

Sag C-640/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98,
stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

25. oktober 2023

Forelæggende ret:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumænien)

Afgørelse af:

26. juni 2023

Kassationsappellanter, sagsøgte i første instans:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Kassationsindstævnt, sagsøger i første instans:

Greentech SA

Hovedsagens genstand

Kassationsappeller til prøvelse af en dom, hvorved den kassationsindstævnte, sagsøgeren i første instans, blev givet delvist medhold i en forvaltningsretlig sag med påstand om annullation af visse afgiftsretlige forvaltningsakter vedrørende merværdiafgift (moms) vedtaget af kassationsappellanterne, de sagsøgte i første instans.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

I henhold til artikel 267 TEUF anmodes om en fortolkning af artikel 2, 19 og 168, sammenholdt med artikel 203, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »direktiv 2006/112«).

Præjudicielt spørgsmål

Er neutralitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som er fastsat i artikel 2, 19 og 168, sammenholdt med artikel 203, i direktiv [2006/112], til hinder for at nægte retten til at fradrage den moms, der er betalt i forbindelse med en salgstransaktion, som skatte- og afgiftsmyndighederne efterfølgende har omkvalificeret som en virksomhedsoverdragelse, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, når momsen allerede er blevet indbetalt til statskassen, og tilbagebetalingen heraf er umulig i henhold til national ret?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 2, 19 og 168, sammenholdt med artikel 203, i direktiv 2006/112.

Praksis fra Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«), navnlig dom af 26. april 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, af 11. april 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, og af 14. marts 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

Anførte nationale forskrifter

Codul fiscal (loven om skatter og afgifter) af 2003 (lov nr. 571/2003), artikel 3 (ifølge hvilken de skatter og afgifter, der er omfattet af denne lov, bl.a. er baseret på princippet om afgiftsneutralitet), artikel 126, stk. (1) (ifølge hvilken transaktioner, der udgør eller kan sidestilles med en levering af varer mod vederlag, er momspligtige), artikel 128, stk. (7) (ifølge hvilken hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, bl.a. som følge af et salg, ikke udgør en levering af varer, hvis overtageren af aktiverne er en afgiftspligtig person) og artikel 145, stk. (2) (ifølge hvilken enhver afgiftspligtig person har ret til at fradrage moms vedrørende momspligtige erhvervelser).

Codul de procedură fiscală (loven om skatteprocedure) af 2003 (regeringsdekret nr. 92/2003), artikel 84 (ifølge hvilken angivelser i princippet kan berigtiges af skatteyderen eller af den afgiftspligtige person på eget initiativ inden udløbet af forældelsesfristen for retten til fastlæggelse af skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser) og artikel 91 (hvorefter skatte- og afgiftsmyndighedernes ret til at fastlægge skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser i princippet forældes efter fem år fra og med den 1. januar året efter det år, hvor skatte- eller afgiftskravet opstod).

