Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

12. december 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 – ret til fradrag af moms – erhvervelse af administrative tjenesteydelser leveret inden for samme koncern – nægtelse af retten til fradrag«

I sag C-527/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) ved afgørelse af 30. december 2022, indgået til Domstolen den 16. august 2023, i sagen

Weatherford Atlas Gip SA

mod

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af Domstolens vicepræsident, T. von Danwitz (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne A. Kumin og I. Ziemele,

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Weatherford Atlas Gip SA ved avocați D.-D. Dascălu og A.M. Iordache,

– den rumænske regering ved R. Antonie, M. Chicu og E. Gane, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

– Europa-Kommissionen ved M. Herold og E.A. Stamate, 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 artikel 2 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Weatherford Atlas Gip SA og på den anden side Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (national myndighed for skatter og afgifter – generaldirektoratet for behandling af klager, Rumænien) og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (national myndighed for skatter og afgifter – generaldirektorat for forvaltning af store skatteydere, Rumænien) (herefter samlet »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende denne myndigheds afslag på retten til fradrag for indgående merværdiafgift (moms) i forbindelse med erhvervelse af administrative tjenesteydelser, der leveres inden for den samme koncern.

Retsforskrifter

3 Ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, en momspligtig transaktion.

4 I overensstemmelse med direktivets artikel 9, stk. 1, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

5 Direktivets artikel 11 er sålydende:

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

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

6 Direktivets artikel 168 bestemmer:

»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.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Weatherford Atlas Gip er en del af Weatherford-koncernen, der er specialiseret inden for tjenesteydelser i oliesektoren.

8 Den 6. juni 2016 overtog Weatherford Atlas GIP gennem fusion ved overtagelse det rumænske selskab Foserco SA, herunder dette selskabs rettigheder og forpligtelser. Fosercos virksomhed bestod i levering af accessoriske tjenesteydelser i forbindelse med udvinding af olie og naturgas.

9 I 2015 og 2016 leverede Foserco boreydelser i Rumænien til to kunder, nemlig OMV Petrom og Petrofarc. Med henblik på at levere disse tjenesteydelser havde Foserco erhvervet generelle administrative tjenesteydelser hos selskaber i Weatherford-koncernen, såsom bl.a. ydelser inden for IT, personaleadministration, markedsføring, regnskabsføring og rådgivning. Disse generelle administrative tjenesteydelser blev leveret af enheder, der var etableret uden for Rumænien, og der blev anvendt omvendt betalingspligt til at beregne moms af de nævnte tjenesteydelser. Andre selskaber i denne koncern gjorde ligeledes brug af de samme tjenesteydelser.

10 Efter fusionen bestemte skatte- og afgiftsmyndigheden ved afgørelse af 20. november 2019, at der skulle foretages en ny kontrol af Weatherford Atlas Gips forpligtelser i forbindelse med selskabsskat og moms for perioden fra den 1. januar 2014 til den 30. juni 2015. Denne kontrol omfattede således også Fosercos forpligtelser, som Weatherford Atlas Gip havde overtaget.

11 Efter denne kontrol udstedte skatte- og afgiftsmyndigheden en afgiftsansættelse og en skatte- og afgiftskontrolrapport, hvorved den afviste retten til fradrag af den indgående moms, som Foserco havde betalt for de erhvervede administrative tjenesteydelser, med et beløb på 1 774 419 rumænske lei (RON) (ca. 356 540 EUR) med den begrundelse dels, at der ikke var blevet fremlagt nogen retsakt eller noget dokument med henblik på at godtgøre forbindelsen mellem de erhvervede tjenesteydelser og den kontrollerede afgiftspligtige persons virksomhed, dels at de fremlagte

dokumenter ikke angav arten af de leverede tjenesteydelser, identiteten af de personer, der havde leveret disse tjenesteydelser, eller den periode, hvori de var blevet leveret, eller nødvendigheden af de nævnte tjenesteydelser for Foserco.

12 Weatherford Atlas Gip påklagede afgiftsansættelsen og skatte- og afgiftskontrolrapporten. Da den nævnte klage blev afvist af skattemyndighederne ved afgørelse af 22. april 2020, anlagde Weatherford Atlas Gip et annullationssøgsmål ved Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien), som er den forelæggende ret. I forbindelse med behandlingen af dette søgsmål præciserede skatte- og afgiftsmyndigheden, at der ikke var rejst tvivl om de erhvervede tjenesteydelser, men at Weatherford Atlas Gip ikke havde godtgjort, at der var en forbindelse mellem disse tjenesteydelser og selskabets afgiftspligtige transaktioner. Ifølge denne myndighed er det ikke muligt at fastslå en sådan forbindelse, eftersom de nævnte tjenesteydelser er blevet leveret til flere selskaber i Weatherford-koncernen og således har været til fordel for andre medlemmer af denne koncern eller koncernen som sådan. Selv om omkostningerne til de samme tjenesteydelser blev delt mellem de nævnte selskaber, har nævnte myndighed ikke desto mindre gjort gældende, at de ikke burde have været faktureret Weatherford Atlas Gip, da de ikke var nødvendige for Weatherford Atlas Gip.

