

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

19. oktober 2017 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag – betingelser for udøvelse – artikel 273 – nationale foranstaltninger – bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse – faktura udstedt af en afgiftspligtig person, der er erklæret »inaktiv« af skattemyndighederne – risiko for svig – nægtelse af retten til fradrag – proportionalitet – nægtelse af at tage hensyn til beviser for, at der ikke foreligger svig eller tab af afgiftsindtægter – begrænsning af de tidsmæssige virkninger af den dom, der skal afsiges – foreligger ikke«

I sag C-101/16,

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 21. januar 2016, indgået til Domstolen den 19. februar 2016, i sagen

**SC Paper Consult SRL**

mod

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

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

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ileši?, og dommerne A. Rosas (refererende dommer), C. Toader, A. Prechal, og E. Jaraši?nas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. januar 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- SC Paper Consult SRL ved avocat A. Bora,
- den rumænske regering ved R.H. Radu, M. Bejenar og E. Gane, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og G.-D. Balan, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 31. maj 2017,

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), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »direktiv 2006/112«).

2 Den er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem SC Paper Consult SRL (herefter »Paper Consult«) på den ene side og Direc<sup>2</sup>ia Regional<sup>2</sup> a Finan<sup>2</sup>elor Publice Cluj-Napoca (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca, Rumænien) og Administra<sup>2</sup>ia Jude<sup>2</sup>ean<sup>2</sup> a Finan<sup>2</sup>elor Publice Bistri<sup>2</sup>a-N<sup>2</sup>s<sup>2</sup>ud (myndigheden for offentlige finanser i Bistri<sup>2</sup>a-N<sup>2</sup>s<sup>2</sup>ud-distriktet, Rumænien) på den anden side, idet Paper Consult har anfægtet en administrativ afgørelse, hvorved selskabet nægtes retten til at fradrage merværdiafgift (moms), som er betalt af tjenesteydelser, det har købt af SC Rom Packaging SPRL (herefter »Rom Packaging«), med den begrundelse, at sidstnævnte var erklæret for en »inaktiv« afgiftspligtig person på tidspunktet for aftalens indgåelse.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

#### *Direktiv 2006/112*

3 Følgende fremgår af 59. betragtning til direktiv 2006/112:

»Inden for visse grænser og på visse betingelser bør medlemsstaterne kunne indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle opkrævningen af afgiften eller forhindre visse former for unddragelse eller undgåelse af momsbetaling.«

4 Artikel 1, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112, som findes i direktivets afsnit I med overskriften »Genstand og anvendelsesområde«, fastsætter:

»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.«

5 Nævnte direktivs artikel 168, som findes i direktivets afsnit X med overskriften »Fradrag«, er affattet således:

»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

[...]«

6 I henhold til artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112:

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

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI,

kapitel 3, afdeling 3-6.«

7 Direktivets artikel 214, stk. 1, litra a), fastsætter:

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

a) enhver afgiftspligtig person, bortset fra dem, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, bortset fra leveringer af varer eller ydelser, for hvilke momsens udelukkende påhviler kunden eller modtageren i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199.«

8 Artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

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

*Forordning (EU) nr. 904/2010*

9 Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1) er en omarbejdning af Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT 2003, L 264, s. 1). Den har navnlig udvidet indholdet af momsinformationsudvekslingssystemets elektroniske database (*VAT Information Exchange System*, herefter »VIES«).

10 16. betragtning til denne forordning har følgende ordlyd:

»Bekræftelsen af momsregistreringsnumrenes gyldighed via internettet er et redskab, som de erhvervsdrivende i stigende grad gør brug af. Systemet med bekræftelse af momsregistreringsnumrenes gyldighed bør stille automatiseret bekræftelse af de relevante oplysninger til rådighed for de erhvervsdrivende.«

11 Artikel 17, stk. 1, litra c), i forordning nr. 904/2010 fastsætter, at hver medlemsstat ligeledes i VIES skal lagre data vedrørende momsregistreringsnumre, den har tildelt, og som er blevet ugyldige.