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), punkt 6, stk. (7) og (8), som forklarer betydningen af begrebet »overdragelse af en samlet formuemasse« i Codul fiscal artikel 128, stk. (7).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 I perioden fra den 23. november 2015 til den 15. juli 2016 udførte Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Galați – myndigheden for offentlige finanser i Vranceadistriktet, herefter »AJFP Vrancea«) en afgiftskontrol hos Greentech SA (herefter »Greentech«), på grundlag af hvilken selskabet blev pålagt at betale supplerende afgiftsforpligtelser på 4 388 720 rumænske lei (RON) for moms og relaterede afgifter. Disse afgiftsforpligtelser var en følge af den nye retlige kvalifikation af en transaktion vedrørende salg af udstyr fra Greenfiber International SA (herefter »GFI«) til Greentech (som anså denne transaktion for at være en momspligtig levering af varer), idet AJFP Vrancea kvalificerede transaktionen som en delvis overdragelse af en samlet formuemasse mellem to tilknyttede selskaber (ikke momspligtig transaktion).
- 2 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generaldirektoratet for store skatteydere, herefter »DGAMC«) gav afslag på Greentechs klage over disse afgiftsmæssige forpligtelser.
- 3 Greentech anlagde forvaltningsretlig sag ved Curtea de Apel Ploiești (appeldomstolen i Ploiești) til prøvelse af DGAMC's afgørelse om afslag på den afgiftsretlige klage, og denne sag blev delvist taget til følge.
- 4 Ved afgørelse af 23. november 2021 gav Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol, herefter »ÎCCJ«) delvist medhold i appellerne iværksat af AJFP Vrancea og DGAMC til prøvelse af dommen afsagt af Curtea de Apel Ploiești (appeldomstolen i Ploiești).
- 5 Greentech har indgivet begæring om genoptagelse af sagen og nedlagt påstand om annullation af denne afgørelse fra ÎCCJ (kassationsdomstol) og gjort gældende, at den er i strid med Domstolens praksis, navnlig dommen i sagen Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, og dommen i sagen PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, ifølge hvilken retten til momsfradrag også skal indrømmes i tilfælde, hvor de pågældende transaktioner ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, hvis de specifikke omstændigheder i situationen viser, at det ville være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den person, der har betalt momsen, at tilbagesøge det betalte beløb, idet princippet om momsens neutralitet og effektivitet ellers ville blive tilsidesat.
- 6 Ved afgørelse af 31. januar 2023 har ÎCCJ (kassationsdomstol) taget begæringen om genoptagelse til følge, annulleret den anfægtede afgørelse delvist for så vidt angår anbringendet om den retlige omkvalifikation af transaktionen vedrørende salg af udstyr som en overdragelse af en samlet formuemasse og besluttet at foretage en fornyet behandling af appellen vedrørende dette anbringende.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 Greentech, som er den kassationsinstævnte og sagsøgeren i første instans, finder det nødvendigt at få afklaret, om skatte- og afgiftsmyndighederne i en medlemsstat ifølge fortolkningen af bestemmelserne i direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning kan nægte retten til at fradrage den moms, der er betalt på en salgstransaktion, som skatte- og afgiftsmyndighederne efterfølgende har omkvalificeret som en ikke momspligtig overdragelse af aktiver, under omstændigheder, hvor momsen er blevet indbetalt til statskassen, og det er umuligt at tilbagebetale den til betaleren, fordi forældelsesfristen på skatte- og afgiftsområdet er udløbet, og den nationale lovgivning ikke indeholder proceduremæssige instrumenter og mekanismer, for at skatte- og afgiftsmyndighederne i tilfælde af en sådan omkvalifikation kan tilbagebetale det indbetalte momsbeløb.
- 8 Selskabet har gjort gældende, at i henhold til princippet om afgiftsneutralitet skal momsen have en neutral virkning, dvs. føre til det samme slutresultat uanset antallet af mellemmand, gennem mekanismen for udøvelse af fradragsretten. Den eneste situation, hvor dette princip ikke gælder, er, når en vare eller tjenesteydelse når frem til en endelig forbruger, i hvilket tilfælde sidstnævnte har pligt til at betale momsen. Ifølge Domstolens faste praksis udgør enhver begrænsning af fradragsretten en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet (dom af 26.4.2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Ifølge Greentech kunne GFI ikke berigtige fakturaen for det pågældende salg, efter at afgiftskontrollen hos Greentech var afsluttet, eftersom GFI selv tidligere havde været genstand for en afgiftskontrol, på grundlag af hvilken skatteinspektørerne havde konkluderet, at den pågældende handelstransaktion korrekt var blevet betragtet af parterne som momspligtig, og at GFI derfor korrekt havde opkrævet momsen og indbetalt den til statskassen.
- 10 Således betragtede de samme nationale skatte- og afgiftsmyndigheder den pågældende handelstransaktion på to helt forskellige måder, nærmere bestemt på den ene side som momspligtig transaktion for GFI, til hvilken Greentech havde betalt momsen, og som ikke momspligtig transaktion for Greentech. Af denne grund blev Greentech frataget retten til at fradrage den betalte moms.
- 11 AJFP Vrancea, som er kassationsappellanten og den sagsøgte i første instans, har påpeget, at der skal tages hensyn til de særlige omstændigheder i den konkrete situation, idet transaktionen mellem de to tilknyttede virksomheder omfattede salget af en produktionslinje og fandt sted på samme dato, hvor der også blev underskrevet en lejeaftale, ifølge hvilken Greentech ville bruge det samme lokale, som datterselskabet, dvs. GFI, tidligere brugte, til at fortsætte sine aktiviteter på den samme industrielle platform, med ansættelse af specialiseret personale. Det fremgår ikke, at datterselskabets identitet er blevet bevaret efter overtagelsen af dets økonomiske aktivitet.

