

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

16. februar 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – opførelse af et boligkompleks foretaget af en sammenslutning uden status som juridisk person – sammenslutningsaftale – visse medlemmers salg af lejligheder i det nævnte boligkompleks – bestemmelse af den afgiftspligtige person – princip om afgiftsneutralitet – ret til fradrag af moms«

I sag C-519/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj, Rumænien) ved afgørelse af 28. juni 2021, indgået til Domstolen den 24. august 2021, i sagen

ASA

mod

DGRFP Cluj,

procesdeltagere:

BP,

MB,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

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

generaladvokat: N. Emiliou

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- ASA ved avocat S.I. Pu?,
- den rumænske regering ved E. Gane, A. Rot?reanu og A. Wellman, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og J. Jokubauskait?, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60, herefter »momsdirektivet«) samt af proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem ASA, som er en fysisk person, og Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Cluj-Napoca (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca, Rumænien) (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) på salg af lejligheder.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, har følgende ordlyd:

»Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

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

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

5 Det nævnte direktivs artikel 11 fastsætter:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift [...] kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.«

6 Direktivets artikel 12 bestemmer:

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

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning
- b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

7 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, fastsætter:

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

8 Direktivets artikel 62 bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

9 Det nævnte direktivs artikel 63 er sålydende:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

10 Direktivets artikel 65 fastsætter:

»Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.«

11 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

12 Det nævnte direktivs artikel 78 er affattet således:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

- a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen
- b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden.

Medlemsstaterne kan ved anvendelsen af stk. 1, litra b), betragte omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, som biomkostninger.«

13 Direktivets artikel 167 har følgende ordlyd:

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

14 Direktivets artikel 168 fastsætter:

»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

[...]«

15 Momsdirektivets artikel 178 bestemmer:

»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 artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

16 Det nævnte direktivs artikel 179 fastsætter:

»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.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

17 Direktivets artikel 226 er affattet på følgende måde:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

- 1) fakturaens udstedelsesdato
- 2) et fortløbende nummer, der bygger på en eller flere serier, og som identificerer den enkelte faktura
- 3) det momsregistreringsnummer omhandlet i artikel 214, hvorunder den afgiftspligtige person

har foretaget leveringen af varerne eller ydelserne

- 4) kundens momsregistreringsnummer omhandlet i artikel 214, hvorunder denne har modtaget en levering af varer eller ydelser, for hvilken han er betalingspligtig for momsen, eller en levering af varer omhandlet i artikel 138
- 5) den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse
- 6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser
- 7) den dato, hvor leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor det i artikel 220, nr. 4) og 5), omhandlede afdrag betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato
- 8) afgiftsgrundlaget angivet for hver enkelt sats eller fritagelse, enhedsprisen uden moms, samt eventuelle rabatter og prisnedslag, hvis de ikke er medregnet i enhedsprisen
- 9) den gældende momssats
- 10) det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]«

Rumænsk ret

18 Artikel 86, stk. 2-5, i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003) bestemte følgende i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »lov om skatter og afgifter«):

»(2) Inden for enhver sammenslutning uden status som juridisk person, der er oprettet i henhold til loven, har medlemmerne pligt til ved indledningen af virksomheden at indgå skriftlige sammenslutningsaftaler, der bl.a. indeholder oplysningerne om

- a) aftaleparterne
- b) sammenslutningens virksomhedsområde og hjemsted
- c) medlemmernes bidrag i form af goder og rettigheder
- d) det enkelte medlems procentvise andel af sammenslutningens indtægter eller tab proportionalt med medlemmets eget bidrag
- e) udpegning af et medlem med ansvar for at opfylde sammenslutningens forpligtelser over for de offentlige myndigheder
- f) betingelserne for ophør af sammenslutningen. Medlemmernes bidrag i overensstemmelse med sammenslutningsaftalen betragtes ikke som indkomster for sammenslutningen. Sammenslutningsaftalen skal registreres ved den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed inden for 15 dage efter dens indgåelse. Skatte- og afgiftsmyndigheden har ret til at nægte registrering af aftaler, såfremt de ikke indeholder de i henhold til dette stykke påkrævede oplysninger.

(3) Når der mellem de associerede medlemmer består et slægtskabsforhold indtil fjerde led inklusive, skal parterne bevise, at de deltager i opnåelsen af overskud med formuegoder eller

rettigheder, der tilhører dem. Fysiske personer, der har en begrænset kapacitet, kan ligeledes være associerede medlemmer.

(4) Sammenslutningerne skal senest den 15. marts i det følgende år indgive de årlige selvangivelser til den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed i overensstemmelse med den model, der er udarbejdet af ministeriet for offentlige finanser, og disse angivelser skal også omfatte udlodning af nettooverskuddet/-tabet mellem medlemmerne.

(5) Sammenslutningens årlige overskud/tab fordeles blandt medlemmerne proportionalt med den procentvise deltagerandel svarende til deres bidrag i overensstemmelse med sammenslutningsaftalen.«

19 Artikel 125a, stk. 1, i lov om skatter og afgifter fastsatte:

»I henhold til dette afsnit har nedenstående begreber og udtryk følgende betydning:

[...]

18. Ved »afgiftspligtig person« forstås, jf. artikel 127, stk. 1, en fysisk person, en gruppe af personer, en offentlig institution, en juridisk person eller en hvilken som helst anden enhed, der kan udøve økonomisk virksomhed.

[...]«

20 Den nævnte lovs artikel 127, stk. 8 og 9, bestemte:

»(8) På de lovbestemte betingelser og inden for de lovbestemte grænser betragtes en gruppe afgiftspligtige personer, som er etableret i Rumænien og – selv om de i retlig forstand er selvstændige – organisatorisk, finansielt og økonomisk er nært knyttet til hinanden, som en enkelt afgiftspligtig person.