12 Ifølge denne forordnings artikel 23 kan en skattemyndighed antage, at en person har indstillet sin økonomiske virksomhed, når denne trods anmodninger herom ikke har forelagt momsangivelser og oversigter i et år efter udløbet af fristen for indgivelse af den første ikke forelagte momsangivelse eller oversigt, eller navnlig når personer har afgivet falske oplysninger eller har undladt at meddele ændringer i deres oplysninger.

13 I henhold til artikel 62, stk. 4, i forordning nr. 904/2010 var artikel 17 endnu ikke trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

*Rumænsk ret*

14 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen bestemte artikel 78a, stk. 1, i ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, republicat?, cu modific?rile

2. i complet?rile ulterioare (regeringsdekret nr. 92/2003 om lov om skatteprocedure, konsolideret udgave, med ændringer og tilføjelser) følgende:

»Registret over inaktive/genaktiverede afgiftspligtige personer

Afgiftspligtige juridiske personer – eller enhver anden enhed, der ikke er en juridisk person – erklæres inaktive og omfattes af bestemmelserne i artikel 11, stk. 1a og 1b, i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, med senere ændringer og tilføjelser [(herefter »lov om skatter og afgifter«)], såfremt en af følgende betingelser er opfyldt:

- a) De afgiftspligtige personer har ikke opfyldt de lovbestemte indberetningsforpligtelser i et kalenderhalvår.
- b) De afgiftspligtige personer har unddraget sig afgiftskontrol ved at give oplysninger om deres vedtægtsmæssige hjemsteds beliggenhed, som gør det umuligt for skattemyndighederne at identificere det.
- c) Skattemyndighederne har konstateret, at de afgiftspligtige personer ikke udøver deres virksomhed på det vedtægts- eller skattemæssige hjemsted, de har oplyst.«

15 Artikel 11, stk. 1a, i lov om skatter og afgifter fastsætter:

»Afgiftspligtige personer, der er etableret i Rumænien, og som er erklæret inaktive i henhold til artikel 78 i [dekret nr. 92/2003], og som i perioden med inaktivitet udøver økonomisk virksomhed, er omfattet af forpligtelserne med hensyn til betaling af skatter og afgifter ifølge denne lov, men har under denne periode ikke ret til at fradrage udgifter og [moms] af de foretagne indkøb.«

16 Det bestemmes i artikel 11, stk. 1b, i lov om skatter og afgifter:

»Personer, der har købt varer og/eller ydelser af afgiftspligtige personer etableret i Rumænien, som er blevet opført som inaktive i registret over inaktive/genaktiverede afgiftspligtige personer i henhold til artikel 78 i [dekret nr. 92/2003], har ikke ret til at fradrage udgifter og [moms] af de pågældende indkøb, bortset fra indkøb af varer foretaget inden for rammerne af en tvangsfuldbyrdsprocedure og/eller indkøb af varer og/eller ydelser af afgiftspligtige personer, som er under konkursbehandling i henhold til lov nr. 85/2006 om insolvensbehandling, med senere ændringer og tilføjelser.«

17 Artikel 21, stk. 4, litra r), i lov om skatter og afgifter har følgende ordlyd:

»Følgende udgifter er ikke fradragsberettiget: [...]

(r) bogførte udgifter på grundlag af et dokument udstedt af en inaktiv afgiftspligtig person, hvis skatteregistreringsbevis er blevet suspenderet i henhold til en bekendtgørelse fra Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?s direktør.«

18 Artikel 3 i ordinul Pre?edintelui Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? (»ANAF«) nr. 819/2008 (bekendtgørelse nr. 819/2008 udstedt af direktøren for den nationale styrelse for skatter og afgifter (ANAF) bestemmer:

»1. Afgiftspligtige personer erklæres inaktive fra ikrafttrædelsesdatoen for den bekendtgørelse, hvorved [ANAF's] direktør godkender fortegnelsen over afgiftspligtige personer, som er erklæret inaktive.

2. Fortegnelsen over afgiftspligtige personer, der er erklæret inaktive, opslås ved [ANAF's]

kontor og offentliggøres på dennes hjemmeside, i rubrikken »Almene oplysninger – Oplysninger om økonomiske aktører«.

