Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

13. marts 2025*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag for merværdiafgift (moms) – salgstransaktion, som skatte- og afgiftsmyndighederne har omkvalificeret til virksomhedsoverdragelse, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde – manglende berigtigelse af fakturaen inden for forældelsesfristen – manglende mulighed for at inddrive den moms, der er betalt i forbindelse med den nævnte transaktion – effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet – tilbagebetaling af afgiften«

I sag C-640/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol, Rumænien) ved afgørelse af 26. juni 2023, indgået til Domstolen den 25. oktober 2023, i sagen

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

mod

Greentech SA,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Kumin, formanden for Første Afdeling, F. Biltgen (refererende dommer), og dommer S. Gervasoni,

generaladvokat: R. Norkus,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: rumænsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– Greentech SA ved avocați, D.-D. Dascălu og A.M. Iordache,

– den rumænske regering ved M. Chicu, E. Gane og A. Wellman, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Herold og T. Isacu de Groot, 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 princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning samt af artikel 2, 19, 168 og 203 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 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Galați – departementet for offentlige finanser i Vrancea, Rumænien) og Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generaldirektoratet for forvaltning af store skatteydere, Rumænien) og på den anden side Greentech SA vedrørende efteropkrævninger af moms og dertil knyttede omkostninger, som Greentech er blevet pålagt.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, foreskriver:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 Dette direktivs artikel 19 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person. De kan også træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikel.«

5 Det pågældende direktivs artikel 29 har følgende ordlyd:

»Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser.«

6 Samme direktivs artikel 167 bestemmer følgende:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

7 Momsdirektivets 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.«

8 Dette direktivs artikel 179 har følgende ordlyd:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvise transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

9 Direktivets artikel 203 fastsætter:

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

Rumænsk ret

Lov om skatter og afgifter

10 Artikel 3, litra a), i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003, herefter »lov om skatter og afgifter«) har følgende ordlyd:

»De skatter og afgifter, der er omfattet af denne lov, bygger på følgende principper:

a) skattemæssige foranstaltningers neutralitet over for forskellige kategorier af investorer og kapital samt ejerskabsformer, der sikrer lige vilkår for rumænske og udenlandske investorer og kapital.«

11 Artikel 126, stk. 1, i lov om skatter og afgifter fastsætter:

»I momsmæssig forstand er transaktioner, der opfylder følgende kumulative betingelser, afgiftspligtige i Rumænien:

a) transaktioner, der i henhold til artikel 128-130 udgør eller sidestilles med levering af varer og tjenesteydelser, der er undergivet moms, og som foretages mod vederlag.«

12 Artikel 128, stk. 7, i lov om skatter og afgifter bestemmer:

»Hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, der foretages ved overdragelse af aktiver og/eller passiver, alt efter omstændighederne, uanset om denne overdragelse sker som følge af et salg eller efter transaktioner såsom spaltning, fusion eller som indskud i et selskabs kapital, udgør ikke en levering af varer, hvis erhververen af formuemassen er en afgiftspligtig person. Erhververen af formuemassen anses for at være overdragerens efterfølger for så vidt angår reguleringen af den lovbestemte fradragsret.«

13 Artikel 145, stk. 2, i lov om skatter og afgifter har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person har ret til at fradrage afgiften på erhvervelser, såfremt de anvendes til følgende transaktioner:

a) afgiftspligtige transaktioner

b) transaktioner, der er et resultat af økonomisk virksomhed, for hvilke stedet for leveringen/ydelsen anses for at være i udlandet, såfremt afgiften ville kunne fradrages, hvis transaktionerne var blevet udført i Rumænien

c) transaktioner, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 143, 144 og 144a

d) transaktioner, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 141, stk. 2, litra a), nr. 1-5, og artikel 141, stk. 2, litra b), når kunden er etableret uden for [Det Europæiske Fællesskab], eller når de pågældende transaktioner er knyttet direkte til varer, som er bestemt til udførsel fra Fællesskabet og til transaktioner, der udføres af mellemmænd, der handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved gennemførelsen af sådanne transaktioner

e) de transaktioner, der er omhandlet i artikel 128, stk. 7, og artikel 129, stk. 7, såfremt afgiften blev pålagt den nævnte overførsel.«

