

Sag C-358/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

30. juli 2020

Forelæggende ret:

Judecătoria Oradea (Rumænien)

Afgørelse af:

9. juli 2020

Sagsøger:

Promexor Trade SRL

Sagsøgt:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

Hovedsagens genstand

Søgsmål, hvori sagsøgeren, Promexor Trade SRL, i en tvist mod sagsøgte, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Cluj – myndigheden for offentlige finanser i Bihordistriktet), har nedlagt påstand om, at den forelæggende ret, Judecătoria Oradea (retten i første instans i Oradea, Rumænien), annullerer betalingspåkravet af 19. april 2019 og fuldbyrdelsesgrundlaget af 19. april 2019, begge udstedt inden for rammerne af en tvangsfuldbyrdesprocedure mod sagsøgeren, samt annullerer kravet og tvangsfuldbyrdesen.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodningen om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 4, TEU, artikel 1, artikel 167-169, artikel 176-180, artikel 214, stk. 1, artikel 250, artikel 272 og 273 i direktiv 2006/112/EF samt

neutralitetsprincippet, effektivitetsprincippet, princippet om loyalt samarbejde, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

Præjudicielle spørgsmål

1. Er bestemmelserne i direktiv 2006/112/EF og princippet om afgiftsneutralitet til hinder for en national lovgivning, hvorefter medlemsstaten pålægger en person at opkræve og indbetale moms til staten i en ubestemt periode, uden at personen imidlertid indrømmes ret til at fradrage moms, fordi den pågældendes momsregistreringsnummer er blevet inddraget ex officio henset til, at der i momsangivelserne indgivet for seks på hinanden følgende måneder/to på hinanden følgende kalenderkvartaler ikke er oplyst momspligtige transaktioner?

2. Er en national bestemmelse eller praksis fra afgiftsmyndigheden, ifølge hvilken den afgiftspligtige person – selv om medlemsstaten normalt tillader, at en juridisk person efter anmodning kan blive momsregistreret på ny, efter at den pågældendes momsregistreringsnummer er blevet inddraget ex officio – under bestemte konkrete omstændigheder af simple formelle grunde ikke kan anmode om ny momsregistrering, men personen er pligtig til at opkræve og indbetale moms til staten i en ubestemt periode, uden at personen imidlertid indrømmes ret til at fradrage moms, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede forenelig med retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, proportionalitetsprincippet og princippet om loyalt samarbejde, således som de fremgår af direktiv 2006/112/EF?

3. Skal retssikkerhedsprincippet, princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, proportionalitetsprincippet og princippet om loyalt samarbejde, således som de fremgår af direktiv 2006/112/EF, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at de er til hinder for, at den afgiftspligtige person pålægges at opkræve og indbetale moms i en ubestemt periode, uden at personen imidlertid indrømmes ret til at fradrage moms, uden at afgiftsmyndigheden i den konkrete situation undersøger, om de materielle betingelser for retten til at fradrage moms er opfyldt, og uden at den afgiftspligtige person har gjort sig skyldig i svig?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 5, stk. 4, TEU, og artikel 4, stk. 3, TEU.

Direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (moms), som ændret ved direktiv 2010/45/EU, artikel 1, stk. 1, artikel 167-169 og 176-180, artikel 214, stk. 1, og artikel 250, 272 og 273.

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter), der var gældende indtil den 31. december 2015

Artikel 153, stk. 9, litra e), der i det væsentlige fastsætter, at de kompetente afgiftsmyndigheder inddrager en persons momsregistrering, såfremt der i momsangivelserne indgivet for seks på hinanden følgende måneder ikke er oplyst køb af varer og/eller tjenesteydelser eller levering af varer og/eller tjenesteydelser foretaget i disse afgiftsperioder.

Artikel 153, stk. 9¹, litra d), hvorefter de kompetente afgiftsmyndigheder – efter at have inddraget momsregistreringen af momspligtige personer – momsregistrerer disse personer på deres anmodning, i det i stk. 9, litra e), anførte tilfælde, på grundlag af en tro og love-erklæring, hvoraf det fremgår, at de vil udøve økonomisk virksomhed. Endvidere kan afgiftspligtige personer i denne situation ikke være omfattet af bestemmelserne om fritagelsestærsklen for små virksomheder.