3. Den af [ANAF's] direktør udstedte bekendtgørelse om godkendelse af fortegnelsen over afgiftspligtige personer, som er erklæret inaktive, træder i kraft 15 dage efter kundgørelsesdatoen i henhold til artikel 44, stk. 3, i [dekret nr. 92/2003].«

19 I bilag 1 til den af [ANAF's] direktør udstedte afgørelse nr. 3347/2011 om de indberetningsforpligtelser, som er omhandlet i artikel 78a, stk. 1, litra a), i dekret nr. 92/2003, opregnes følgende indberetningsforpligtelser:

- »– 100 »Angivelse vedrørende forpligtelserne til indbetaling til statsbudgettet«
- 112 »Angivelse vedrørende forpligtelserne til betaling af bidrag til sociale ordninger og indkomstskat og vedrørende navneregistret over forsikrede«
- 101 »Angivelse vedrørende selskabsskat«
- 300 »Angivelse vedrørende [moms]«
- 301 »Særlig angivelse vedrørende [moms]«
- 390 VIES »Sammenfattende angivelse af leverancer/erhvervelser af varer inden for EU«
- 394 »Angivelse med oplysning om indenlandske leverancer/ytelser og erhvervelser«.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

20 Ved afgørelse af 11. maj 2012 fastslog skattemyndighederne, at Rom Packaging med hjemsted i Bukarest (Rumænien) havde leveret tjenesteydelser til Paper Consult med hjemsted i Bistrița-Năsăud (Rumænien) for et beløb på 190 340 rumænske lei (RON) (ca. 44 560 EUR) eksklusiv moms på grundlag af en tjenesteydelsesaftale indgået den 3. januar 2011.

21 Idet Rom Packaging havde været erklæret inaktiv siden den 7. oktober 2010 og slettet fra registret over momspligtige personer med virkning fra den 1. november 2010 for manglende indgivelse af lovpligtig selvangivelse, og under hensyntagen til artikel 11, stk. 1b, i lov om skatter og afgifter, bestemte skattemyndighederne, at Paper Consult ikke havde ret til at fradrage beløbet på 45 680 RON (ca. 10 694 EUR), dvs. det beløb, som var betalt i moms for de tjenesteydelser, som Rom Packaging havde leveret.

22 Den klage, som Paper Consult indgav over afgørelsen fra afgiftskontrolmyndigheden, blev ved afgørelse af 17. juli 2014 fra det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj-Napoca afvist som ubegrundet. Paper Consults skatteretlige søgsmål til prøvelse af denne afgørelse blev forkastet ved civilretlig dom af 8. juli 2015 afsagt af Tribunalul Bistrița-Năsăud (retten i første instans i Bistrița-Năsăud).

23 Paper Consult iværksatte appel af denne dom ved Curtea de Apel Cluj (appeldomstolen i Cluj, Rumænien). Selskabet har ikke bestridt de faktiske forhold, som skattemyndighederne og Tribunalul Bistrița-Năsăud (retten i første instans i Bistrița-Năsăud) har lagt til grund. Det har derimod gjort gældende, at afgørelsen truffet af ANAF's direktør den 21. september 2010, hvorved Rom Packaging blev erklæret inaktiv, ikke var blevet meddelt Paper Consult, men alene var blevet offentliggjort ved opslag ved ANAF's kontor og på dennes hjemmeside. Paper Consult har gjort gældende, at denne afgørelse, under disse omstændigheder, ikke kunne gøres gældende over for Paper Consult og ikke kunne anses for at danne grundlaget for nægtelsen af virksomhedens ret til

momsfradrag, idet en sådan foranstaltning var i strid med EU-retten.

24 Paper Consult har gjort gældende, at for at kunne drage fordel af retten til momsfradrag er det tilstrækkeligt at opfylde betingelserne i artikel 178 i direktiv 2006/112.

25 Den forelæggende ret har imidlertid bemærket, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og misbrug ifølge Domstolens praksis er et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, idet de nationale foranstaltninger, der vedtages med henblik herpå, dog skal være forholdsmæssige. Ifølge denne ret er det ikke en urimelig byrde for de afgiftspligtige personer at foretage en minimal kontrol på ANAF's hjemmeside af, om de personer, med hvem de har til hensigt at indgå aftale, er erklæret for »inaktive afgiftspligtige personer« eller ej. Den nævnte ret har imidlertid konstateret, at der ikke findes praksis fra Domstolen om en sådan situation.