(9) Medlemmet af eller partneren i en sammenslutning eller en organisation uden status som juridisk person betragtes som separat afgiftspligtig person med hensyn til de økonomiske aktiviteter, som ikke udføres på vegne af sammenslutningen eller organisationen.«

21 Artikel 152, stk. 1, i lov om skatter og afgifter var affattet således:

»En afgiftspligtig person, som er etableret i Rumænien, kan – hvis den deklarerede eller den faktiske årlige omsætning er lavere end tærsklen på 35 000 EUR, hvor det tilsvarende beløb i [rumænske lei (RON)] er fastsat i henhold til vekselkursen fra Banca Națională a României [(Rumæniens nationalbank)] på tiltrædelsesdatoen og afrundet til nærmeste tusindedel – anvende den afgiftsfritagelse, der herefter benævnes den »særlige fritagelsesordning«, for de i artikel 126, stk. 1, omhandlede transaktioner, bortset fra leveringer inden for Fællesskabet af nye transportmidler, der er fritaget i overensstemmelse med artikel 143, stk. 2, litra b).«

22 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbeslutning nr. 44/2004 om godkendelse af gennemførelsesbestemmelserne til lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112 af 6.2.2004) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »regeringsbeslutning nr. 44/2004«), fastsatte følgende i punkt 4, der var blevet udstedt i henhold til bestemmelserne i artikel 127 i lov om skatter og afgifter:

»(1) Med henblik på artikel 127, stk. 8, i lov om skatter og afgifter kan en gruppe afgiftspligtige personer med hjemsted i Rumænien, der i retlig forstand er selvstændige, og som finansielt,

økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, vælge at blive behandlet som en enkelt afgiftspligtig person, benævnt skatte- og afgiftsgruppe, på følgende betingelser:

- a) En afgiftspligtig person kan kun indgå i en enkelt skatte- og afgiftsgruppe.
 - b) Optionen skal vedrøre en periode på mindst to år.
 - c) Alle afgiftspligtige personer i gruppen skal anvende samme skatte- og afgiftsperiode.
- (2) Skatte- og afgiftsgruppen kan bestå af to til fem afgiftspligtige personer.
- (3) Indtil den 1. januar 2009 kan en skatte- og afgiftsgruppe kun bestå af afgiftspligtige personer, der anses for store skatteydere.
- (4) Afgiftspligtige personer, hvori de samme aktionærer direkte eller indirekte ejer over 50% af kapitalen, anses for at være nært knyttet til hinanden finansielt, økonomisk og organisatorisk som omhandlet i stk. 1.
- (5) Med henblik på oprettelsen af skatte- og afgiftsgruppen skal en anmodning underskrevet af alle gruppemedlemmerne indgives til den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed og indeholde følgende oplysninger:
- a) hvert medlems navn, adresse, virksomhedsområde og momsregistreringsnummer
 - b) dokumentation for, at medlemmerne er nært knyttet til hinanden som omhandlet i stk. 2
 - c) navnet på det medlem, der er udpeget som repræsentant.
- (6) Den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed træffer en officiel afgørelse om godkendelse eller afvisning af oprettelsen af skatte- og afgiftsgruppen og meddeler – senest 60 dage efter modtagelsen af den i stk. 5 nævnte anmodning – denne afgørelse til gruppens repræsentant samt enhver skatte- og afgiftsmyndighed, i hvis jurisdiktion medlemmerne af skatte- og afgiftsgruppen er hjemmehørende.
- (7) Skatte- og afgiftsgruppen træder i kraft den første dag i den anden måned efter datoen for den i stk. 6 omhandlede afgørelse.

[...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

23 Søstrene ASA og PP var medejere af en grund i Rumænien.

24 I slutningen af 2006 indgik de en sammenslutningsaftale uden status som juridisk person med BP og MB, der er to andre fysiske personer, med henblik på opførelsen af et boligkompleks bestående af otte beboelsesejendomme med 56 lejligheder, som var bestemt til salg til tredjemand.

25 Det fremgik navnlig af sammenslutningsaftalen, at BP og MB sammen skulle afholde omkostningerne i forbindelse med opførelsen af boligkomplekset, og at ASA og PP for så vidt angår fortjenesten hver skulle have 16,67%, mens BP og MB hver skulle have 33%.

26 I henhold til den nævnte sammenslutningsaftale var projekteringen, opnåelsen af byggetilladelserne og alle nødvendige administrative dokumenter, gennemførelsen af alle de formaliteter og tiltag, der var påkrævede med henblik på optagelse af bygningerne og lejlighederne i ejendomsregistret, samt salget af lejlighederne desuden genstand for fælles forpligtelser.

27 Endelig fik såvel MB som BP mandat til i ASA's og PP's navne og for deres regning at overdrage søstrenes ejendomsret til alle de lejligheder, der skulle opføres.

28 Efter opførelsen blev de 56 lejligheder optaget i ejendomsregistret, hvori enten ASA eller PP eller ASA og PP med en andel på halvdelen hver var angivet som henholdsvis ejere eller medejere af disse lejligheder.

29 I perioden fra den 13. maj 2008 til den 28. november 2008 blev 53 af disse lejligheder solgt, heraf 13 lejligheder af ASA alene, 14 lejligheder af PP alene og 26 lejligheder i fællesskab af ASA og PP (hvoraf 3 blev solgt til BP og MB).