Lov om skatte- og afgiftsprocedurer

14 Artikel 84 i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsdekret nr. 92/2003 om lov om skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«) bestemmer:

»1) Afgiftsangivelser kan berigtiges af den afgiftspligtige person på eget initiativ inden udløbet af forældelsesfristen for retten til fastlæggelse af afgiftsmæssige forpligtelser.

2) Afgiftsangivelser kan berigtiges, hver gang den afgiftspligtige person konstaterer fejl i den oprindelige angivelse, ved indgivelse af en berigtigelsesangivelse.

3) Med hensyn til [momsen] sker berigtigelse af fejl i afgiftsangivelser på baggrund af bestemmelserne i lov om skatter og afgifter. Materielle fejl i [moms]angivelser berigtiges i overensstemmelse med den procedure, der er godkendt ved dekret fra formanden for [Agenția Națională de Administrare Fiscală (den nationale styrelse for skatter og afgifter, ANAF)].

4) Afgiftsangivelser kan hverken indgives eller berigtiges efter ophævelsen af forbeholdet for senere kontrol med undtagelse af situationer, hvor berigtigelsen afhænger af, hvorvidt et lovbestemt krav om berigtigelse af beregningsgrundlaget og/eller den pågældende afgift er opfyldt.

5) Ved »fejl« i denne artikel forstås fejl i beløbet for skatter, afgifter og bidrag, afgiftspligtige aktiver og indtægter samt andre faktorer i beregningsgrundlaget.

6) Såfremt den afgiftspligtige person under den afgiftsmæssige undersøgelse indgiver eller berigtiger angivelser angående de perioder samt de skatter, afgifter, bidrag og andre indtægter, som er genstand for den afgiftsmæssige undersøgelse, vil disse ikke indgå i skatte- og afgiftsmyndighedernes vurdering.«

15 Artikel 90 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer bestemmer:

»1) Størrelsen af de skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser fastsættes med forbehold af senere kontrol.

2) Den afgiftsansættelse, der er udstedt med forbehold af senere kontrol, kan annulleres eller ændres af skatte- og afgiftsmyndigheden eller på anmodning af den afgiftspligtige person på grundlag af den kompetente skatte- og afgiftsmyndigheds konstateringer.

3) Forbeholdet vedrørende den efterfølgende kontrol hæves først ved udløbet af forældelsesfristen eller efter den afgiftskontrol, der er foretaget inden for forældelsesfristen.

4) Såfremt den afgiftspligtige berigtiger afgiftsangivelserne i overensstemmelse med artikel 84, stk. 4, får forbeholdet for den efterfølgende kontrol på ny virkning.«

16 Artikel 91 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer bestemmer:

»1) Skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at fastsætte afgiftsmæssige forpligtelser forældes inden for en frist på fem år, medmindre andet er fastsat i loven.

2) Forældelsesfristen for den i stk. 1 omhandlede ret begynder at løbe fra den 1. januar i det år, der følger efter det år, hvor afgiftskravet er opstået i henhold til artikel 23, medmindre andet er fastsat i loven.

3) Retten til at fastsætte skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser forældes inden for en frist på ti år, når disse er opstået som følge af begåelsen af et forhold, der er fastsat i straffeloven.