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

»1) Er direktiv 2006/112[...] til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til at fradrage moms med den begrundelse, at den afgiftspligtige person i det foregående omsætningsled, som har udstedt fakturaen med angivelse af udgiften og momsen, er blevet erklæret inaktiv af skattemyndighederne?

2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, er direktiv 2006/112[...] under de i det første spørgsmål beskrevne omstændigheder da til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter det er tilstrækkeligt for at kunne nægte retten til at fradrage moms, at fortegnelsen over afgiftspligtige personer, der er erklæret inaktive, slås op ved [ANAF's] kontor, og at den omhandlede fortegnelse offentliggøres på [ANAF's] hjemmeside, i rubrikken »Almene oplysninger – Oplysninger om økonomiske aktører?« «

### **Om formaliteten**

27 Den rumænske regering har bestridt, at de præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, og har gjort gældende, at den forelæggende ret ikke har forklaret, hvorfor den finder, at besvarelsen af dens spørgsmål er nødvendig for løsningen af den tvist, den er forelagt, idet Paper Consults argumentation udelukkende drejer sig om, at erklæringen om inaktivitet ikke kan gøres gældende over for selskabet, og ikke om selve virkningerne af denne inaktivitet, således som de følger af de nationale bestemmelser.

28 Det skal bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, som den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 15.1.2013, Križan m.fl., C-416/10, EU:C:2013:8, præmis 53, og af 21.12.2016, Vervloet m.fl., C-76/15, EU:C:2016:975, præmis 56).

29 Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål fremsat af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 15.1.2013, Križan

m.fl., C-416/10, EU:C:2013:8, præmis 54, og af 21.12.2016, Vervloet m.fl., C-76/15, EU:C:2016:975, præmis 57).

30 I den foreliggende sag har den forelæggende ret i sin afgørelse anført, at Paper Consult, ud over et anbringende om, at afgørelsen truffet af ANAF's direktør ikke kan gøres gældende over for Paper Consult, ligeledes har fremsat et anbringende om overholdelse af betingelserne for at være omfattet af retten til momsfradrag. Den forelæggende ret har således fundet det nødvendigt at anmode Domstolen om en fortolkning af direktiv 2006/112.

31 Følgelig synes det ikke at fremgå klart, at den af den forelæggende ret ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med hovedsagens genstand, eller at den er hypotetisk.

32 De spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, kan derfor antages til realitetsbehandling.

### **Om realiteten**

33 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til at fradrage moms med den begrundelse, at den erhvervsdrivende, som har leveret en tjenesteydelse til ham mod faktura med angivelse af udgiften og momsen, er blevet erklæret inaktiv af skattemyndighederne i en medlemsstat, idet denne erklæring om inaktivitet er offentlig og tilgængelig på internettet for alle afgiftspligtige personer i denne stat.

34 Disse spørgsmål vedrører i det væsentlige afvejningen af fradragsretten, som er en vigtig del af momssystemet, på den ene side, og bekæmpelsen af skattesvig, som er et formål, der anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, på den anden side.

35 Med hensyn til fradragsretten skal det bemærkes, at afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, i henhold til fast retspraksis udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (jf. bl.a. dom af 25. oktober 2001, Kommissionen mod Italien, C-78/00, EU:C:2001:579, præmis 28, og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 37).

36 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 43, og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 38).

37 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 44, og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 39).

38 Momsfradragsretten er ikke desto mindre betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes.

39 Hvad angår de materielle krav eller betingelser fremgår det af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, for det første, at den berørte for at kunne indrømmes ret til fradrag skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og at de pågældende varer eller ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 26, og af 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

40 Med hensyn til de vilkår for at udøve fradragsretten, der kan betegnes som krav eller betingelser af formel art, bestemmes det i artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 og 238-240.

41 Ifølge fast retspraksis kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet, at der indrømmes fradrag for denne afgift, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis, og af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45).

42 Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 71, og af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 46). Det fremgår imidlertid af sagsakterne, og således som generaladvokaten har anført i punkt 40-43 i forslaget til afgørelse, at dette ikke er tilfældet i hovedsagen.

43 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at retten til fradrag kan nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er nemlig et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, og borgerne kan ikke gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 42 og 43 og den deri nævnte retspraksis).