- 12 Ifølge AJFP Vrancea gælder fradragsretten ikke i tilfælde af hel eller delvis overdragelse af en afgiftspligtig persons samlede formuemasse, som ikke udgør en levering af varer som omhandlet i Codul fiscals artikel 128, stk. (7), eftersom en sådan overdragelse ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde.
- 13 AJFP Vrancea er imidlertid af den opfattelse, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke begrænsede den afgiftspligtige persons ret til at berigtige momsangivelser. Greentech ville således have været i stand til at tilbagesøge den ikke-fradragsberettigede moms hos GFI ved at anmode det sidstnævnte selskab om at berigtige den fejlagtigt udstedte faktura og tilbagebetale den afgift, der var opkrævet på grundlag af denne faktura, dvs. ved at følge den procedure, som Greentech var blevet informeret om under afgiftskontrollen.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 14 Den forelæggende ret har anført, at besvarelsen af det rejste spørgsmål er relevant for den vurdering, som den skal foretage af overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet ud fra tre aspekter, nemlig for det første om Greentech kan tilbagesøge momsen fra sin handelspartner GFI, for det andet om transaktionen er blevet omfattet af momsens anvendelsesområde med henblik på at opnå en afgiftsfordel, og for det tredje om der foreligger svig til skade for statskassen.
- 15 Ifølge den forelæggende ret er artikel 2, 19, 168 og 203 i direktiv 2006/112, som anmodes fortolket, af afgørende betydning for løsningen af tvisten, eftersom det fælles momssystem er baseret på en række bindende EU-retlige principper. På grundlag af Domstolens fortolkning af disse bestemmelser vil den forelæggende ret være i stand til at afgøre, om skatte- og afgiftsmyndighedernes holdning i den foreliggende situation er i overensstemmelse med ånden i EU-retten, eller om den tværtimod er forkert.
- 16 Den forelæggende ret har præciseret, at den ikke har kendskab til nogen dom vedrørende fortolkningen af EU-retten, hvor Domstolen har afklaret, om de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder i tilfælde af, at en levering af varer, der er omfattet af momsens anvendelsesområde, retligt omkvalificeres som en overdragelse af aktiver, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan nægte retten til momsfradrag, når der ikke findes effektive midler til at tilbagesøge det betalte momsbeløb.
- 17 Ifølge den forelæggende ret følger det i øvrigt af Domstolens praksis i sager om lignende spørgsmål, at der ved fastlæggelsen af fradragsretten først og fremmest skal lægges vægt på overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, og at de foranstaltninger, som de nationale myndigheder træffer, skal tage højde for, om statskassen har lidt et tab, og om de berørte parter har handlet i god eller ond tro.

- 18 Hvad for det første angår princippet om afgiftsneutralitet fremgår det af Domstolens faste praksis, at enhver begrænsning af fradragsretten udgør en tilsidesættelse af dette princip, idet det medfører dobbeltbeskatning af transaktioner foretaget af de afgiftspligtige personer.
- 19 Efter den forelæggende rets opfattelse er dom af 26. april 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, relevant i den foreliggende sag, hvor Domstolen fastslog følgende:
- »Bestemmelserne i direktiv 2006/112 [...] samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke er til hinder for, at køberen af en vare fratages retten til at fradrage den [moms], som han uberegtiget har betalt til sælgeren på grundlag af en faktura, som er udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige [moms]-ordning, selv om den relevante transaktion henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, når sælgeren har betalt den nævnte afgift til statskassen. Disse principper kræver imidlertid, at køberen, for så vidt som sælgerens tilbagebetaling til køberen af den urigtigt fakturerede [moms] bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sælgerens insolvens, kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndigheden.«
- 20 Til forskel fra Tibor Farkas-sagen skyldes den manglende mulighed for at tilbagesøge momsen i denne situation ikke sælgerens insolvens, men at det er umuligt at berigtige fakturaen i momsmæssig henseende, fordi forældelsesfristen for retten til at foretage en sådan berigtigelse er udløbet.
- 21 Den forelæggende ret har påpeget, at selv om den ikke kan spekulere i parternes skyld med hensyn til forældelsesfristens udløb, da det ville risikere at foregribe afgørelsen i sagen, er der en række relevante argumenter, ifølge hvilke parterne ikke kan anses for at have været passive med hensyn til tilbagesøgningen af momsen, og som støtter udsagnet om, at det var umuligt at berigtige fakturaen i momsmæssig henseende inden udløbet af den omhandlede frist.
- 22 Den forelæggende ret har også henvist til andre sager, hvor Domstolen har behandlet lignende spørgsmål. I dom af 11. april 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327 fastslog Domstolen bl.a. følgende:
- »[D]irektiv [2006/112] samt princippet om afgiftsmæssig neutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis hos en afgiftsmyndighed, hvorefter denne myndighed i en situation, hvor der ikke foreligger mistanke om svig, nægter en virksomhed ret til at fradrage den [moms], som denne virksomhed i sin egenskab af modtager af tjenesteydelser urigtigt har betalt til leverandøren af disse tjenesteydelser på grundlag af en faktura, som sidstnævnte har udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige momsordning, selv om den relevante transaktion henhørte under ordningen for omvendt betalingspligt, uden at afgiftsmyndigheden

