

Downloaded via the EU tax law app / web

62020CJ0182

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

3. juni 2021 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag – regulering af fradrag – konkursbehandling – national lovgivning, hvorefter der automatisk nægtes fradrag for moms af afgiftspligtige transaktioner, som er blevet udført før indledningen af konkursbehandlingen«

I sag C-182/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Suceava (appeldomstolen i Suceava, Rumænien) ved afgørelse af 30. marts 2020, indgået til Domstolen den 23. april 2020, i sagen

BE,

DT

mod

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava,

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i,

Accer Ipurl Suceava, som kurator for BE,

EP,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Wahl, formanden for Tredje Afdeling, A. Prechal (refererende dommer), og dommer F. Biltgen,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

–

den rumænske regering ved E. Gane, R.I. Ha?ieganu og A. Wellman, som befuldmægtigede,

–

Europa-Kommissionen ved A. Armenia og P. Carlin, 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, herefter »momsdirektivet«) og navnlig dette direktivs artikel 184-186.

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem BE, der er en virksomhed under konkursbehandling, og DT, der er selskabsdeltager og administrator for denne virksomhed på den ene side og Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (myndigheden for offentlige finanser i Suceavadistriktet, Rumænien) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Iași, Rumænien) (herefter samlet »skatte- og afgiftsmyndighederne«) og Accer Ipurl Suceava, som kurator for BE, og EP på den anden side, vedrørende en afgørelse truffet af skatte- og afgiftsmyndighederne – efter at BE var taget under konkursbehandling – om regulering af visse fradrag af merværdiafgift (moms), som BE havde foretaget før virksomhedens konkurs.

Retsforskrifter

EU-retten

3

I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, en momspligtig transaktion.

4

Dette direktivs artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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

Nævnte direktivs artikel 167 bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

6

Samme direktivs 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

b)

den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

c)

den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

d)

den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22

e)

den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

7

Momsdirektivets artikel 184 fastsætter:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

8

Direktivets artikel 185 har følgende ordlyd:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

Det nævnte direktivs artikel 186 bestemmer:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

Rumænsk ret

Artikel 11 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) (herefter »skatte- og afgiftsloven«) bestemmer:

»1. Med henblik på at fastsætte størrelsen af en skat eller afgift som omhandlet i denne lov kan skatte- og afgiftsmyndighederne undlade at tage hensyn til en transaktion, der ikke har et økonomisk formål, eller omkvalificere en transaktion på en sådan måde, at den afspejler transaktionens økonomiske indhold.

[...]«

Skatte- og afgiftslovens artikel 148 med overskriften »Regulering af den fradragsberettigede afgift i tilfælde af køb af andre varer eller tjenesteydelser end investeringsgoder« fastsætter:

»1. I det omfang reglerne om levering af varer eller tjenesteydelser til den afgiftspligtige person selv ikke finder anvendelse, reguleres det oprindelige fradrag i følgende tilfælde:

a)

når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b)

når der efter [moms]angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet [...]

c)

den afgiftspligtige person mister retten til at fradrage afgiften på ikke-leveret løsøre og tjenesteydelser, der ikke er blevet anvendt, i tilfælde af begivenheder såsom lovændringer, ændringer af virksomhedens formål, henførelse af goder eller tjenesteydelser til transaktioner, der giver ret til fradrag, og efterfølgende henførelse af disse til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, eller goder, der erklæres for bortkomne.

[...]«

Skatte- og afgiftslovens artikel 149 med overskriften »Regulering af den fradragsberettigede afgift med hensyn til investeringsgoder« har følgende ordlyd:

»[...]

2. Når reglerne om levering af varer eller tjenesteydelser til den afgiftspligtige person selv ikke finder anvendelse, reguleres den fradragsberettigede afgift af investeringsgoder i de tilfælde, der er omhandlet i stk. 4, litra a)-d) [...]

[...]

4. Regulering af den i stk. 1, litra d), omhandlede fradragsberettigede afgift foretages:

a)

når investeringsgodet af den afgiftspligtige person anvendes:

1)

helt eller delvis til andre formål end økonomisk virksomhed, med undtagelse af goder, hvis erhvervelse er undergivet en begrænsning på 50% af fradragsretten [...]