13 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at samme myndighed ikke har benægtet, at de omhandlede administrative tjenesteydelser faktisk er blevet leveret, og at den ikke har påberåbt sig, at der foreligger momssvig, men at den har nægtet at anerkende fradragsretten med den begrundelse, at det ikke er godtgjort, at erhvervelsen af disse ydelser er nødvendig for den afgiftspligtige person. Den forelæggende ret ønsker i denne henseende oplyst, om retten til fradrag for indgående moms i henhold til momsdirektivet kan nægtes på grundlag af skatte- og afgiftsmyndighedens subjektive vurdering af nødvendigheden og hensigtsmæssigheden af at erhverve sådanne ydelser, når det er godtgjort, at omkostningerne forbundet hermed udgør en del af denne afgiftspligtige persons generelle omkostninger som omhandlet i den retspraksis, der bl.a. følger af dom af 8. februar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 24).

14 På denne baggrund har Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 168 […], i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således, at den er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndighederne under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den [moms], der er betalt for de erhvervede administrative tjenesteydelser, når det konstateres, at alle de omkostninger, der er bogført for de erhvervede tjenesteydelser, indgår i den afgiftspligtige persons generelle omkostninger, at den afgiftspligtige person udelukkende gennemfører afgiftspligtige transaktioner, at leveringen af tjenesteydelserne udtrykkeligt er bekræftet af skatte- og afgiftsmyndighederne, og at den anvendte afgiftsmæssige behandling er omvendt betalingspligt (hvilket udelukker et tab for statskassen)?

2) Kan […] tjenesteydelser inden for ledelse og administration (dvs. bistand og rådgivning på forskellige områder, finansiel og juridisk rådgivning), der leveres til flere koncernmedlemmer, ved fortolkningen af bestemmelserne i [momsdirektivets] artikel 2 og 168 […] under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, betragtes af hvert enkelt medlem som delvist anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, dvs. erhvervet til egne behov?

3) Såfremt det fastslås, at koncerninterne tjenesteydelser ikke er blevet leveret til et af koncernmedlemmerne, kan et selskab, som indgår i koncernen, men som ikke anses for at have modtaget disse tjenesteydelser, ved fortolkningen af bestemmelserne i [momsdirektivets] artikel 2 […], da betragtes som en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

15 Den forelæggende ret ønsker med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden nægter at indrømme ret til fradrag for indgående moms, der er betalt af en afgiftspligtig person, ved erhvervelsen af ydelser fra andre afgiftspligtige personer, der indgår i samme koncern, med den begrundelse, at disse ydelser samtidig er blevet leveret til andre selskaber i denne koncern, og at erhvervelsen heraf ikke var nødvendig eller hensigtsmæssig.

Om formaliteten

16 Den rumænske regering har gjort gældende, at de nævnte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse, at det første spørgsmål er baseret på en faktisk forudsætning, der ikke er underbygget, og som i denne henseende er af hypotetisk karakter, og at det andet spørgsmål er baseret på en fremstilling af de faktiske omstændigheder, som ikke gør det muligt at forstå grunden til, at den forelæggende ret har forelagt Domstolen præjudicielle spørgsmål.

17 Det fremgår af fast retspraksis, at der gælder en formodning for, at de spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, som den nationale retsinstans har stillet på det retlige og faktiske grundlag, som den har fastlagt inden for sit ansvarsområde, er relevante, hvorfor det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve rigtigheden heraf. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national retsinstans, 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 29.6.2023, Super Bock Bebidas, C-211/22, EU:C:2023:529, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

18 Hvad i det foreliggende tilfælde angår det første spørgsmål tilkommer det ikke Domstolen at efterprøve rigtigheden af den faktiske forudsætning, som ligger til grund for spørgsmålet, og under alle omstændigheder forekommer det nævnte spørgsmål ikke åbenbart hypotetisk, henset til genstanden for tvisten i hovedsagen, således som denne er beskrevet af den forelæggende ret. Der kan derfor ikke rejses tvivl om, at dette spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