Artikel 11, stk. 1³, hvorefter afgiftspligtige personer, hvis momsregistrering er blevet inddraget, under den pågældende periode ikke har ret til at fradrage moms af de foretagne køb, men er betalingspligtige for den opkrævede moms for afgiftspligtige transaktioner foretaget i denne periode. Med hensyn til de køb af varer og/eller tjenesteydelser, der foretages i den periode, hvor den pågældende ikke har et gyldigt momsregistreringsnummer, som vedrører de transaktioner, der vil blive foretaget efter datoen for momsregistreringen, og som giver fradragsret, justeres til den afgiftspligtige persons fordel, gennem indførelse i den første afgiftsangivelse, som er indgivet af den afgiftspligtige person efter momsregistreringen, eller, alt efter omstændighederne, i en efterfølgende angivelse, den afgift, som vedrører: a) oplagrede varer og tjenester, der ikke anvendes på registreringstidspunktet, fastlagt på grundlag af en beholdningsopgørelse; b) materielle aktiver, herunder investeringsgoder, for hvilke tilpasningsperioden for fradraget ikke er udløbet, samt opførte materielle aktiver, fastsat på grundlag af en beholdningsopgørelse, som den pågældende er indehaver af på tidspunktet for momsregistreringen.

Artikel 145, der bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at afgiften forfalder [stk. 1], at enhver afgiftspligtig person har ret til fradrag af afgift af køb, hvis disse køb skal anvendes til udtrykkeligt fastsatte transaktioner [stk. 2], og at der på bestemte betingelser indrømmes ret til at fradrage afgiften for køb, som en afgiftspligtig person har foretaget inden momsregistrering [stk. 4].

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 207/2015 om skatter og afgifter), i kraft siden 1. januar 2016

Artikel 11, stk. 8, der i det væsentlige fastsætter, at afgiftspligtige personer, hvis momsregistrering er blevet inddraget, under den pågældende periode ikke har ret til at fradrage moms af de foretagne køb, men er betalingspligtige for den

opkrævede moms for afgiftspligtige transaktioner foretaget i denne periode. I tilfælde af momsregistrering i overensstemmelse med artikel 316, stk. 12, udøver den afgiftspligtige person fradragsretten for køb af varer og/eller tjenesteydelser foretaget i den periode, hvor den pågældendes momsregistreringsnummer var inddraget, gennem indførelse i den første afgiftsangivelse, som er indgivet efter registreringen, eller, alt efter omstændighederne, i en efterfølgende angivelse, selv om fakturaen ikke indeholder den afgiftspligtige persons momsregistreringsnummer. Efter afgiftsregistreringen i henhold til artikel 316, stk. 12, udsteder de afgiftspligtige personer fakturaer for levering af varer og/eller tjenesteydelser foretaget i den periode, hvor momsregistreringsnummeret var inddraget, i hvilke den i den pågældende periode opkrævede moms oplyses særskilt.

Artikel 316, stk. 12, litra d), der i det væsentlige svarer til artikel 153, stk. 9¹, litra d), i lov nr. 571/2003.

Artikel 297, stk. 1, 4 og 6, som gengiver bestemmelserne i artikel 145, stk. 1, 2 og 4, i lov nr. 571/2013.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Den 30. april 2014 traf den sagsøgte beslutning om inddragelse ex officio af sagsøgerens momsregistrering, fordi der i momsangivelserne indgivet for seks på hinanden følgende måneder ikke var oplyst momspligtige transaktioner. Da sagsøgeren fra og med maj 2014 ikke længere havde et gyldigt registreringsnummer, udstedte sagsøgeren fakturaer uden moms.
- 2 I løbet af april 2019 informerede den sagsøgte sagsøgeren om, at den meget snart ville foretage en afgiftsmæssig undersøgelse vedrørende perioden fra den 1. april 2014 til den 31. december 2017. For at undgå at betale bøder på grund af manglende indgivelse af afgiftsangivelser inden for de lovbestemte frister besluttede sagsøgeren med tilbagevirkende kraft at indgive den angivelse vedrørende den opkrævede moms, som skal indgives af de afgiftspligtige personer, hvis momsregistreringsnummer er blevet inddraget.
- 3 På grundlag af oplysningerne i de respektive angivelser og uden at foretage yderligere kontroller udstedte den sagsøgte den 19. april 2019 et fuldbyrdelsesgrundlag og indledte tvangsfuldbyrdelsesproceduren mod sagsøgeren ved at udstede betalingspåkravet af 19. april 2019.
- 4 Den afgiftsmæssige undersøgelse blev udført den 11. juni 2019; kontrolorganet fandt, at sagsøgeren havde indgivet momsangivelserne vedrørende den af undersøgelsen omfattede periode på korrekt vis.