2)

til transaktioner, der ikke giver ret til at fradrage afgiften

3)

til transaktioner, der giver ret til et andet fradrag end det, der oprindeligt blev foretaget

b)

når der er sket ændringer i de elementer, der er anvendt ved beregningen af den fradragne afgift

c)

når et investeringsgode, for hvilket fradragsretten helt eller delvist er blevet begrænset, bliver gjort til genstand for en transaktion, for hvilken der er fradragsret[; v]ed levering af goder er det yderligere afgiftsbeløb, der skal fradrages, begrænset til det afgiftsbeløb, der blev opkrævet for leveringen af det pågældende gode

d)

når investeringsgodet ophører med at eksistere [...]

[...]«

13

Artikel 3 i Legge nr. 85/2006 privind procedura insolven?ei (lov nr. 85/2006 om insolvensbehandling) (herefter »insolvensloven«) bestemmer:

»[...]

23. ved konkursbehandling forstås en kollektiv og ligelig insolvensbehandling, som finder anvendelse på en skyldner med henblik på en likvidation af dennes aktiver til dækning af dennes passiver, efterfulgt af en sletning af skyldneren fra det register, hvori den pågældende er registreret

[...]«

14

Insolvenslovens artikel 47 har følgende ordlyd:

»[...]

7. Fra det tidspunkt, hvor skyldneren blev erklæret konkurs, kan den pågældende kun udøve den virksomhed, der er nødvendig for afviklingen af likvidationen.«

15

Insolvenslovens artikel 116 fastsætter:

»1. Likvidationen af de goder, der indgår i skyldnerens aktivmasse, foretages af kurator under tilsyn af den tilsynsførende dommer. For at maksimere værdien af skyldnerens aktivmasse tager kurator alle skridt til at bringe denne på markedet i en passende form, idet udgifterne til annoncering afholdes af skyldnerens aktivmasse.

2. Likvidationen påbegyndes umiddelbart efter kuratorens afslutning af beholdningsopgørelsen og efter fremlæggelse af evalueringsrapporten. Aktiverne kan sælges samlet som en helhed i funktionsdygtig stand eller hver for sig. Metoden til salg af aktiverne, dvs. salg ved offentlige auktioner, direkte forhandling eller en kombination af begge, godkendes af kreditorforsamlingen efter forslag fra kurator. Kuratoren forelægger ligeledes kreditorforsamlingen en salgsordning, der svarer til den salgsform, som denne har valgt.

[...]«

16

Insolvenslovens artikel 123 fastsætter:

»I tilfælde af konkurs betales fordringerne i følgende rækkefølge:

1)

afgifter, afgiftsmærker og andre udgifter i forbindelse med den procedure, der er indført ved denne lov [...]

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17

BE, hvori DT er selskabsdeltager og administrator, er et selskab, der har udøvet økonomisk virksomhed i momsdirektivets forstand. Ved dom af 10. februar 2015 indledte Tribunalul Suceava (retten i første instans i Suceava, Rumænien) konkursbehandling af BE.

18

Efter at BE var erklæret konkurs, blev selskabet genstand for en afgiftskontrol, som blev afsluttet med vedtagelsen af en afgiftsansættelse af 26. november 2015. I denne afgiftsansættelse blev BE

bl.a. pålagt en forpligtelse til at betale et beløb på 646259 rumænske lei (RON) (ca. 132000 EUR) i forbindelse med reguleringen af de momsfradrag, som selskabet havde foretaget for perioden fra den 20. maj 2013 til den 13. februar 2014, hvor selskabet udøvede økonomisk virksomhed og var momsregistreret. Dette beløb består af 535409 RON (ca. 109000 EUR) for fradrag vedrørende varer og forbrugsgoder, 55134 RON (ca. 11400 EUR) for fradrag vedrørende udstyr og 55716 RON (ca. 11600 EUR) for fradrag i forbindelse med en lejekontrakt vedrørende en fast ejendom.