44 Med hensyn til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning fremgår det af de for Domstolen fremlagte oplysninger, at denne lovgivning har til formål at bekæmpe momssvig ved, med nægtelsen af fradragsret, at sanktionere en adfærd, som kan bidrage til at forsinke opdagelsen af sådan svig, eller i det mindste af, at de afgiftspligtige personer – som ikke opfylder de indberetningsforpligtelser, der er fastsat ved lov, eller som unddrager sig afgiftskontrol ved at give oplysninger om deres vedtægtsmæssige hjemsteds beliggenhed, som gør det umuligt for skattemyndighederne at identificere det, eller hvor skattemyndighederne har konstateret, at de ikke udøver deres virksomhed på det vedtægts- eller skattemæssige hjemsted, som de har oplyst – har undladt at betale moms.

45 Europa-Kommissionen har under henvisning til oplysningerne i en pressemeddelelse, som den offentliggjorde den 4. september 2015, i sit skriftlige indlæg bemærket, at momssvig er særligt vigtigt i Rumænien, da forskellen mellem de forventede momsindtægter og den moms, der rent faktisk blev opkrævet, i 2013 var på 41,1%.

46 I lighed hermed har den rumænske regering under retsmødet fremhævet, at det er de vanskeligheder, som myndighederne støder på i bekæmpelsen af momssvig, som har ført den rumænske lovgiver til at indføre en mekanisme til at forebygge skatteunddragelse ved



inaktivitetserklæringen for sådanne afgiftspligtige personer, hvis ukorrekte adfærd på skatteområdet forhindrer opdagelsen af uregelmæssigheder i momsopkrævningen, og udgør et indicium for skattesvig. Desuden overvælttes den manglende betaling af moms på salgsprisen for varerne og ydelserne og giver sælgeren en konkurrencemæssig fordel, som øger salgsmængden, således at pålæggelsen af økonomiske sanktioner ikke er tilstrækkeligt til at bekæmpe momssvig.

47 Der er ikke tvivl om, at forfølgelsen af et sådant formål udgør opfyldelsen af medlemsstaternes forpligtelse til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at den moms, som skyldes på dens område, opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig, der følger af artikel 4, stk. 3, TEU, artikel 325 TEUF, artikel 2, artikel 250, stk. 1, og artikel 273 i direktiv 2006/112 (dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis). Der består desuden en direkte forbindelse mellem opkrævning af momsindtægter under overholdelse af den gældende EU-ret og tilrådighedsstillelse for Unionens budget af tilsvarende momsindtægter, idet enhver lakune i opkrævningen af momsindtægter potentielt kan føre til reduktion af de momsindtægter, der skal stilles til rådighed (jf. dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 26).

48 Det bemærkes i denne henseende, at medlemsstaterne har pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, sidstnævntes regnskaber og andre relevante dokumenter samt til at beregne og opkræve den skyldige afgift (jf. dom af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

49 I henhold til artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser end de i dette direktiv fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

50 De foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 52, og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 57).

51 Domstolen har flere gange fastslået, at myndighederne ikke kan pålægge en afgiftspligtig person at foretage komplekse og vidtrækkende kontroller vedrørende dennes leverandør, og dermed de facto overføre deres egne undersøgelsesopgaver til ham (jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 65, og af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 50).

52 Derimod er det ikke i strid med EU-retten at kræve, at en erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65 og 68, og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 54).

53 Det må i denne henseende konstateres, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke overfører myndighedernes egne undersøgelsesopgaver til den afgiftspligtige person, men meddeler denne resultatet af en administrativ undersøgelse, hvoraf det fremgår, at den afgiftspligtige person, der er erklæret inaktiv, ikke længere kan kontrolleres af den kompetente myndighed, enten fordi denne afgiftspligtige person ikke længere opfylder de indberetningsforpligtelser, der er fastsat ved lov, eller fordi den afgiftspligtige person har meddelt oplysninger om sit vedtægtsmæssige hjemsteds beliggenhed, som gør det umuligt for skattemyndighederne at identificere det, eller fordi den afgiftspligtige person ikke udøver sin virksomhed på det vedtægts- eller skattemæssige hjemsted, som vedkommende har oplyst.