19 Hvad angår det andet spørgsmål skal det konstateres, at fremstillingen af det retlige og faktiske grundlag for tvisten i hovedsagen gør det muligt at forstå grunden til, at den forelæggende ret har anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse, og at denne fremstilling indeholder de faktiske

og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af dette spørgsmål. Under disse omstændigheder kan der heller ikke rejses tvivl om, at dette spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

20 Følgelig kan det første og det andet spørgsmål antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

21 Det følger af fast retspraksis, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan principielt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det momsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragsordningen tilsigter nemlig, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (dom af 7.3.2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

22 Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig. For så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare eller tjenesteydelse, anvender varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for den nævnte vare eller tjenesteydelse (dom af 7.3.2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

23 Udøvelsen af fradragsretten forudsætter, at der i et forudgående led foreligger en transaktion, der i sig selv er momspligtig. Det skal i denne henseende bemærkes, at en levering af ydelser kun foretages mod vederlag som omhandlet i momsdirektivet, og dermed kun er afgiftspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi for den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (dom af 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

24 I det foreliggende tilfælde påhviler det således for det første den forelæggende ret at efterprøve, om de i hovedsagen omhandlede erhvervelser af administrative tjenesteydelser er momspligtige transaktioner som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms foregående præmis. Den forelæggende ret skal med henblik herpå efterprøve, om der foreligger en direkte sammenhæng mellem disse tjenesteydelser og den modværdi, som Foserco har betalt.

25 Det fremgår desuden af momsdirektivets artikel 168 for det første, at den berørte for at kunne indrømmes ret til at fradrage indgående moms skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne fradragsret, 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 11.1.2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, præmis 33, og af 7.3.2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

26 I det foreliggende tilfælde påhviler det således for det andet den forelæggende ret at efterprøve, om Foserco og de selskaber, der har leveret de i hovedsagen omhandlede administrative tjenesteydelser, er afgiftspligtige personer som omhandlet i momsdirektivet, og om Foserco i et efterfølgende led har anvendt disse ydelser i forbindelse med sine egne afgiftspligtige transaktioner.

27 Det skal i denne henseende præciseres, at den i hovedsagen omhandlede koncern synes at bestå af særskilte afgiftspligtige personer, og at den ikke synes at udgøre én enkelt afgiftspligtig person, nemlig en momsgruppe, i henhold til momsdirektivets artikel 11. Det fremgår således af anmodningen om præjudiciel afgørelse og af Weatherford Atlas Gips skriftlige indlæg, at de i hovedsagen omhandlede administrative tjenesteydelser blev leveret til det rumænske selskab Foserco af selskaber med hjemsted uden for Rumænien. En momsgruppe er nødvendigvis begrænset til én og samme medlemsstats område, således som det fremgår af ordlyden af denne artikel 11 (jf. i denne retning dom af 11.3.2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, præmis 24).

28 I denne henseende har Domstolen fastslået, at det principielt er nødvendigt, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, som giver ret til fradrag. Retten til at fradrage den indgående moms, som er erlagt for varer og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse varer eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige udgående transaktioner, der giver ret til fradrag (dom af 13.6.2024, C (Retslige administratorer og likvidatorer), C-696/22, EU:C:2024:499, præmis 86 og den deri nævnte retspraksis).

29 Den afgiftspligtige person har dog ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har nemlig en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom af 4.10.2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

30 Domstolen har endvidere præciseret, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en tilknytning mellem transaktioner, skal vurderes i lyset af disses objektive indhold. Nærmere bestemt skal skatte- og afgiftsmyndighederne samt de nationale retsinstanser tage alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, i betragtning og kun tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. Der skal således tages hensyn til den faktiske anvendelse af de varer og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet i et tidligere omsætningsled, og til eneårsagen til denne erhvervelse, idet eneårsagen må anses for at udgøre et kriterium for fastlæggelsen af det objektive indhold (jf. i denne retning dom af 13.6.2024, C (Retslige administratorer og likvidatorer), C-696/22, EU:C:2024:499, præmis 89, og af 4.10.2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det fremgår i denne forbindelse af retspraksis, at den del af udgifterne, der er afholdt af den afgiftspligtige person, og som ikke er knyttet til de af den afgiftspligtige person udførte transaktioner, men til transaktioner udført af tredjemand, derfor ikke kan give grundlag for en ret til fradrag (jf. i denne retning dom af 1.10.2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:758, præmis 38, og af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager), C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 55).