19

Ved afgørelse af 22. januar 2018 blev den klage, som BE og DT havde indgivet over den nævnte afgiftsansættelse, afslået, idet skatte- og afgiftsmyndighederne fandt, at BE var ophørt med at udøve økonomisk virksomhed på konkurstidspunktet. Disse myndigheder anførte i denne forbindelse, at en konkurs indebærer en procedure med henblik på likvidation og salg af aktiverne med henblik på tilbagebetaling af gæld, idet de transaktioner, der gennemføres inden for rammerne af denne procedure, ikke i sig selv har noget økonomisk formål. Ifølge de nævnte myndigheder er den omstændighed, at salget af aktiverne inden for rammerne af konkursbehandlingen er blevet pålagt moms, uden betydning.

20

Tribunalul Suceava (retten i første instans i Suceava) gav sagsøgerne i hovedsagen medhold i deres søgsmål anlagt til prøvelse af afgiftsansættelsen af 26. november 2015 og af klageafgørelsen af 22. januar 2018. Den forelæggende ret gav ved dom af 18. juni 2019 skatte- og afgiftsmyndighederne medhold i den appel, de havde iværksat til prøvelse af denne rets dom, således at BE fortsat skylder det beløb på 646259 RON (ca. 132000 EUR), der er fastsat i afgiftsansættelsen. Den forelæggende ret bekræftede i denne forbindelse skatte- og afgiftsmyndighedernes fortolkning af national ret, hvorefter indledningen af konkursbehandlingen i sig selv skal anses for en grund til ophør af fradragsretten, idet de transaktioner, der gennemføres under konkursbehandlingen, ikke har et økonomisk formål.

21

Sagsøgerne i hovedsagen har indgivet begæring om genoptagelse af sagen ved nævnte ret, idet de har påberåbt sig, at momsdirektivet er blevet tilsidesat.

22

I denne henseende har sagsøgerne i hovedsagen bl.a. gjort gældende, at BE både før virksomhedens konkurs og under konkursbehandlingen var gyldigt registreret som momspligtig, således at de aktiviteter, der var forbundet med konkursbehandlingen, dvs. salg af varer og fast ejendom samt udlejning af fast ejendom, forblev omfattet af momsens anvendelsesområde, som fortsat blev opkrævet.

23

Ifølge den forelæggende ret opstår således spørgsmålet om, hvorvidt EU-retten tillader, at de transaktioner, der er gennemført under konkursbehandlingen, automatisk anses for ikke at have noget økonomisk formål, hvilket indebærer, at indledningen af konkursbehandlingen forpligter den erhvervsdrivende til automatisk at regulere den moms, der er opkrævet af økonomiske transaktioner, der er udført før indledningen af denne behandling, til fordel for staten, og dette på trods af den omstændighed, at denne erhvervsdrivende under den konkursbehandling, der blev indledt over for den pågældende, med undtagelse af en kort periode på tre uger fortsat var momspligtig, og at salget af aktiver i forbindelse med konkursen blev pålagt moms.

24

Hvis Domstolen skulle nå frem til, at en sådan automatisk regulering er lovlig og forenelig med EU-retten, finder den forelæggende ret det desuden også nødvendigt at afklare spørgsmålet om, hvorvidt en sådan fremgangsmåde står i rimeligt forhold til det forfulgte mål.

25

Den forelæggende ret har endvidere præciseret, at likvidationen af aktiverne i det foreliggende tilfælde er afsluttet, og at der i sidste ende ikke er givet noget fradrag for de transaktioner, der er blevet udført i forbindelse hermed.

26

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

»Er [momsdirektivet], princippet om afgiftsneutralitet, princippet om retten til at fradrage momsen og princippet om forudsigelig beskatning under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, til hinder for en national lovgivning, der fastsætter, at som følge af indledningen af en økonomisk aktørs konkursbehandling reguleres momsen automatisk og uden yderligere kontroller, idet momsfradrag nægtes for afgiftspligtige transaktioner, som er blevet udført inden konkurserklæringen, og den økonomiske aktør pålægges at betale den fradragsberettigede moms? Er proportionalitetsprincippet under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, og henset til de økonomiske konsekvenser for den økonomiske aktør og den endelige karakter af en sådan regulering til hinder for nationale bestemmelser af denne art?«

Om det præjudicielle spørgsmål

27

Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 184-186 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter indledningen af en konkursbehandling over for en erhvervsdrivende, som indebærer en likvidation af dennes aktiver til fordel for dennes kreditorer, automatisk medfører en forpligtelse for denne erhvervsdrivende til at regulere de momsfradrag, som denne har foretaget for goder og tjenesteydelser, der er erhvervet inden konkursen.

