Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 26. marts 2020[1]

Sag C-835/18

SC Terracult SRL
mod
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Curtea de Apel Timişoara (appeldomstolen i Timişoara, Rumænien))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – ordningen for omvendt betalingspligt – berigtigelse af urigtig faktureret afgift – tilbagebetaling af afgift, der uretmæssigt er betalt – transaktioner vedrørende en afgiftsperiode, der allerede har været genstand for en skatte- og afgiftskontrol – effektivitetsprincippet – princippet om afgiftsneutralitet – god tro – misbrug af rettigheder – skattesvig – retssikkerhed«

I. Indledning

1. En afgiftspligtig person var genstand for en kontrol, der blev foretaget af skattemyndighederne. Efter at have påvist fejl for så vidt angår en bestemt transaktion, hvor denne afgiftspligtige person handlede som leverandør, udstedte skattemyndighederne en afgiftsansættelse, hvorved den afgiftspligtige person blev anmodet om at betale yderligere merværdiafgift (moms). Den afgiftspligtige person efterkom afgiftsansættelsen og betalte den yderligere moms, der var blevet anmodet om i afgiftsansættelsen.

2. Der kom imidlertid efterfølgende nye faktiske oplysninger frem, der udløste anvendelsen af en anden afgiftsordning (ordningen for omvendt betalingspligt) for så vidt angår den pågældende transaktion. Kan de nationale skattemyndigheder under disse omstændigheder nægte den afgiftspligtige person at berigtige de relevante fakturaer og følgelig faktisk nægte den afgiftspligtige person retten til afgiftsberigtigelse, idet fakturaerne vedrørte transaktioner, der blev foretaget i en periode, der var genstand for en skatte- og afgiftskontrol, og den deraf følgende afgiftsansættelse ikke blev anfægtet af den afgiftspligtige person på dette tidspunkt?

1 – Originalsprog: engelsk.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. Artikel 193 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [2] i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen gældende affattelse [3] bestemte:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.«

4. Momsdirektivets artikel 199a bestemte:

»1. Medlemsstaterne kan indtil den 31. december 2018 for en periode på mindst to år fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

[…]

i) levering af korn og industriafgrøder, herunder oliefrø og sukkerroer, der normalt ikke er beregnet til endeligt forbrug i uforarbejdet stand

[…]«

5. I henhold til gennemførelsesafgørelse 2011/363/EU var Rumænien bemyndiget til at anvende ordningen for omvendt betalingspligt på visse kornsorter, herunder raps [4]. Den 20. februar 2014 meddelte Rumænien Europa-Kommissionen, at Rumænien i overensstemmelse med direktiv 2013/43 fortsat ville anvende denne ordning for så vidt angår visse kornsorter frem til den 18. december 2018.

B. National ret

6. I henhold til artikel 7, stk. 2, i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (regeringsdekret nr. 92/2003 om lov om skatte- og afgiftsproces) er skattemyndighederne af egen drift berettiget til at undersøge de faktiske omstændigheder og kan indhente og anvende alle de oplysninger og dokumenter, der er nødvendige for at fastlægge den afgiftspligtige persons situation korrekt, samt skal identificere og tage hensyn til alle relevante omstændigheder i hver enkelt sag.

7. I henhold til artikel 205, stk. 1, og artikel 207, stk. 1, i lov om skatte- og afgiftsproces kan der indgives en klage over en forvaltningsretsakt om beskatning inden for 30 dage fra meddelelsen af denne retsakt, idet den, såfremt denne frist overskrides, skal anses for forældet. Klageproceduren berører ikke den afgiftspligtige persons adgang til retsmidler i henhold til de betingelser, der er fastsat ved lov.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

3 – Med de ændringer, der blev indført ved Rådets direktiv 2013/43/EU af 22.7.2013 om ændring af direktiv 2006/112 for så vidt angår en fakultativ og midlertidig anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt ved levering af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig (EUT 2013, L 201, s. 4).

4 – Rådets gennemførelsesafgørelse af 20.6.2011 om bemyndigelse af Rumænien til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 163, s. 26).