4) Den i stk. 3 fastsatte frist løber fra den dato, hvor det forhold, der udgør en overtrædelse, der som sådan er sanktioneret ved en endelig retsafgørelse, er begået.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17 I perioden fra den 23. november 2015 til den 15. juli 2016 var Greentech genstand for en afgiftskontrol, som førte til udstedelsen af en afgiftsansættelse, hvorved Greentech blev pålagt efteropkrævninger på 4 388 720 rumænske lei (RON) (ca. 882 352 EUR) i moms og dermed forbundne omkostninger. Pålæggelsen af disse efteropkrævninger skyldtes den rumænske skatte- og afgiftsmyndigheds omkvalificering af salget af udstyr foretaget af Greenfiber International SA (herefter »Greenfiber«) til Greentech, der oprindeligt blev anset for at være en momspligtig levering af varer, der gav Greentech ret til at fradrage den indgående moms, til at være en delvis overdragelse af en samlet formuemasse mellem to forbundne selskaber, hvilken transaktion ikke er momspligtig i henhold til artikel 128, stk. 7, i lov om skatter og afgifter.

18 I perioden fra den 28. maj til den 17. november 2015 var Greenfiber i øvrigt ligeledes genstand for en afgiftskontrol, som gav anledning til udstedelse af en afgiftsansættelse den 26. november 2015. I forbindelse med denne kontrol fandt denne myndighed, at den afgiftsmæssige behandling, som Greenfiber og Greentech havde anvendt på transaktionen vedrørende overdragelse af varer, dvs. at transaktionen var momspligtig, var korrekt, og at Greenfiber således havde opkrævet og indbetalt momsen vedrørende denne transaktion korrekt til statskassen.

19 Da Greentechs klage over afgiftsansættelsen vedrørende de efteropkrævninger af moms, som selskabet var blevet opkrævet, delvist var blevet afvist, anlagde Greentech sag ved Curtea de Apel Ploiești (appeldomstolen i Ploiești, Rumænien).

20 Den 26. november 2018 gav denne ret Greentech medhold, idet den delvist annullerede afgørelsen om afslag på klagen (herefter »dommen af 26. november 2018«).

21 Den 12. marts 2019 annullerede Curtea de Apel Ploiești (appeldomstolen i Ploiești) desuden delvist afgiftsansættelsen og afgiftskontrolrapporten vedrørende den kontrol, der var foretaget hos Greentech.

22 Den rumænske skatte- og afgiftsmyndighed har iværksat appel til prøvelse af dommen af 26. november 2018, som suppleret ved dommen af 12. marts 2019, ved Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol, Rumænien), som er den forelæggende ret.

23 Den 23. november 2021 tog denne ret den nævnte appel til følge, ophævede delvist dommen af 26. november 2018 og gav på ny Greentech delvist medhold, for så vidt som den alene annullerede de anfægtede skatteforvaltningsakter for 2009 (herefter »dommen af 23. november 2021«). I øvrigt blev Greentechs søgsmål ikke taget til følge, og det beløb, som Greentech tidligere var blevet tilkendt i sagsomkostninger, blev nedsat.

24 Greentech iværksatte en revisionsanke af denne dom ved Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol), idet selskabet gjorde gældende, at den nævnte dom var i strid med Domstolens praksis, bl.a. dom af 26. april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), og af 11. april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), hvorefter retten til momsfradrag ligeledes skal anerkendes i de tilfælde, hvor de omhandlede transaktioner ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, hvis det fremgår af de særlige omstændigheder i den foreliggende sag, at det ville være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at inddrive det beløb, der er betalt i moms, fra den, der har betalt momsen, med risiko for, at princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet ellers ville blive tilsidesat.

25 Den 31. januar 2023 tog Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol) revisionsanken med påstand om genoptagelse til følge og ophævede delvist dommen af 23. november 2021 for så vidt angår appelanbringendet vedrørende omkvalificeringen af transaktionen vedrørende salg af udstyr til overdragelse af varer. Denne ret besluttede, at der skal træffes afgørelse om dette anbringende på ny, og hørte parterne i et retsmøde den 9. maj 2023.