30 I de respektive indgåede salgsaftaler var det kun ASA og PP, der var opført som ejere af boligerne, og BP og MB var ikke nævnt heri. Desuden indeholdt de nævnte aftaler ingen henvisning til moms eller til den indgåede sammenslutningsaftale.

31 Efter en skatte- og afgiftskontrol udstedte afgiftsmyndigheden den 26. oktober 2011 en afgiftsansættelse til ASA, hvorved sidstnævnte blev pålagt at betale 537 287 rumænske lei (RON) (ca. 109 000 EUR) i moms og 482 269 rumænske lei (RON) (ca. 98 000 EUR) i renter og morarenter.

32 Afgiftsmyndigheden fandt, at ASA i 2008 havde udøvet økonomisk virksomhed alene eller sammen med PP med henblik på opnåelse af indtægter, at de salg, der var blevet indgået i forbindelse med denne virksomhed, særligt udgjorde momspligtige transaktioner, og at hun derfor var omfattet af kategorien af afgiftspligtige personer i overensstemmelse med national ret. Eftersom det beløb, som ASA og PP modtog i forbindelse med de pågældende salg, oversteg den momsfrigørelsestærskel, der er fastsat i artikel 152, stk. 1, i lov om skatter og afgifter, skulle ASA og PP desuden have ladet sig momsregistrere den 1. juli 2008. Afgiftsmyndigheden konkluderede således, at ASA efter denne dato var betalingspligtig for den moms, der fandt anvendelse på de nævnte salg.

33 Med henblik på at nå frem til disse konklusioner tog afgiftsmyndigheden udgangspunkt i sammenslutningsaftalen, der ikke var blevet formelt registreret, og som først blev fremlagt for myndigheden, da skatte- og afgiftskontrollen blev indledt.

34 I 2012 gav afgiftsmyndigheden afslag på den klage, som ASA havde indgivet over den nævnte afgiftsansættelse.

35 ASA anlagde sag i første instans ved Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj, Rumænien), som er den forelæggende ret, med påstand principalt om annullation af afgørelsen om afslag på klagen og annullation af afgiftsansættelsen. I 2014 adciterede hun BP og MB inden for rammerne af denne tvist med henblik på, at disse sidstnævnte, såfremt hun skulle tabe sagen, skulle tilpligtes at betale et beløb svarende til to tredjedele af den afgiftsfordring, som hun blev opkrævet på grundlag af afgiftsansættelsen.

36 Ved dom af 28. januar 2016 gav den nævnte domstol ASA delvist medhold, idet den delvist annullerede afgørelsen om afslag på klagen, afgiftsansættelsen og den dertil knyttede skatte- og afgiftskontrolrapport på grund af metoden til beregning af moms og de accessoriske omkostninger.

37 Ved dom afsagt i 2016 gav Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (kassationsdomstol, Rumænien) ASA og afgiftsmyndigheden medhold i de appeller, som disse havde iværksat til prøvelse af nævnte dom af 28. januar 2016, og hjemviste sagen til fornyet behandling ved den forelæggende ret.

38 Ved dom af 14. marts 2019 gav den forelæggende ret ASA delvist medhold i den sag, som hun havde anlagt mod afgiftsmyndigheden, idet den delvist annullerede afgørelsen om afslag på klagen, afgiftsansættelsen og den dertil knyttede skatte- og afgiftskontrolrapport, idet den fandt, at den pris, der var aftalt i forbindelse med de med ASA gennemførte transaktioner, allerede omfattede moms.

39 ASA og afgiftsmyndigheden iværksatte appel til prøvelse af den nævnte dom.

40 Ved dom af 23. juli 2020 ophævede Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (kassationsdomstol) den nævnte dom og hjemviste på ny sagen til den forelæggende ret til fornyet behandling.

41 I denne henseende har sidstnævnte ret indledningsvis anført, at inden for rammerne af tvisten i hovedsagen har den vurdering, hvorefter ASA for det første er omfattet af kategorien af afgiftspligtige personer, og at den økonomiske virksomhed, som hun har udøvet alene eller sammen med PP, for det andet udgør momspligtige transaktioner, opnået retskraft.

42 I denne sammenhæng ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, om BP og MB ligeledes er afgiftspligtige personer for så vidt angår de i hovedsagen omhandlede salg af lejligheder.

43 Den forelæggende ret har anført, at kun ASA og PP deltog i den momsudløsende begivenhed, idet de ved salgene foretog levering af goderne og opkrævning af prisen. Den nævnte ret har endvidere fastslået, at BP's og MB's deltagelse var afgørende for opførelsen af de otte ejendomme og dermed for den økonomiske virksomhed som sådan.

44 I denne henseende er den forelæggende ret af den opfattelse, at for så vidt som afgiftsmyndigheden tog hensyn til sammenslutningsaftalen med henblik på at begrunde, at ASA blev pålagt at betale afgift, kunne myndigheden ikke gøre gældende, at den ikke var bekendt med bestemmelserne i denne aftale med den begrundelse, at aftalen ikke var blevet skattemæssigt registreret, inden den økonomiske virksomhed blev påbegyndt, og at denne aftale ikke overholdt de formkrav, der er fastsat i artikel 86, stk. 2, i lov om skatter og afgifter. Henset til dom af 9. april 2013, Kommissionen mod Irland (C-85/11, EU:C:2013:217), kan det desuden antages, at de personer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 11, ikke hver især skal opfylde den i direktivets artikel 9, stk. 1, fastsatte definition af afgiftspligtig person, idet samspillet mellem disse to bestemmelser synes at gøre det muligt for personer set under ét, der finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, at opfylde denne definition i fællesskab. Med andre ord kan den manglende hensyntagen til sammenslutningsaftalen føre til, at der foreligger en skatte- og afgiftsmæssig situation, som ikke svarer til virkeligheden. Henset til dom af 15. juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 43), og af 8. maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34), bør det afgørende spørgsmål derfor være, om skatte- og afgiftsmyndighederne havde kendskab til denne sammenslutningsaftale forud for udstedelsen af afgiftsansættelsen.