8. Artikel 213, stk. 1, i lov om skatte- og afgiftsproces bestemmer:

»Den kompetente myndighed, der træffer afgørelse om klagen, skal foretage en prøvelse af de faktiske og retlige grunde, som ligger til grund for forvaltningsretsakten om beskatning. Bedømmelsen af klagen skal tage parternes argumenter i betragtning, de retsforskrifter, som de har påberåbt sig, og dokumenterne i sagsakterne. Klagen skal behandles inden for fristerne for forelæggelsen.«

9. Artikel 159 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter), ændret og suppleret ved Legea nr. 343/2006 (lov nr. 343/2006), som i afsnit VI bl.a. gennemførte momsdirektivet i national ret, bestemmer følgende:

»1) Berigtigelse af oplysninger i en faktura eller i andre dokumenter, som udgør en faktura, foretages således:

[…]

b) Såfremt dokumentet er tilsendt modtageren, udstedes enten et nyt dokument, som dels skal indeholde det oprindelige dokuments oplysninger, nummer og dato på det korrekte dokument og værdier med negativt fortegn, dels korrekte oplysninger og værdier, eller der udstedes et nyt dokument med korrekte oplysninger og værdier med en tilhørende udstedelse af et dokument med negative fortegn, hvori indsættes nummer og dato på det berigtigede dokument.

[…]

3) Skatte- og afgiftspligtige personer, som underkastes afgiftskontrol, og for hvem der er fastslået fejl hvad angår den korrekte fastsættelse af den ifaldne afgift, og som skal svare dette beløb i henhold til en forvaltningsretsakt udstedt af den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, kan udstede berigtigede fakturaer som omhandlet i stk. 1, litra b), til modtagerne. På de udstedte fakturaer anføres, at de er udstedt efter kontrol, og de skal indføres på en separat linje i afgiftsangivelsen. Modtagerne kan fradrage den på disse fakturaer anførte afgift på de i artikel 145-147[2] anførte rammer og vilkår.«

III. De faktiske omstændigheder, forhandlingerne og det præjudicielle spørgsmål

10. Donauland SRL, som er et selskab, der senere blev fusioneret med Terracult SRL (herefter »Terracult«), blev underkastet en skatte- og afgiftskontrol af de rumænske skattemyndigheder, som blev gennemført i marts 2014. Kontrollen fastslog, at Donauland i perioden fra den 10. til den 14. oktober 2013 havde solgt raps til Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Tyskland) (herefter »Almos«). Idet det kunne konstateres, at Donauland ikke kunne fremlægge de supplerende dokumenter, der dokumenterede, at varerne ikke længere befandt sig på Rumæniens område, fastslog skattemyndighederne, at momsfritagelsen for leveringer af varer inden for Fællesskabet ikke fandt anvendelse for disse leveringer.

11. Den 4. marts 2014 udstedte myndighederne en afgiftsansættelse (herefter »den første afgiftsansættelse«) og en afgiftskontrolrapport, der pålagde Donauland visse supplerende udgifter, herunder 440 241 rumænske lei (RON) som moms for salg af raps til Almos i oktober 2013, som blev anset for nationalt salg med anvendelse af standardsatsen for moms på 24%.

12. Donauland anfægtede ikke den første afgiftsansættelse.

13. Den 28. marts 2014 meddelte Almos Donauland, at det havde fastslået, at der var udstedt fakturaer af Donauland med Almos' afgiftsnummer for Tyskland. Almos meddelte Donauland, at varerne ikke havde forladt Rumæniens område og anmodede om berigtiget fakturering, der identificerede Almos' skatte- og afgiftsrepræsentation i Rumænien.

14. Donauland regnskabsregistrerede på grundlag af de dokumenter, som Almos fremlagde, 180 berigtigede fakturaer i henhold til artikel 159, stk. 3, i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter. De berigtigede fakturaer blev udstedt til Almos (og blev sendt til både Almos i Tyskland og dets skatterepræsentant i Rumænien) og viste følgende transaktioner: 1) ompostering af leveringer foretaget inden for EU og deres omklassificering til nationalt salg med anvendelse af standardmomssatsen på 24% og 2) ompostering af dette nationale salg, for hvilke standardmomssatsen var anvendt, og registrering heraf i kategorien for salg af varer, som ordningen for omvendt betalingspligt fandt anvendelse for, på det grundlag, at den af køber konstaterede urigtige identifikation var blevet opdaget som følge af meddelelsen af 28. marts 2014.

15. De berigtigede fakturaer, der blev udstedt af Donauland, var omfattet af momsangivelserne for marts 2014. Donauland foretog fradrag for moms vedrørende disse fakturaer i den skyldige moms for denne periode.

16. Som følge af en ansøgning om tilbagebetaling af moms blev der foretaget en ny skatte- og afgiftskontrol i perioden fra november 2016 til februar 2017, og ved dennes afslutning blev afgiftsansættelsen af 10. februar 2017 (herefter »den anden afgiftsansættelse«) udstedt. Denne afgiftsansættelse fastlagde en forpligtelse for Terracult til at betale yderligere moms svarende til et beløb på 440 241 RON.