26 Den forelæggende ret har bl.a. anført, at for så vidt som dommen af 26. november 2018 bekræftede, at den afgiftsmæssige behandling, som Greenfiber og Greentech havde foretaget af den omhandlede transaktion, var korrekt, havde disse selskaber ikke nogen gyldig grund til at berigtige fakturaen vedrørende denne transaktion inden afsigelsen af dommen af 23. november 2021. Greenfiber kunne desuden først berigtige denne faktura efter afsigelsen af sidstnævnte dom. På datoen for den nævnte dom var retten til at berigtige den nævnte faktura imidlertid allerede forældet, idet forældelsesfristen udløb i maj 2021.

27 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at den situation, der er indbragt for den, kan sammenlignes med den situation, der lå til grund for den sag, der gav anledning til dom af 26. april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), henset til, at det i det mindste tilsyneladende er objektivt umuligt at få tilbagebetalt momsen som følge af den omstændighed, at Greenfiber er forhindret i at berigtige fakturaen og momsopgørelsen efter udløbet af den forældelsesfrist, der er fastsat i denne henseende. Denne situation kan ligeledes sammenlignes med den situation, der lå til grund for den sag, der gav anledning til dom af 11. april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), eftersom det forekommer umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at tilbagesøge momsen hos udstederen af fakturaen. Dels var forældelsesfristen på skatte- og afgiftsområdet nemlig udløbet, således at Greenfiber ikke kunne berigtige fakturaerne, dels bekræftede den rumænske skatte- og afgiftsmyndighed efter den afgiftskontrol, der var blevet foretaget hos Greenfiber, at sidstnævnte havde faktureret og indbetalt den pågældende moms korrekt.

28 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om det, henset til fortolkningen af momsdirektivet, er relevant, at den rumænske skatte- og afgiftsmyndighed har behandlet den samme handelstransaktion vedrørende udstyr, hvis overførsel har givet anledning til opkrævning af moms, på to helt forskellige måder, nemlig dels som værende en momspligtig transaktion for Greenfiber, hvorfra dette udstyr er blevet erhvervet, og til hvem Greentech har betalt moms, dels som værende en transaktion, der ikke er momspligtig for Greentech.

29 På denne baggrund har Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er neutralitetsprincippet, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som er fastsat i [momsdirektivets] artikel 2, 19 og 168, sammenholdt med [dets] artikel 203 […], 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

30 Det skal indledningsvis anføres, at som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer det Domstolen at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter denne i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen efter omstændighederne at omformulere de spørgsmål, den forelægges. Domstolen kan desuden inddrage EU-retlige regler og principper, som den nationale ret ikke har henvist til i sit spørgsmål (jf. i denne retning dom af 7.9.2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

31 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at et væsentligt element, der kendetegner den i hovedsagen omhandlede situation, består i den omstændighed, at det ifølge den forelæggende ret nu er materielt umuligt for Greentech at opnå tilbagebetaling af den moms, som sælgeren, dvs. Greenfiber, har faktureret selskabet med urette og indbetalt til statskassen. I en sådan situation er det princip, der navnlig skal tages hensyn til, effektivitetsprincippet og ikke retssikkerhedsprincippet eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

32 Med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar skal det derfor lægges til grund, at den forelæggende ret med det forelagte spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 168 og 203 samt princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser og principper er til hinder for en national lovgivning eller administrativ praksis, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person at opnå fradrag for indgående moms på en transaktion, som efter en afgiftskontrol af skatte- og afgiftsmyndigheden er blevet omklassificeret til en transaktion, der ikke er momspligtig, selv om det forekommer umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for denne afgiftspligtige person at opnå tilbagebetaling fra sælgeren af den således med urette betalte moms.

33 I denne henseende bemærkes, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, og at den som udgangspunkt ikke kan begrænses (dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 37, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 42). 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 derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv principielt er momspligtig (jf. dom af 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 24, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 43).

34 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den transaktion, der fandt sted mellem Greenfiber og Greentech, for så vidt angår den anden af disse afgiftspligtige personer er blevet endeligt kvalificeret som en ikke-momspligtig transaktion af de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder, og at Greenfiber er forhindret i at berigtige fakturaen vedrørende denne transaktion og momsopgørelsen efter udløbet af den forældelsesfrist, der er fastsat herfor.