45 For det andet er den forelæggende ret i tvivl om omfanget af den fradragsret, som tilkommer en person, der befinder sig i ASA's situation. Som den ene mulighed er den forelæggende ret under henvisning til Domstolens praksis af den opfattelse, at ASA ikke kan nægtes retten til momsfradrag for så vidt angår momsbelastningen af de investeringstransaktioner, der blev foretaget med henblik på sammenslutningens virksomhed, herunder den moms, som fremgår af fakturaerne udstedt i BP's, MB's og PP's navne, alene med den begrundelse, at ASA ikke har været betalingspligtig og ikke personligt har betalt den indgående moms for varer og tjenesteydelser, der er blevet anvendt i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner. Hvad angår den af PP betalte indgående moms er den nævnte ret imidlertid af den opfattelse, at ASA kan nægtes retten til momsfradrag med den begrundelse, at PP selv var genstand for en afgiftspligt, hvorfor hun skal indrømmes ret til at fradrage den moms, som hun har betalt i et tidligere omsætningsled.

46 Som den anden mulighed har den forelæggende ret støttet sig på dom af 21. november 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 44), hvorved Domstolen fastslog, at den afgiftspligtige person er forpligtet til at fremlægge objektive beviser for, at varerne og tjenesteydelserne faktisk er blevet leveret til den pågældende af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at den pågældende faktisk har betalt moms heraf. Det følger heraf, at ASA ikke har ret til at fradrage den moms, der fremgår af de fakturaer, som blev udstedt i PP's navn i tidligere omsætningsled, eftersom PP selv har påberåbt sig fradragsretten ved domstolene, og denne ret ikke kan udøves to gange. Hvad angår den moms, der fremgår af de fakturaer, som er udstedt i BP's og MB's navne, har den nævnte ret lagt til grund, at ASA heller ikke kan fradrage denne, eftersom hun ikke betalte den indgående moms, og BP og MB ikke er afgiftspligtige personer.

47 For det tredje har den forelæggende ret rejst tvivl om ASA's mulighed for at adcitere BP og MB med henblik på, at disse forpligtes til at betale en andel af den erlagte moms, der står i forhold til den ret til overskud, som de har i henhold til sammenslutningsaftalen. Den forelæggende ret har anført, at en sådan adcitation – når det er blevet fastslået, at den er begrundet – kan medføre en ændring af afgiftsansættelsen og således fratage BP og MB de rettigheder, som de er tillagt i henhold til Codul de procedur? fiscal? (lov om skatte- og afgiftsprocedurer), såfremt skatte- og afgiftsmyndighederne har handlet direkte imod dem.

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

»1) Kan [momsdirektivet] generelt, og især artikel 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 og 78, i en specifik situation som den i tvisten i hovedsagen omhandlede, fortolkes således, at *også* fysiske personer, som er parter i en aftale om sammenslutning uden status som juridisk person [indgået] med den afgiftspligtige person, der er pligtig at betale den afgift af transaktioner i senere led, som denne burde have opkrævet – med hensyn til afgiftspligtens indtræden i tilfælde af afgiftspligtige transaktioner i form af levering af fast ejendom og med hensyn til metoden til at beregne det respektive afgiftsgrundlag – *har egenskab af afgiftspligtig person*, når henses til, at sammenslutningsaftalen ikke er blevet registreret ved skatte- og afgiftsmyndighederne før indledningen af virksomheden, men er blevet fremlagt til dem, inden de skatte- og afgiftsretlige forvaltningsakter er blevet udstedt?

2) Kan [momsdirektivet] generelt, og især artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 179, samt proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, i en specifik situation som den i tvisten i hovedsagen omhandlede, fortolkes således, at

a) fradragsretten kan indrømmes en afgiftspligtig person, såfremt denne *ikke* er betalingspligtig

for afgiften og *ikke personligt* har betalt *den indgående moms* på varer og tjenesteydelser, der anvendes til afgiftspligtige transaktioner, og momsen skal betales/er betalt i tidligere led af fysiske personer, *hvis egenskab af afgiftspligtig person ikke er fastlagt*, men som er parter i en aftale om sammenslutning uden status som juridisk person [indgået] med den afgiftspligtige person, der er pligtig at betale den afgift af transaktioner i senere led, som denne burde have opkrævet, når henses til, at sammenslutningsaftalen ikke er blevet registreret ved skatte- og afgiftsmyndighederne før indledningen af virksomheden

b) fradragsretten kan indrømmes en afgiftspligtig person i en specifik situation som den i tvisten i hovedsagen omhandlede, såfremt denne *ikke* er betalingspligtig for afgiften og *ikke personligt* har betalt *den indgående moms* på varer og tjenesteydelser, der anvendes til afgiftspligtige transaktioner, og momsen skal betales/er betalt i tidligere led af en fysisk person, *hvis egenskab af afgiftspligtig person [...] er fastlagt*, men som er part i en aftale om sammenslutning uden status som juridisk person, og som sammen med den afgiftspligtige person alligevel har til hensigt at udøve eller kunne udøve sin fradragsret, og de sidstnævnte personer er pligtige at betale den afgift af transaktioner i senere led, som de burde have opkrævet, når henses til, at sammenslutningsaftalen ikke er blevet registreret ved skatte- og afgiftsmyndighederne før indledningen af virksomheden?