17. Terracult indgav en administrativ klage over den anden afgiftsansættelse, der blev afvist af Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Timișoara, Rumænien) den 14. juli 2017.

18. Den 2. februar 2018 anlagde Terracult et søgsmål ved Tribunalul Arad (retten i Arad, Rumænien) og nedlagde bl.a. påstand om en delvis annullation af den anden afgiftsansættelse og en tilbagebetaling af det beløb, der var blevet betalt af dette selskab på grundlag af den første afgiftsansættelse. Denne ret frifandt sagsøgte.

19. Den 29. juni 2018 appellerede Terracult denne afgørelse ved Curtea de Apel Timișoara (appeldomstolen i Timișoara, Rumænien). Denne domstol har, idet den nærer tvivl om den omhandlede lovgivnings forenelighed med EU-retten, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål med henblik på en præjudiciel afgørelse:

»Er momsdirektivet samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder til hinder for en administrativ praksis og/eller en fortolkning af nationale bestemmelser, som hindrer berigtigelse af visse fakturaer og dermed angivelse af de berigtigede fakturaer i momsangivelsen for den periode, for hvilken berigtigelsen er foretaget, angående transaktioner, der er blevet gennemført i en periode, som har været genstand for en afgiftskontrol, på baggrund af hvilken skatte- og afgiftsmyndighederne har udstedt en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, når der efter udstedelsen af afgiftsansættelsen opdages nye data og oplysninger, som indebærer anvendelse af en anden afgiftsordning?«

20. Der er indgivet skriftlige indlæg af Terracult, den rumænske regering og Kommissionen. Disse parter har endvidere afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, der blev afholdt den 5. februar 2020.

IV. Bedømmelse

21. Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt bestemmelserne i momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet er til hinder for en bestemmelse eller praksis i en medlemsstat, som ikke tillader berigtigelse af fakturaer for så vidt angår transaktioner, der blev foretaget i en periode, der har været genstand for en skatte- og afgiftskontrol, hvorefter skattemyndighederne udstedte en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, såfremt der efter udstedelsen af afgiftsansættelsen er fremkommet yderligere oplysninger, der fører til anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt.

22. Denne praksis er efter min opfattelse i strid med EU-retten. Det er med henblik på at forklare denne konklusion indledningsvis nødvendigt at tage stilling til, hvilke af de afgiftspligtige personer der skulle betale moms af den omhandlede transaktion (under A). Jeg vil dernæst fremhæve vigtigheden af retten til at foretage afgiftsberigtigelse og til at opnå en tilbagebetaling af afgifter, der uretmæssigt er betalt (under B). Jeg vil endelig vurdere de grunde, som de rumænske myndigheder har påberåbt sig for at modsætte sig afgiftsberigtigelsen og tilbagebetalingen af den afgift, der uretmæssigt er betalt i den foreliggende sag (under C).

A. Den afgiftspligtige person for moms

23. Momsdirektivets artikel 193 bestemmer følgende: »Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, *bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person* i medfør af artikel 194-199b og artikel 202«[5].

24. Ved gennemførelsesafgørelse 2011/363 blev Rumænien bemyndiget til at anvende ordningen for omvendt betalingspligt for salg af raps for den relevante periode. I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 199a, stk. 1, gælder i denne situation, »at den afgiftspligtige person er *modtageren i [transaktionerne]*«[6].

25. Domstolen har i denne forbindelse bekræftet, at der i henhold til ordningen med omvendt betalingspligt ikke finder nogen betaling af moms sted mellem leverandøren og køberen af varerne, idet sidstnævnte er pligtig at betale den indgående moms for de gennemførte transaktioner, samtidig med at han i princippet kan fradrage denne moms, således at der ikke opstår nogen skyld til skattemyndighederne[7].

26. Eftersom der (nu) er enighed mellem parterne om, at det for så vidt angår den pågældende transaktion er ordningen for omvendt betalingspligt, der finder anvendelse, påhviler det modtageren at betale moms og ikke leverandøren. Den omstændighed, at leverandøren har indbetalt momsen på grundlag af den fejlagtige antagelse, at ordningen for omvendt betalingspligt ikke fandt anvendelse, kan ikke give skattemyndighederne mulighed for at fravige ordningen for omvendt betalingspligt og fastslå, at det er leverandøren og ikke modtageren, der er betalingspligtig[8].

27. Det næste forhold, der skal tages stilling til, er følgelig, hvorvidt leverandøren principielt er berettiget til at berigtige den afgift, der urigtigt er faktureret, og til at opnå en tilbagebetaling af den afgift, der uretmæssigt er betalt.

5 – Min fremhævelse.

6 – Min fremhævelse.