- 5 Efter afslutningen af undersøgelsen, men inden udløbet af forældelsesfristen, indgav sagsøgeren den 31. juli 2019 berigtigelsesangivelser med et beløb lig med 0.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 6 Sagsøgeren har gjort gældende, at der ganske vist findes afgiftsretlige retsmidler i tilfælde af inddragelse af en afgiftspligtig persons momsregistreringsnummer, idet den pågældende efter den nye momsregistrering med tilbagevirkende kraft kan udøve retten til at fradrage moms for den periode, hvor den pågældende ikke havde et momsregistreringsnummer, men at sagsøgeren ikke konkret har adgang til disse retsmidler.
- 7 Efter sagsøgerens opfattelse har den afgiftspligtige person, hvis momsregistreringsnummer er blevet inddraget, men som af forskellige grunde ikke lader sig momsregistrere på ny, ikke adgang til noget retsmiddel. I konsekvens heraf er det forhold, at den pågældende fortsat har pligt til at indbetale moms i en ubestemt periode, i en situation hvor denne ikke længere kan drage fordel af at være en momspligtig person, i strid med de principper, som er fastsat i Domstolens praksis på området.
- 8 Den sagsøgte har gjort gældende, at sagsøgeren indgav de momsangivelser, som skal indgives af afgiftspligtige personer, hvis momsregistreringsnummer er blevet inddraget, på regelmæssig vis og på grundlag af en tro og love-erklæring. I henhold til den gældende lovgivning må selvangivelser ikke længere berigtiges efter afslutningen af den afgiftsmæssige undersøgelse.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 9 Den forelæggende ret har rejst spørgsmålet om, hvorvidt den nationale lovgivning, der finder anvendelse i tvisten, er forenelig med de principper, der følger af direktiv 2006/112 og Domstolens praksis i et tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter inddragelsen af momsregistreringen ikke længere har ret til at fradrage moms af de foretagne køb, men er betalingspligtig for den opkrævede moms, uden at der er fastsat en tidsmæssig grænse med hensyn til opkrævningspligten.
- 10 Selv om fradragsretten normalt kan udøves med tilbagevirkende kraft efter den nye momsregistrering, har sagsøgeren i den konkrete situation ikke adgang til denne mulighed, fordi den ikke opfylder en formel betingelse henset til, at dens direktør ejer andele i et andet selskab, der er genstand for en insolvensprocedure.
- 11 Eftersom sagsøgeren heller ikke kan være omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder, er sagsøgeren i en ubestemt periode nægtet retten til at fradrage moms uden at kunne drage fordel af momsordningen.

- 12 Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet har den forelæggende ret henvist til dommen i sag Elida Gibbs (C-317/94), sag Kraft Foods Polska (C-588/10), sag Zabrus Siret (C-81/17), sag Gamesa Wind România (C-69/17), sag Dobre (C-159/17) og sag Astone (C-332/15), men tilføjet, at de omstændigheder, der gav anledning til disse domme, imidlertid adskiller sig fra de i den foreliggende sag omhandlede.
- 13 Sagsøgerens manglende mulighed for at lade sig momsregistrere på ny og således udøve fradragsretten kan ifølge den forelæggende ret sidestilles med den manglende opfyldelse af en formel betingelse. Endvidere var afgiftsmyndighederne ikke forhindret i at undersøge, om de materielle betingelser for fradragsretten var opfyldt.
- 14 For så vidt angår proportionalitetsprincippet har den forelæggende ret med henvisning til dommen i sag Collée (C-146/05) og i sag Salomie og Oltean (C-183/14) anført, at en sanktion i form af en absolut nægtelse af fradragsret forekommer at være uforholdsmæssig i sagsøgerens tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og hvor afgiftsmyndigheden ikke har undersøgt, om de materielle betingelser var opfyldt.
- 15 Eftersom den sagsøgte i den foreliggende situation ikke har undersøgt, om de materielle betingelser var opfyldt, og sagsøgeren således har pligt til *sine die* at opkræve momsen og på denne baggrund befinder sig i en kontinuerlig usikkerhedssituation, fordi sagsøgeren hverken har kendskab til omfanget af de forpligtelser, der er pålagt den, eller disponerer over et retsmiddel til at drage fordel af momsordningen, har den forelæggende ret med henvisning til bl.a. dommen i sagen Irland mod Kommissionen (325/85) rejst spørgsmålet, om hvorvidt der er tale om tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og, hvad angår medlemsstaternes forpligtelser i henhold til direktiv 2006/112, af princippet om loyalt samarbejde.