3) Såfremt spørgsmålet besvares benægtende, og/eller også i lyset af retssikkerhedsprincippet, spørges: Må den afgiftspligtige person, som pligten til at betale momsen og de respektive forpligtelser påhviler, nedlægge påstand om at *overvælde et krav på fysiske personer, hvis egenskab af afgiftspligtig person ikke er fastlagt*, og som er parter i en aftale om sammenslutning uden status som juridisk person [indgået] med den afgiftspligtige person, der er pligtig at betale den afgift af transaktioner i senere led, som denne burde have opkrævet, når henses til, at sammenslutningsaftalen ikke er blevet registreret ved skatte- og afgiftsmyndighederne før indledningen af virksomheden, *med henblik på at opnå andelen [af afgiften] svarende til fordelingen af den fortjeneste, som disse personer har ret til i kraft af sammenslutningsaftalen, med hensyn til den afgiftspligtige persons pligt til at betale momsen og de respektive forpligtelser?*«

Om anmodningen om en fremskyndet procedure

49 Den forelæggende ret har anmodet Domstolen om, at den foreliggende præjudicielle forelæggelse undergives den fremskyndede procedure, der er fastsat i artikel 105, stk. 1, i Domstolens procesreglement. Til støtte for sin anmodning har den nævnte ret gjort gældende, at tvisten i hovedsagen har verseret for de nationale retsinstanser siden den 2. juli 2012.

50 Procesreglementets artikel 105, stk. 1, fastsætter, at Domstolens præsident efter anmodning fra den forelæggende ret eller i undtagelsestilfælde af egen drift, efter at have hørt den refererende dommer og generaladvokaten, kan beslutte at undergive en sag en fremskyndet procedure, når sagens karakter kræver, at den behandles hurtigt.

51 Det skal bemærkes, at en sådan fremskyndet procedure udgør et processuelt instrument til behandling af en ekstraordinær nødsituation (dom af 16.6.2022, Port de Bruxelles og Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

52 For det første er den omstændighed, at den forelæggende ret er forpligtet til at sikre den hurtigst mulige løsning af hovedsagen, således ikke i sig selv tilstrækkelig til at begrunde anvendelsen af den fremskyndede procedure i henhold til procesreglementets artikel 105, stk. 1 (dom af 14.7.2022, CC (Flytning af barnets sædvanlige opholdssted til et tredjeland), C-572/21, EU:C:2022:562, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

53 For det andet – og henset til den fremskyndede procedures karakter af undtagelse – kan

usikkerhed, som berører parterne i en tvist gennem flere år, og disse parter ganske vist legitime interesse i hurtigst muligt at kende rækkevidden af de rettigheder, som de har i henhold til EU-retten, ikke udgøre en ekstraordinær omstændighed, der kan begrunde anvendelsen af en sådan procedure (jf. i denne retning kendelse afsagt af Domstolens præsident den 19.9.2017, Magamadov, C-438/17, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:723, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

54 I det foreliggende tilfælde har Domstolens præsident, efter at have hørt den refererende dommer og generaladvokaten, ved afgørelse af 4. november 2021 besluttet ikke at imødekomme anmodningen om, at nærværende sag undergives en fremskyndet procedure.

55 Borgernes interesse i, at omfanget af de rettigheder, som de udleder af EU-retten, fastslås så hurtigt som muligt, indebærer nemlig ikke, uanset hvor vigtig og legitim denne interesse er, at hovedsagen skal behandles hurtigt som omhandlet i procesreglementets artikel 105, stk. 1.

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

56 Indledningsvis skal det afgøres, om de forskellige transaktioner, der er knyttet til opførelsen af et boligkompleks og salget af de opførte lejligheder, og som er gennemført på grundlag af en sammenslutningsaftale, ud fra et momsmæssigt synspunkt skal behandles som særskilte transaktioner, der skal pålægges afgift særskilt, eller som enkelttransaktioner bestående af flere dele.

57 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at der, når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved denne transaktion ved afgørelsen af, om der i momsmæssig henseende foreligger to eller flere særskilte ydelser eller en enkelt ydelse (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

58 Domstolen har ligeledes fastslået, at det dels følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

59 En række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, skal følgelig under visse omstændigheder anses for at udgøre en enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

60 En ydelse skal anses for en enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Dette er desuden tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

61 Der foreligger imidlertid ikke nogen undtagelsesfri regel med hensyn til at bestemme

omfanget af en ydelse i relation til moms, og for at kunne bestemme omfanget af en ydelse må der derfor tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

62 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, påhviler det med henblik på afgørelsen af, om en handelstransaktion i momsmæssig henseende udgør flere uafhængige ydelser eller en enkelt ydelse, den nationale retsinstans at afgøre, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion under hensyntagen til det økonomiske formål med transaktionen og til tjenestemodtagernes interesse samt ved herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder (jf. i denne retning dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 32 og 33 og den deri nævnte retspraksis).

63 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede transaktion bestod i opførelsen af et beboelsesejendomskompleks med henblik på salg af de opførte lejligheder til tredjemand.

64 For det første fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at ASA og PP deltog i den nævnte transaktion ved at indskyde en grund, som de hver ejede halvdelen af, mens BP og MP leverede byggematerialer og afholdt omkostningerne til opførelsen af det nævnte kompleks, også her i størrelsesforholdet 50/50, herunder de omkostninger, der blev afholdt med henblik på opnåelse af de nødvendige administrative dokumenter. BP og MB rådede følgelig over fakturaer udstedt i deres navn for de varer og tjenesteydelser, som de erhvervede med henblik på opførelsen af det i hovedsagen omhandlede kompleks.