35 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en afgiftspligtig person har betalt et urigtigt faktureret momsbeløb, tilkommer det principielt udstederen af fakturaen at foretage en berigtigelse heraf, idet det i mangel af en bestemmelse i momsdirektivet om fakturaudstederens berigtigelse af den urigtigt fakturerede moms principielt tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af denne moms (dom af 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

36 For at sikre momsens neutralitet skal medlemsstaterne nemlig i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro (dom af 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at en national lovgivning, hvorefter en leverandør, som fejlagtigt har betalt moms til skatte- og afgiftsmyndighederne, for det første kan anmode om tilbagebetaling heraf, og hvorefter en aftager af tjenesteydelser for det andet kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb over for denne leverandør, er i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet. Et sådant system gør det nemlig muligt for nævnte aftager, som ved en fejl har måttet bære en fejlagtigt faktureret momsbyrde, at opnå tilbagebetaling af uretmæssigt betalte beløb (dom af 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

38 Hvis tilbagebetalingen af moms som i det foreliggende tilfælde er blevet umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, kræver princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet, at medlemsstaterne indfører de instrumenter, som er nødvendige for, at aftageren kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede og betalte afgift, bl.a. ved at rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skatte- og afgiftsmyndighederne (dom af 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis). Når sælgeren således ikke længere kan berigtige fakturaen vedrørende den pågældende transaktion, og erhververen derfor ikke kan opnå tilbagebetaling af den urigtigt fakturerede moms fra sælgeren, skal erhververen i overensstemmelse med den ovenfor nævnte retspraksis kunne rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skatte- og afgiftsmyndigheden.

39 Det må imidlertid konstateres, således som det fremgår af præmis 45 i dom af 11. april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), at der skal sondres mellem et sådant krav om tilbagebetaling og en anmodning om momsfradrag som den, der er genstand for tvisten i hovedsagen.

40 Fradragsordningen tilsigter nemlig helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, og udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion, eller som er betalt, i det omfang de skyldtes (dom af 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis). Såfremt der ikke foreligger

en momspligtig transaktion, kan en afgiftspligtig person derfor ikke påberåbe sig en ret til momsfradrag i forbindelse med denne transaktion (jf. i denne retning dom af 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 37). Denne konstatering drages ikke i tvivl af den omstændighed, at der i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke er risiko for tab af afgiftsindtægter.

41 Eftersom den i hovedsagen omhandlede transaktion endeligt blev kvalificeret som en transaktion, der ikke var momspligtig, var den moms, som Greentech havde betalt til fakturaudstederen, Greenfiber, ikke »skyldig« som omhandlet i Domstolens praksis.

42 Henset til ovenstående betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168 og 203 samt princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser og principper ikke er til hinder for en national lovgivning eller administrativ praksis, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person at opnå fradrag for indgående moms på en transaktion, som efter en afgiftskontrol af skatte- og afgiftsmyndigheden er blevet omklassificeret til en transaktion, der ikke er momspligtig, selv om det forekommer umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for denne afgiftspligtige person at opnå tilbagebetaling fra sælgeren af den således med urette betalte moms. Disse principper kræver imidlertid, at den afgiftspligtige person i en sådan situation kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skatte- og afgiftsmyndigheden.

Sagsomkostninger

43 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 og 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og effektivitetsprincippet

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser og principper ikke er til hinder for en national lovgivning eller administrativ praksis, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person at opnå fradrag for indgående moms på en transaktion, som efter en afgiftskontrol af skatte- og afgiftsmyndigheden er blevet omklassificeret til en transaktion, der ikke er momspligtig, selv om det forekommer umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for denne afgiftspligtige person at opnå tilbagebetaling fra sælgeren af den således med urette betalte moms. Disse principper kræver imidlertid, at den afgiftspligtige person i en sådan situation kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skatte- og afgiftsmyndigheden.

Underskrifter