54 Den eneste forpligtelse, der pålægges den afgiftspligtige person, består nemlig i at efterse den fortegnelse over erhvervsdrivende, som er erklæret inaktive, som kundgøres ved opslag ved ANAF's kontor og offentliggøres på dennes hjemmeside, idet en sådan undersøgelse i øvrigt er let at foretage.

55 Den nationale lovgivning synes således – ved at pålægge den afgiftspligtige person at foretage denne undersøgelse – at forfølge et formål, som er lovligt og tilmed foreskrevet i EU-retten, nemlig formålet om at sikre korrekt opkrævning af momsen og at undgå svig, og en sådan undersøgelse kan med rimelighed kræves af en erhvervsdrivende. Det skal ikke desto mindre efterprøves, om denne lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det formål, der forfølges.

56 Selv om den manglende indgivelse af lovpligtig selvangivelse kan anses for at være et indicium for svig, er det ikke et uigendriveligt bevis for, at der foreligger moms-svig. Det fremgår desuden af de oplysninger, der er forelagt for Domstolen, at selv om den afgiftspligtige person – med forbehold for den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret – har lovliggjort sine forhold og er blevet slettet fra fortegnelsen over afgiftspligtige personer, der er registreret som inaktive, fortsætter den sanktion, der er fastsat i artikel 11, stk. 1b, i lov om skatter og afgifter, således at erhververen af varen eller tjenesteydelsen ikke kan generhverve momsfradragsretten. Artikel 11, stk. 1b, i lov om skatter og afgifter fastsætter derimod, at den »genaktiverede« afgiftspligtige person efter sin »genaktivering« kan få den moms tilbagebetalt, for hvilken der er nægtet fradrag i perioden med inaktivitet.

57 Den rumænske regering har i denne henseende anført, at loven er blevet ændret, og siden den 1. januar 2017 har det forholdt sig således, at såfremt der sker en genaktivering af en afgiftspligtig person, der er erklæret inaktiv, bliver de skattemæssige virkninger af inaktiveringen ophævet, både for den pågældende afgiftspligtige person og for dennes handelspartnere, som generhverver momsfradragsretten for transaktioner indgået i inaktivitetsperioden.

58 Ifølge Paper Consult har Rom Packaging indbetalt den moms, der var opkrævet, til statskassen i forbindelse med den aftale, der blev indgået med Paper Consult. Som svar på et spørgsmål fra Domstolen har den rumænske regering bekræftet, at de beløb, der svarer til den af Rom Packaging skyldte moms, faktisk var blevet indbetalt, men at det ikke var muligt at kontrollere, at disse beløb vedrørte transaktionerne indgået mellem de to selskaber, eftersom Rom Packaging ikke havde indsendt sine momsangivelser.

59 Med forbehold for den efterprøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, forholder det sig således, at artikel 11, stk. 1b, i lov om skatter og afgifter i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ikke giver mulighed for en berigtigelse til fordel for den afgiftspligtige person, der befinder sig i et senere omsætningsled, selv om der er bevis for, at den afgiftspligtige person, der befinder sig i et tidligere omsætningsled, har betalt moms, idet nægtelsen af fradragsretten er definitiv.

60 At det er umuligt for en afgiftspligtig person at godtgøre, at de transaktioner, der er indgået med den erhvervsdrivende, der er erklæret inaktiv, opfylder betingelserne i direktiv 2006/112, og navnlig, at denne erhvervsdrivende har indbetalt momsen til statskassen, går imidlertid ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det lovlige formål, der forfølges med dette direktiv.

61 Herefter skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til at fradrage moms med den begrundelse, at den erhvervsdrivende, som har leveret en tjenesteydelse til ham mod faktura med angivelse af udgiften og momsen, er blevet erklæret inaktiv af skattemyndighederne i en medlemsstat, idet denne erklæring om inaktivitet er offentlig og tilgængelig på internettet for alle afgiftspligtige personer i denne stat, når denne nægtelse er systematisk og definitiv, idet den ikke giver mulighed for at fremlægge bevis for, at der ikke foreligger svig eller tab af afgiftsindtægter.