- inden den afslog retten til fradrag, har undersøgt, om udstederen af den fejlagtige faktura kunne tilbagebetale modtageren af fakturaen den urigtigt betalte moms og kunne berigtige nævnte faktura inden for rammerne af en procedure for selvrevision i overensstemmelse med den gældende nationale lovgivning med henblik på tilbagebetaling af den afgift, som den pågældende urigtigt har indbetalt til statskassen, eller
- selv beslutter at tilbagebetale modtageren af denne faktura den afgift, som den pågældende urigtigt har betalt til fakturaens udsteder, og som sidstnævnte dernæst urigtigt har indbetalt til statskassen.

Disse principper kræver imidlertid, at modtageren af tjenesteydelser kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndigheden, såfremt tilbagebetalingen af den urigtigt fakturerede moms fra leverandøren af tjenesteydelserne skulle vise sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig [...].«

- 23 Den forelæggende ret finder, at den konkrete situation ligner den i PORR Építési-sagen hvad angår betingelsen om, at det ikke er blevet umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at tilbagesøge momsen fra udstederen af fakturaen, hvilket synes at være tilfældet i den foreliggende sag, hvor Greentech ikke kan berigtige fakturaen, fordi forældelsesfristen for retten til at foretage en sådan berigtigelse er udløbet, og endvidere eftersom berigtigelsen burde foretages af GFI, dvs. det selskab, for hvilket skatte- og afgiftsmyndighederne efter kontrollen har bekræftet, at afgiften blev opkrævet korrekt.
- 24 Hvad for det andet angår retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning har den forelæggende ret påpeget, at Domstolen i sin faste praksis har fastslået, at retten til at påberåbe sig disse principper gælder for enhver erhvervsdrivende med begrundede forventninger, som en institution har givet anledning til. Ifølge denne retspraksis er præcise, ubetingede og samstemmende oplysninger, der hidrører fra autoriserede og pålidelige kilder, forsikringer, der kan give sådanne forhåbninger, uanset den form, hvorunder de meddeles (dom af 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, præmis 24 og 25).
- 25 I lyset af disse principper er det efter den forelæggende rets opfattelse relevant, at skatte- og afgiftsmyndighederne, der foretog kontrollen hos GFI forud for kontrollen hos Greentech, bekræftede den af de to selskaber anvendte afgiftsmæssige behandling – nemlig momspligtig levering af varer – af transaktionen vedrørende salg af udstyr. Således behandlede de samme nationale skatte- og afgiftsmyndigheder handelstransaktionen vedrørende det udstyr, hvis overdragelse gav anledning til betaling af momsen, på to helt forskellige måder; med andre ord fandt skatte- og afgiftsmyndighederne på den ene side, at GFI, dvs. det selskab, hvorfra Greentech erhvervede det omhandlede udstyr, og hvortil Greentech betalte momsen, havde pligt til at betale momsen, og på den anden side

at Greentech ikke havde denne pligt og derfor blev nægtet retten til at fradrage den betalte moms.

ARBEJDSDOKUMENT