65 For det andet skal det bemærkes, at i henhold til sammenslutningsaftalen udgjorde salget af de opførte boliger en del af aftaleparternes fælles forpligtelser. Som det ligeledes fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, er det i salgsaftalerne, som blev indgået ved notarialdokument, for det første angivet, at ejerne af de i hovedsagen omhandlede boliger var ASA og PP, idet aftalerne ikke indeholdt nogen angivelse af BP eller MB eller af sammenslutningsaftalen. For det andet handlede BP og MB på grundlag af en fuldmagt, der gav dem mandat til i ASA's og PP's navne og for disses regning at videregive den ejendomsret, som ASA og PP havde til de pågældende lejligheder, til personer efter eget valg og til den pris, der blev aftalt med køberne.

66 For så vidt som de transaktioner, der vedrører dels opførelsen af det i hovedsagen omhandlede boligkompleks, dels salget af boligerne, synes at være særskilte, idet hver af disse transaktioner frembyder et selvstændigt økonomisk kendetegn og ikke kan anses for at være hovedtransaktionen – eller bitransaktionen – i forhold til den anden, skal disse transaktioner behandles som særskilte afgiftspligtige transaktioner, hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve i lyset af de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

Det første spørgsmål

67 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9 og 11 skal fortolkes således, at parterne i en sammenslutningsaftale uden status som juridisk person, der ikke er blevet registreret ved den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed inden påbegyndelsen af den pågældende økonomiske virksomhed, skal anses for at være »afgiftspligtige personer« sammen med den afgiftspligtige person, som er forpligtet til at betale afgift af den afgiftspligtige transaktion.

68 Hvad for det første angår det nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, skal det bemærkes, at denne bestemmelse definerer begrebet »afgiftspligtig person« som »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende

virksomhed«.

69 Ifølge Domstolens faste praksis giver de ord, der anvendes i momsdirektivets artikel 9, herunder ordet »enhver«, begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning, der er koncentreret om uafhængigheden under udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer (dom af 16.9.2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Aftale om fælles aktivitet), C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

70 For at fastslå, hvem der – under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede – skal anses for »afgiftspligtig person« med hensyn til moms for de pågældende leveringer, skal det undersøges, hvem der selvstændigt har udøvet den omhandlede økonomiske virksomhed. Selvstændighedskriteriet vedrører nemlig henføringen af den pågældende transaktion til en konkret person eller enhed, samtidig med at det desuden sikres, at køberen har retssikkerhed for at kunne udøve sin eventuelle fradragsret (dom af 16.9.2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Aftale om fælles aktivitet), C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 40).

71 Med henblik herpå skal det undersøges, om den pågældende person udøver økonomisk virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne virksomhed (dom af 16.9.2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Aftale om fælles aktivitet), C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

72 I det foreliggende tilfælde tilkommer det i sidste ende den nationale ret, som er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder, at afgøre på baggrund af de betragtninger, der er anført i nærværende doms præmis 56-60, om BP og MP skal anses for »selvstændigt« at udøve økonomisk virksomhed i henhold til den i hovedsagen omhandlede sammenslutningsaftale.

73 Domstolen – hvis opgave det er at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar – har imidlertid kompetence til på grundlag af det i hovedsagen oplyste samt de for Domstolen afgivne skriftlige indlæg at vejlede den forelæggende ret på en sådan måde, at denne kan træffe sin afgørelse i den konkrete sag, der verserer for den (jf. analogt dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 31).

74 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede afgiftspligtige transaktion, dvs. leveringen af boligerne, er det korrekt, således som det er anført i nærværende doms præmis 65, at salget af de opførte lejligheder var en del af de kontraherende parter fælles forpligtelser i henhold til sammenslutningsaftalen.

75 Det fremgår imidlertid for det første af forelæggelsesafgørelsen, at salgsaftalerne, som blev indgået ved notarialdokument, indeholdt bestemmelser om, at salgsoverskuddet skulle indgå i formuen hos ASA og PP i disses egenskab af ejere af de i hovedsagen omhandlede boliger, uden at disse aftaler indeholdt nogen angivelse af BP eller MB eller af sammenslutningsaftalen.

76 Selv om BP og MB, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, handlede på grundlag af en fuldmagt, der gav dem mandat til i ASA's og PP's navne og for disses regning at overdrage den ejendomsret, som ASA og PP havde til lejlighederne, til personer efter deres valg og til den med køberne aftalte pris, forholder det sig for det andet ikke desto mindre således, at retsvirkningerne af de salgsaftaler, som mandatarerne hver især indgik med tredjemand, kun vedrørte ASA og PP, eftersom leveringen af boligerne alene blev foretaget på grundlag af salgsaftalerne og ikke på grundlag af de salgsløfter, som MB indgik i eget navn som mandatar for

ASA og PP.

77 Det følger heraf, at BP og MB for så vidt angår leveringen af boligerne ikke kan anses for selvstændigt at have udøvet økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvorfor de ikke har egenskab af »afgiftspligtig person« i denne bestemmelses forstand.

78 For det andet skal det efterprøves, om parterne i en sammenslutningsaftale som den i hovedsagen omhandlede skal anses for at være én enkelt afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 11.

79 I denne henseende fastsætter momsdirektivets artikel 11, stk. 1, at hver enkelt medlemsstat kan betragte personer, der er etableret på dens område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person, og stk. 2 præciserer, at en medlemsstat, som gør brug af denne mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.