### **Om anmodningen om, at de tidsmæssige virkninger af Domstolens dom begrænses**

62 Den rumænske regering har anmodet Domstolen om at begrænse de tidsmæssige virkninger af den dom, der skal afsiges, for det tilfælde, at den måtte finde, at EU-retten er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

63 Til støtte for sin anmodning har denne regering for det første påberåbt sig at have været i god tro som følge af objektiv tvivl om rækkevidden af Domstolens praksis og af det videre forløb af en EU-pilotprojektprocedure angående den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, hvorunder Kommissionen på grundlag af de rumænske myndigheders svar henlagde sagen, hvilket gav de nævnte myndigheder anledning til at tro, at denne lovgivning var forenelig med EU-retten. For det andet har den rumænske regering henvist til de alvorlige økonomiske konsekvenser, det ville have, hvis der som følge af Domstolens dom skulle indrømmes samtlige erhvervsdrivende, der har indgået transaktioner med erhvervsdrivende, som er blevet erklæret inaktive siden 2007, momsfradrag.

64 I denne forbindelse bemærkes, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en EU-retlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 267 TEUF, i henhold til fast retspraksis skal belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. dom af 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 58, og af 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, præmis 59).

65 Domstolen vil kun undtagelsesvis i henhold til et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er sikret i Unionens retsorden, finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. For at der kan træffes bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to

hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte parter skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser (jf. dom af 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 59, og af 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, præmis 60).

66 Konkret har Domstolen kun truffet en sådan bestemmelse under ganske bestemte omstændigheder, hvor der ellers var risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der var stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforordninger, som blev anset for at være lovligt i kraft, og fordi det fremgik, at borgerne og de nationale myndigheder var blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med EU-retten, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende de EU-retlige bestemmelseres rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd (jf. dom af 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 60, og af 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International m.fl., C-110/15, EU:C:2016:717, præmis 61).

67 Med hensyn til den tvivl, som den rumænske regering har givet udtryk for vedrørende fortolkningen af EU-retten, skal det bemærkes, at den omstændighed, at afgiftspligtige personer nægtes ret til momsfradrag, udgør en undtagelse fra et grundlæggende princip i det fælles moms-system, hvis lovlighed ifølge fast retspraksis kun anerkendes i undtagelsestilfælde.

68 At Kommissionen har afsluttet en EU-pilotprojektprocedure, ændrer ikke denne vurdering. Afslutningen af en sådan uformel procedure – der ikke på nogen måde er reguleret af traktaternes bestemmelser, men indebærer et frivilligt samarbejde mellem Kommissionen og medlemsstaterne, der generelt har til formål såvel at efterprøve, om EU-retten anvendes korrekt, som på et tidligt stadium at løse de spørgsmål, denne anvendelse giver anledning til – berører nemlig ikke Kommissionens ret til at indlede en formel procedure i medfør af artikel 258 TEUF. Under alle omstændigheder kan Kommissionens holdning ikke som sådan give en medlemsstat anledning til at nære en berettiget forventning om, at dens nationale bestemmelser er i overensstemmelse med EU-retten, når det fremgår af retspraksis, at der, som i det foreliggende tilfælde, ikke hersker objektiv og betydelig usikkerhed med hensyn til de EU-retlige bestemmelseres rækkevidde, herunder bestemmelserne i direktiv 2006/112.

69 Idet betingelsen om, at de berørte parter har været i god tro, ikke er opfyldt for så vidt angår de rumænske myndigheder, er det uforholdsmæssigt at prøve, om betingelsen om, at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser, er opfyldt.

70 Det følger af det ovenstående, at der ikke er grundlag for at begrænse denne doms tidsmæssige virkninger.

### **Sagsomkostninger**

71 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 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 (Anden Afdeling) for ret:

**Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til at fradrage merværdiafgift med den begrundelse, at den erhvervsdrivende, som har leveret en tjenesteydelse til ham mod faktura med angivelse af udgiften og merværdiafgiften, er blevet erklæret inaktiv af skattemyndighederne i en medlemsstat, idet denne erklæring om inaktivitet er offentlig og**

**tilgængelig på internettet for alle afgiftspligtige personer i denne stat, når denne nægtelse er systematisk og definitiv, idet den ikke giver mulighed for at fremlægge bevis for, at der ikke foreligger svig eller tab af afgiftsindtægter.**

Underskrifter

\* Processprog: rumænsk.