32 Såfremt det i det foreliggende tilfælde skulle vise sig, at en del af de tjenesteydelser, for hvilke de i hovedsagen omhandlede udgifter blev afholdt, ikke blev anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons egne transaktioner, men med henblik på transaktioner udført af tredjemand, vil den direkte og umiddelbare tilknytning mellem disse ydelser og den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner være delvist brudt, således at sidstnævnte ikke vil have ret til at fradrage den moms, som henføres til denne del af udgifterne (jf. i denne retning dom af 1.10.2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:758, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det tilkommer den forelæggende ret med henblik på at fastlægge omfanget af den afgiftspligtige persons fradragsret, navnlig i lyset af kontrakterne om levering af tjenesteydelser og den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, at afgøre, i hvilket omfang de pågældende tjenesteydelser faktisk er blevet leveret for at sætte den afgiftspligtige person i stand til at gennemføre sine afgiftspligtige transaktioner. Det er nemlig kun i dette omfang, at den indgående moms anses for at være pålagt de tjenesteydelser, der er leveret til den afgiftspligtige (jf. i denne retning dom af 1.10.2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:758, præmis 40 og 42 samt den deri nævnte retspraksis).

34 Den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede administrative tjenesteydelser leveres samtidigt til flere modtagere, synes ikke at være relevant i denne henseende. Det tilkommer derimod den forelæggende ret at sikre, at den andel af omkostningerne ved disse tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har afholdt, faktisk svarer til de tjenesteydelser, som sidstnævnte har modtaget i forbindelse med sine egne afgiftspligtige transaktioner.

35 Spørgsmålet om, hvorvidt erhvervelsen af de i hovedsagen omhandlede administrative tjenesteydelser var nødvendig eller hensigtsmæssig, synes ligeledes at være uden relevans, eftersom momsdirektivet ikke underlægger udøvelsen af fradragsretten et krav om, at den indgående transaktion skal være økonomisk rentabel. Det fælles momssystem har således til formål at sikre, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig. Fradragsretten bevares således, når den én gang er opstået, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke efterfølgende er blevet realiseret og dermed ikke har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner, eller den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de varer eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på (jf. i denne retning dom af 13.6.2024, C (Retslige administratorer og likvidatorer), C-696/22, EU:C:2024:499, præmis 94 og den deri nævnte retspraksis).

36 Hvad endelig angår bevisbyrden fremgår det af fast retspraksis, at det påhviler den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette. Skatte- og afgiftsmyndighederne kan følgelig af den afgiftspligtige person kræve de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag

skal indrømmes (jf. i denne retning dom af 9.12.2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 99-100).

37 Hvad angår vurderingen af disse beviser skal denne foretages af den nationale retsinstans i overensstemmelse med national rets bevisregler ved at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde (jf. i denne retning dom af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 36, og af 11.1.2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, præmis 34).

38 Følgelig skal momsdirektivets artikel 168 fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden nægter at indrømme ret til fradrag for indgående moms, der er betalt af en afgiftspligtig person, ved erhvervelsen af ydelser fra andre afgiftspligtige personer, der indgår i samme koncern, med den begrundelse, at disse ydelser samtidig er blevet leveret til andre selskaber i denne koncern, og at erhvervelsen heraf ikke var nødvendig eller hensigtsmæssig, når det er godtgjort, at disse ydelser anvendes i et efterfølgende led af denne afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner.

Det tredje spørgsmål

39 Den forelæggende ret ønsker med dette spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om det i forbindelse med fortolkningen af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 2, såfremt det konstateres, at koncerninterne tjenesteydelser ikke er blevet leveret til et af koncernmedlemmerne, forholder sig således, at et selskab, som indgår i koncernen, men som ikke anses for at have modtaget disse tjenesteydelser, kan betragtes som en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

40 Som Europa-Kommissionen har anført, synes dette spørgsmål ikke at være relevant for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Det synes således på ingen måde at være bestridt inden for rammerne af denne tvist, at Foserco var en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivet. Som den rumænske regering ligeledes har anført, er der tale om et særskilt spørgsmål i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt der er ret til fradrag for indgående moms på de i hovedsagen omhandlede administrative tjenesteydelser.

41 Følgelig skal det tredje spørgsmål i lyset af den faste retspraksis, der er henvist til i nærværende doms præmis 17, afvises fra realitetsbehandling.

Sagsomkostninger

42 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 (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en

national lovgivning eller praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden nægter at indrømme ret til fradrag for indgående merværdiafgift, der er betalt af en afgiftspligtig person, ved erhvervelsen af ydelser fra andre afgiftspligtige personer, der indgår i samme koncern, med den begrundelse, at disse ydelser samtidig er blevet leveret til andre selskaber i denne koncern, og at erhvervelsen heraf ikke var nødvendig eller hensigtsmæssig, når det er godtgjort, at disse ydelser anvendes i et efterfølgende led af denne afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner.

Underskrifter