28

Det bemærkes, at fradragsretten i momsdirektivets artikel 168 udgør en integrerende del af momssystemet og kan principielt ikke begrænses (jf. i denne retning dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 32).

Den fradragsreguleringsordning, som er fastsat i momsdirektivets artikel 184-186, er en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved dette direktiv. Den har til formål at øge fradragenes nøjagtighed for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Ordningen har således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (jf. i denne retning dom af 27.3.2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, præmis 27).

I den fælles momsordning kan således alene afgifter, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af afgiftspligtige personer med henblik på deres afgiftspligtige transaktioner, fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (dom af 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, præmis 21).

I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsmyndighederne foretog en regulering af de momsfradrag, som BE havde foretaget vedrørende goder og tjenesteydelser erhvervet i perioden fra den 20. maj 2013 til den 13. februar 2014, idet de støttede sig på den forudsætning, at konkursbehandling af en virksomhed, såsom BE, nødvendigvis bringer dennes økonomiske virksomhed til ophør. Myndighederne gjorde i denne forbindelse gældende, at de transaktioner, der bliver gennemført efter en sådan konkurs, udelukkende har til formål at afvikle virksomhedens aktiver til fordel for kreditorerne, og de har derfor ikke noget økonomisk formål.

I denne henseende har Domstolen fastslået, at selv om det er korrekt, at momsdirektivet giver momsen et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af denne afgift. Moms skal ifølge dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), om afgiftspligtige transaktioner således pålægges bl.a. levering af varer mod vederlag, som foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab (dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 24 og 25 og den deri nævnte retspraksis).

Det følger heraf, at såfremt det viser sig, at der fra tidspunktet for indledningen af en konkursbehandling ikke længere kan udøves nogen økonomisk virksomhed, kan der fra dette tidspunkt heller ikke være tale om afgiftspligtige transaktioner, der gør det muligt at udøve fradragsretten (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, præmis 35), hvilket nødvendiggør en regulering af fradragene i overensstemmelse med den nationale lovgivning, der gennemfører momsdirektivets artikel 184-186.

34

Den forelæggende ret har imidlertid anført, at den er i tvivl om den forudsætning, der er nævnt i denne doms præmis 31, hvorefter en erhvervsdrivendes konkurs nødvendigvis bringer dennes økonomiske virksomhed til ophør.

35

Det skal derfor undersøges, om den økonomiske virksomhed kan anses for at være ophørt som følge af den pågældende erhvervsdrivendes konkurs, for så vidt som denne konkurs i henhold til de regler, der er fastsat i national ret, medfører, at de transaktioner, der foretages efter konkursen, kun kan tjene til at afvikle denne erhvervsdrivendes aktiver til fordel for kreditorerne.

36

Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, fastsætter imidlertid, at der ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« defineres desuden i dette direktivs artikel 9, stk. 1, andet afsnit, som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

37

Ifølge fast retspraksis viser en analyse af disse definitioner omfanget af det anvendelsesområde, der dækkes af begrebet »økonomisk virksomhed«, og dets objektive karakter, i den forstand at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater. En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver virksomheden (dom af 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

38

Eftersom virksomheden skal betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater, kan den blotte omstændighed, at indledningen af en konkursbehandling over for en afgiftspligtig person i henhold til de regler, der er fastsat herom i national ret, ændrer formålet med denne afgiftspligtige persons transaktioner i den forstand, at dette formål ikke længere omfatter virksomhedens varige drift, men udelukkende vedrører dens likvidation med henblik på afvikling af gælden og dernæst dens opløsning, følgelig ikke i sig selv påvirke den økonomiske karakter af de transaktioner, der gennemføres inden for rammerne af denne virksomhed.