80 Med denne bestemmelse har EU-lovgiver – dels af hensyn til administrativ forenkling, dels for at undgå visse former for misbrug, f.eks. opdelingen af en virksomhed mellem flere afgiftspligtige personer for at kunne nyde godt af særlige ordninger – ønsket at give medlemsstaterne mulighed for at undlade en systematisk sammenholdning af afgiftspligt med begrebet juridisk uafhængighed (dom af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

81 Ligestilling med én enkelt afgiftspligtig person i medfør af momsdirektivets artikel 11, stk. 1, udelukker, at underordnede personer vedbliver med selvstændigt at underskrive momsangivelser og vedbliver med i og uden for deres gruppe at blive anset for afgiftspligtige personer, da kun den ene afgiftspligtige person har beføjelse til at underskrive nævnte angivelser (dom af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

82 I det foreliggende tilfælde har den rumænske regering gjort gældende, at den nationale lovgiver ikke har gjort brug af den mulighed, som medlemsstaterne er indrømmet ved momsdirektivets artikel 11, således at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen. Kommissionen har anført, at i henhold til rumænsk ret var muligheden for at oprette en sammenslutning som den, der er omhandlet i denne bestemmelse, frem til den 1. januar 2009 kun åben for store skatteydere og dermed ikke for fysiske personer såsom parterne i den i hovedsagen omhandlede sammenslutningsaftale.

83 Det skal i denne henseende bemærkes, at eftersom Domstolen ikke har kompetence til at fortolke national ret, tilkommer det alene den forelæggende ret at afgøre, om det af ordlyden af artikel 125a, stk. 18, og artikel 127, stk. 8, i lov om skatter og afgifter samt af regeringsbeslutning nr. 44/2004 følger, at den rumænske lovgiver har gjort brug af denne mulighed, og at denne mulighed på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen kunne finde anvendelse på parterne i den pågældende sammenslutningsaftale.

84 Såfremt dette var tilfældet, skal Domstolen med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar forsyne sidstnævnte med oplysninger, der gør det muligt for den at vurdere, om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er forenelig med proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet.

85 Det fremgår nemlig af Domstolens praksis, at medlemsstaterne inden for rammerne af deres

skøn kan undergive anvendelsen af den i momsdirektivets artikel 11 fastsatte ordning visse begrænsninger, forudsat at de er i tråd med dette direktivs formål om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse, og forudsat at EU-retten og dens generelle principper, herunder proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, overholdes (dom af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

86 Det påhviler således den forelæggende ret at efterprøve, om det i punkt 4, stk. 5, i regeringsbeslutning nr. 44/2004 indeholdte krav om, at medlemmerne af en skatte- og afgiftsgruppe forinden skal have været registreret ved den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, udgør en nødvendig foranstaltning, der står i forhold til formålene om at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse (jf. analogt dom af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

87 Hvad angår proportionalitetsprincippet skal det fastslås, at en national lovgivning, der opstiller et krav om registrering af skatte- og afgiftsgruppens medlemmer ved den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed inden gennemførelsen af de afgiftspligtige transaktioner, ikke synes at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde formålet med momsdirektivets artikel 11 – som er at forhindre praksis og adfærd, som udgør misbrug, og bekæmpe momssvig og momsunddragelse – for så vidt som den gør det muligt for skatte- og afgiftsmyndighederne at identificere den afgiftspligtige person inden gennemførelsen af de nævnte transaktioner, hvorved afgiftskontrollen gøres lettere.

88 Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet er dette princip, der er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet, bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. i denne retning dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2021:285, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

89 I det foreliggende tilfælde synes den forudgående anmeldelse af den pågældende skatte- og afgiftsgruppe til den kompetente skattemyndighed, som er pålagt ved den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at vedrøre denne myndigheds føring af et register over de personer, der skal betale indkomst- eller selskabsskat, således at dette krav ikke kan fortolkes således, at det er i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

90 Det følger heraf, at selv om de bestemmelser i national ret, der er nævnt i nærværende doms præmis 83, måtte udgøre gennemførelsen af momsdirektivets artikel 11, og disse bestemmelser måtte have fundet anvendelse på parterne i den i hovedsagen omhandlede sammenslutningsaftale, er nævnte artikel 11 ikke til hinder for, at en sådan sammenslutning, der ikke har status som juridisk person, og som ikke er blevet registreret ved skatte- og afgiftsmyndighederne før de pågældende transaktioner, ikke kan være omfattet af de nævnte bestemmelser.

91 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 9 og 11 skal fortolkes således, at parterne i en sammenslutningsaftale uden status som juridisk person, der ikke er blevet registreret ved den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed inden påbegyndelsen af den pågældende økonomiske virksomhed, ikke kan anses for at være »afgiftspligtige personer« sammen med den afgiftspligtige person, som er forpligtet til at betale afgift af den afgiftspligtige transaktion.

Det andet spørgsmål

92 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet samt proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de opstiller et krav om, at en afgiftspligtig person, når denne ikke er i besiddelse af en faktura i sit navn, skal indrømmes en ret til at fradrage indgående moms, som en anden part i en sammenslutning uden status som juridisk person har betalt i et tidligere omsætningsled med henblik på udøvelsen af denne sammenslutnings økonomiske virksomhed.

