den behöriga myndigheten förfogar över samtliga nödvändiga uppgifter för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 44 och 45).

35 Domstolen har dessutom slagit fast att den registrering för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 214 i mervärdesskattedirektivet samt den beskattningsbara personens skyldighet enligt artikel 213 i direktivet att uppge när dennes ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör endast utgör formella krav som fyller en kontrollfunktion och som bland annat inte kan påverka rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, i den mån som de materiella villkoren som gäller för denna rätt är uppfyllda (dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

36 Av detta följer att en beskattningsbar person inte får hindras från att utöva sin avdragsrätt med hänvisning till att personen inte hade registrerat sig för mervärdesskatt innan vederbörande använde de varor som denne hade förvärvat inom ramen för sin beskattade verksamhet (dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

37 Närmare bestämt har domstolen, i ett mål som rörde samma nationella lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, slagit fast att artiklarna 167–169, 179, 213.1, 214.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken skatteförvaltningen får neka en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt när det är utrett att skatteförvaltningen, på grund av att denna person har åsidosatt sina skyldigheter, inte har haft tillgång till de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera att de materiella kraven för avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som den beskattningsbara personen har betalat är uppfyllda, eller när det är utrett att denna person har handlat bedrägligt för att kunna erhålla sådan avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 42).

38 I förevarande fall anser den hänskjutande domstolen att det inte har förekommit något bedrägeri i mervärdesskattehänseende i det nationella målet. Om det bekräftas att det inte har

förekommit något bedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, kan Promexor inte nekas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt av detta skäl.

39 I samband med denna kontroll ankommer det på den hänskjutande domstolen att beakta att åsidosättandet av formella skyldigheter, även om det inte innebär att det blir omöjligt att säkert bevisa att de materiella kraven för rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har uppfyllts, kan utgöra bevis för det enklaste fallet av skattebedrägeri, bestående i att den beskattningsbara personen avsiktligt underlåter att uppfylla de formella skyldigheter som åligger vederbörande i syfte att undgå att betala skatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 55).

40 Den hänskjutande domstolen har vidare angett att Promexor, som inte längre hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt på grund av att skattemyndigheten inte hade kontrollerat huruvida de materiella villkoren för att kunna göra sådant avdrag var uppfyllda, fortfarande var skyldigt att ta ut mervärdesskatt på sina beskattade transaktioner och av rent formella skäl inte kunde erhålla en ny registrering för mervärdesskatt.

41 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det visserligen följer av lydelsen i artiklarna 213 och 214 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller vilka åtgärder som ska vidtas för att identifiera beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende, men att detta utrymme för skönsmässig bedömning inte är obegränsat. Detta innebär att en medlemsstat inte utan berättigade skäl kan neka en beskattningsbar person ett individuellt registreringsnummer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 mars 2013, *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, punkterna 22 och 23). Även om medlemsstaterna har ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter och bekämpa skatteundandragande, skatteflykt och missbruk, och även om de således har rätt att, med stöd av artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet, vidta åtgärder för att motverka att registreringsnumren missbrukas, särskilt av bolag vilkas verksamhet – och följaktligen även deras status som beskattningsbar person – är rent fiktiv, får dessa åtgärder inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en riktig uppbörd av skatten och för att förebygga skattebedrägeri, och de får inte användas på ett sätt som systematiskt äventyrar rätten till avdrag för mervärdesskatt och därigenom principen om mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 mars 2013, *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, punkterna 28 och 30).

42 Den omständigheten att skattemyndigheten, med stöd av nationell lagstiftning, kräver att formella krav – såsom registrering till mervärdesskatt – ska vara uppfyllda för att det ska föreligga rätt till avdrag för mervärdesskatt, utan att ta hänsyn till de materiella kraven och, såsom är fallet i förevarande mål enligt den hänskjutande domstolen, utan att undersöka huruvida dessa är uppfyllda, går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 45 och där angiven rättspraxis). Samma slutsats gör sig, mot bakgrund av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 41 ovan, gällande när en skattemyndighet, med tillämpning av nationell rätt, systematiskt beslutar att inte tilldela en beskattningsbar person ett registreringsnummer för mervärdesskatt enbart av det skälet att bolagets företagsledare är delägare i ett annat bolag som är föremål för ett insolvensförfarande, utan att för den skull bedöma huruvida det föreligger en risk för den riktiga uppbörden av mervärdesskatten eller en risk för bedrägeri.

43 Det ankommer emellertid i slutändan på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga omständigheter i det nationella målet bedöma huruvida den nationella lagstiftningen och skattemyndighetens tillämpning av den är förenlig med de krav som nämns i punkterna 41 och 42

ovan.

44 Med beaktande av dessa överväganden ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 168, 213.1, 214.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet samt principen om mervärdesskattens neutralitet, mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och proportionalitet, ska tolkas så, att de – i en situation där en beskattningsbar person avregistrerats för mervärdesskatt på grund av att det i de mervärdesskattedeklarationer som den beskattningsbara personen ingett under sex på varandra följande månader inte angetts några beskattningsbara transaktioner, men där denna person fortsätter att bedriva sin verksamhet trots denna avregistrering – inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som ger den behöriga skattemyndigheten möjlighet att ålägga denna beskattningsbara person att ta ut mervärdesskatt på sina beskattade transaktioner, under förutsättning att den beskattningsbara personen kan ansöka om en ny registrering för mervärdesskatt och göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Den omständigheten att den beskattningsbara personens företagsledare är delägare i ett annat bolag som är föremål för ett insolvensförfarande kan inte i sig anges som grund för att systematiskt neka denna beskattningsbara person en ny registrering för mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

45 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artiklarna 168, 213.1, 214.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, samt principen om mervärdesskattens neutralitet, mot bakgrund av principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och proportionalitet, ska tolkas så, att de – i en situation där en beskattningsbar person avregistrerats för mervärdesskatt på grund av att det i de mervärdesskattedeklarationer som den beskattningsbara personen ingett under sex på varandra följande månader inte angetts några beskattningsbara transaktioner, men där denna person fortsätter att bedriva sin verksamhet trots denna avregistrering – inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som ger den behöriga skattemyndigheten möjlighet att ålägga denna beskattningsbara person att ta ut mervärdesskatt på sina beskattade transaktioner, under förutsättning att den beskattningsbara personen kan ansöka om en ny registrering för mervärdesskatt och göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Den omständigheten att den beskattningsbara personens företagsledare är delägare i ett annat bolag som är föremål för ett insolvensförfarande kan inte i sig anges som grund för att systematiskt neka denna beskattningsbara person en ny registrering för mervärdesskatt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.