39

Desuden er denne fortolkning, således som Europa-Kommissionen har fremhævet, ligeledes påkrævet, når henses til princippet om afgiftsneutralitet, som i særdeleshed er til hinder for, at to transaktioner, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugers synspunkt, og som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. i denne retning dom af 4.3.2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, præmis 32).

40

Selv om indledningen af en konkursbehandling som den i hovedsagen omhandlede normalt indebærer, at den pågældende virksomhed ophører, forholder det sig ikke desto mindre således,

at så længe denne virksomhed fortsætter sin virksomhed under konkursbehandlingen, konkurrerer den med andre afgiftspligtige personer, der udfører ydelser, der ligner virksomhedens, således at de omhandlede ydelser i princippet skal behandles ens i momsmæssig henseende.

41

Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse fremgår det i øvrigt, at BE i det foreliggende tilfælde under konkursbehandlingen fortsat var registreret som afgiftspligtig person, og at skatte- og afgiftsmyndighederne har lagt moms på de transaktioner, der blev gennemført i forbindelse med konkursbehandlingen, hvilket synes at bekræfte, at BE faktisk fortsatte sin økonomiske virksomhed og gennemførte afgiftspligtige transaktioner, selv om virksomheden var erklæret konkurs.

42

Under sådanne omstændigheder kan det ikke antages, at indledningen af konkursbehandlingen har brudt den tætte og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled, og at den pågældende afgiftspligtige person er forpligtet til at betale det fradragne momsbeløb (jf. analogt dom af 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, præmis 46).

43

Endelig, og i modsætning til det, som den rumænske regering i det væsentlige har gjort gældende, kan muligheden for, at den pågældende afgiftspligtige person – i en situation, hvor denne i første omgang som følge af konkursen har været forpligtet til at regulere de foretagne fradrag for indgående moms på trods af fortsættelsen af sin økonomiske virksomhed – senere kan anmode om tilbagebetaling af de omhandlede beløb netop med den begrundelse, at den pågældende under konkursbehandlingen har fortsat sin økonomiske virksomhed, ikke afbøde den begrænsning af vedkommendes fradragsret, som den i national ret pålagte reguleringsforpligtelse medfører.

44

Som Kommissionen tillige har anført, udgør et krav om, at den pågældende virksomhed efter en afgørelse om regulering faktisk indbetaler den moms, der angiveligt skal svares, en hindring for fradrag af indgående moms for denne virksomhed, eftersom det tvinger virksomheden til at afsætte midler hertil, indtil skatte- og afgiftsmyndighederne tilbagebetaler virksomheden den med urette indbetalte moms, hvorimod andre erhvervsdrivende, som ikke er erklæret konkurs, kan anvende disse midler til deres økonomiske virksomhed uden at være forpligtet til at foretage en sådan indbetaling (jf. analogt dom af 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, præmis 44).

45

Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 184-186 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter indledningen af en konkursbehandling over for en erhvervsdrivende, som indebærer en likvidation af dennes aktiver til fordel for dennes kreditorer, automatisk medfører en forpligtelse for den erhvervsdrivende til at regulere de momsfradrag, som denne har foretaget for goder og tjenesteydelser, der er erhvervet inden konkursen, når indledningen af konkursbehandlingen ikke er af en sådan art, at den er til hinder for, at nævnte erhvervsdrivende fortsætter sin økonomiske virksomhed som omhandlet i dette direktivs artikel 9 navnlig med henblik på den pågældende

virksomheds likvidation.

Sagsomkostninger

46

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

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

Artikel 184-186 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter indledningen af en konkursbehandling over for en erhvervsdrivende, som indebærer en likvidation af dennes aktiver til fordel for dennes kreditorer, automatisk medfører en forpligtelse for den erhvervsdrivende til at regulere de momsfradrag, som denne har foretaget for goder og tjenesteydelser, der blev erhvervet inden konkursen, når indledningen af konkursbehandlingen ikke er af en sådan art, at den er til hinder for, at nævnte erhvervsdrivende fortsætter sin økonomiske virksomhed som omhandlet i dette direktivs artikel 9 navnlig med henblik på den pågældende virksomheds likvidation.

Underskrifter

(*1) – Processprog: rumænsk.