93 Det følger af Domstolens faste praksis, at retten til momsfradrag udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som principielt ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 10.2.2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

94 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (dom af 10.2.2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

95 I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. De materielle betingelser for fradragsrettens indtræden fremgår af direktivets artikel 168, litra a). For at kunne udøve denne ret er det således for det første en forudsætning, at den berørte er en afgiftspligtig person i direktivets forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for fradragsretten, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer eller ydelser er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led (dom af 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

96 Hvad angår de formelle betingelser for fradragsretten fremgår det af momsdirektivets artikel 178, litra a), at udøvelsen heraf er undergivet et krav om besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 226 (dom af 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

97 Domstolen har således fastslået, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Det følger heraf, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og 7), såfremt de er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne kontrollere, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt (dom af 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

98 En streng anvendelse af det formelle krav om fremlæggelse af fakturaer er således i strid med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, eftersom det på en uforholdsmæssig måde forhindrer, at en afgiftspligtig person indrømmes afgiftsmæssig neutralitet i forbindelse med sine transaktioner (dom af 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

99 Det påhviler ikke desto mindre den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette (dom af 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

100 Den afgiftspligtige person er således forpligtet til at fremlægge objektive beviser for, at varerne og tjenesteydelserne faktisk er blevet leveret til den pågældende af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at den pågældende faktisk har betalt moms heraf (dom af 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

101 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at BP og MB, der havde ansvaret for opførelsen af det i hovedsagen omhandlede boligkompleks, er i besiddelse af fakturaer, der er udstedt i deres navne for de varer og tjenesteydelser, som de personligt har erhvervet med henblik på denne opførelsestransaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), mens ASA, der har deltaget i sammenslutningen ved sammen med PP at indskyde den grund, hvorpå det nævnte boligkompleks blev opført, kun er i besiddelse af fakturaer udstedt i hendes navn for elektricitetsforsyning samt afgiftskvitteringer, som hun har hævdet var blevet betalt af BP.

102 Henset til den praksis fra Domstolen, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 98-100, påhviler det ASA at fremlægge objektive beviser for, at varer og tjenesteydelser, der er knyttet til opførelsen af det i hovedsagen omhandlede boligkompleks, faktisk er blevet leveret til hende af afgiftspligtige personer i et tidligere omsætningsled i forbindelse med hendes egne momspligtige transaktioner, dvs. leveringen af boligerne, og at hun faktisk har betalt moms heraf, hvorved risikoen for et dobbelt fradrag af det samme momsbeløb foretaget både af ASA og af BP og MB – hvilket ville være i strid med neutralitetsprincippet – således undgås.

103 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at når der ikke foreligger objektive beviser for, at de i hovedsagen omhandlede varer og tjenesteydelser faktisk er blevet leveret til en afgiftspligtig person af afgiftspligtige personer i et tidligere omsætningsled i forbindelse med personens egne momspligtige transaktioner, skal momsdirektivet samt proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet fortolkes således, at de ikke opstiller et krav om, at den nævnte afgiftspligtige person, når denne ikke er i besiddelse af en faktura i sit navn, skal indrømme en ret til at fradrage indgående moms, som en anden part i en sammenslutning uden status som juridisk person har betalt i et tidligere omsætningsled med henblik på udøvelsen af denne sammenslutnings økonomiske virksomhed, selv om den afgiftspligtige person skal betale afgift af denne virksomhed.

Det tredje spørgsmål

104 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om retssikkerhedsprincippet, såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende, er til hinder for, at den afgiftspligtige person, der er betalingspligtig for momsen, kan adcitere andre parter i en sammenslutningsaftale med henblik på at forpligte dem til at betale moms i forhold til den ret til overskuddet, som de har i henhold til den nævnte sammenslutningsaftale.

105 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at retssikkerhedsprincippet, der er et grundlæggende EU-retligt princip, kræver, at retsreglerne skal være klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, især når de kan have bebyrdende virkninger for personer og virksomheder, for at borgerne ikke skal være i tvivl om deres rettigheder og pligter, således at de kan handle derefter (dom af 25.1.2022, VYSO?INA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

106 Det nævnte retssikkerhedsprincip skal overholdes af en national lovgivning, der falder ind under EU-rettens anvendelsesområde eller gennemfører EU-retten (jf. i denne retning kendelse af 17.7.2014, Yumer, C-505/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2129, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

107 Den forelæggende ret har imidlertid ikke godtgjort, at en afgiftspligtig persons søgsmål mod en tredjemand med henblik på gennem en adoptionsbegæring at opnå tilbagebetaling af den indgående moms falder ind under EU-rettens anvendelsesområde eller gennemfører EU-retten, eftersom en sådan begæring alene reguleres af national ret.

108 På denne baggrund, og eftersom der ikke foreligger oplysninger, som gør det muligt at fastslå, at momsdirektivet finder anvendelse på den situation, der er omhandlet i det tredje spørgsmål, kan dette spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling.

Sagsomkostninger

109 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 (Syvende Afdeling) for ret:

1) Artikel 9 og 11 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

parterne i en sammenslutningsaftale uden status som juridisk person, der ikke er blevet registreret ved den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed inden påbegyndelsen af den pågældende økonomiske virksomhed, ikke kan anses for at være »afgiftspligtige personer« sammen med den afgiftspligtige person, som er forpligtet til at betale afgift af den afgiftspligtige transaktion.

2) Direktiv 2006/112 samt proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet

skal fortolkes således, at

når der ikke foreligger objektive beviser for, at de i hovedsagen omhandlede varer og tjenesteydelser faktisk er blevet leveret til en afgiftspligtig person af afgiftspligtige personer i et tidligere omsætningsled i forbindelse med personens egne merværdiafgiftspligtige transaktioner, opstiller de ikke et krav om, at den nævnte afgiftspligtige person, når denne ikke er i besiddelse af en faktura i sit navn, skal indrømme en ret til at fradrage indgående merværdiafgift, som en anden part i en sammenslutning uden status som juridisk person har betalt i et tidligere omsætningsled med henblik på udøvelsen af denne sammenslutnings økonomiske virksomhed, selv om

den afgiftspligtige person skal betale afgift af denne virksomhed.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.