7 – Jf. i denne retning dom af 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, præmis 23), af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 41), og af 11.4.2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 30).

8 – Jf. analogt dom af 23.4.2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, præmis 29).

B. Retten til at berigtige en afgift, der urigtigt er faktureret, og opnå tilbagebetaling af den afgift, der uretmæssigt er betalt

28. Ifølge fast retspraksis gælder, at »medlemsstaterne for at sikre momsens neutralitet i deres interne retsorden skal give *mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift*, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro« [9].

29. Det følger endvidere af fast retspraksis, at retten til at *få tilbagebetalt afgifter*, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-rettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har anlagt af disse. Medlemsstaterne er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, som er opkrævet i strid med EU-retten [10].

30. Når der ikke findes EU-retlige bestemmelser om procedurer for berigtigelse af udstederen af fakturaen af urigtig faktureret moms [11] og for tilbagebetaling af afgifter [12], henhører de processuelle regler, der har til formål at sikre beskyttelsen heraf, under hver medlemsstats retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi. Disse nationale regler skal imidlertid overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet: De må ikke være mindre gunstige end dem, som regulerer tilsvarende situationer, der er underlagt national ret, eller udformet således, at de stort set umuliggør eller uforholdsmæssigt vanskeliggør udøvelsen af rettigheder, der er tillagt ved EU-retten.

31. Følgelig skal en afgiftspligtig person, der urigtigt har faktureret afgift, kunne foretage en berigtigelse og i givet fald anmode om en tilbagebetaling. Procedurerne for, at den afgiftspligtige person kan opnå en afgiftsberigtigelse og anmode om en tilbagebetaling, er de procedurer, der er fastsat i national ret.

32. I den foreliggende sag er det ikke blevet anført, at de nationale procedurer ikke overholder ækvivalensprincippet. Terracult har imidlertid anført, at disse procedurer bl.a. er i strid med effektivitetsprincippet, eftersom de gør det umuligt for selskabet at foretage en berigtigelse og anmode om en tilbagebetaling.

33. Den rumænske regering har anfægtet denne opfattelse. Denne regering har gjort gældende, at myndighederne i den foreliggende sag lovligt kunne forhindre leverandøren i at foretage en berigtigelse og kræve tilbagebetaling. Der er to grunde til dette. Leverandøren anfægtede for det første ikke den første afgiftsansættelse inden for den fastsatte frist. Den rumænske regering har for det andet anført, at leverandøren ikke handlede i god tro, eller at leverandøren misbrugte sine rettigheder. Jeg vil foretage en bedømmelse af disse to argumenter nedenfor.

C. Kan skattemyndighederne nægte berigtigelse og tilbagebetaling?

1. Frister

34. Den rumænske regering har gjort gældende, at Terracult undlod at anfægte den første afgiftsansættelse inden for den fastsatte frist. Den blev følgelig endelig og kunne ikke længere drages i tvivl.

9 – Jf. dom af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis) (min fremhævelse).

10 – Jf. blandt mange andre dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Jf. bl.a. dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 48 og 49).

12 – Jf. eksempelvis dom af 11.4.2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

35. Det argument, der er blevet fremført af den rumænske regering, sammenblander efter min opfattelse to situationer. Der er på den ene side det tilfælde, hvor visse faktiske omstændigheder og/eller den retlige bedømmelse af dem har været genstand for en kontrol, der blev foretaget af en administrativ myndighed. En kasse, der indeholder visse forhold, blev metaforisk set åbnet, undersøgt og lukket. Det er på den anden side et ganske anderledes tilfælde, såfremt der senere opstår nye faktiske omstændigheder, der ikke lå i kassen på tidspunktet for kontrollen. Under disse omstændigheder kan disse specifikke elementer aldrig være blevet prøvet af den enkle grund, at de ikke var til stede på det relevante tidspunkt.

36. For så vidt angår det første tilfælde er jeg tilbøjelig til at tilslutte mig synspunktet om, at såfremt afgiftsansættelsen havde været forkert på tidspunktet, hvor den blev udstedt, ville det uden tvivl tilkomme Terracult at anfægte den inden for den frist, der er fastsat i national ret. En undladelse af at gøre dette ville betyde, at ansættelsen blev endelig og – uanset dens korrekthed eller lovlighed – ikke længere kunne anfægtes af den afgiftspligtige.

37. Domstolen har gentagne gange fastslået, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den afgiftspligtige og de omhandlede myndigheder. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af sagen [13].

38. Domstolen har under anvendelse af dette princip i forbindelse med ordningen for omvendt betalingspligt fastslået, at en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person straffes, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet [14]. Muligheden for at indgive en ansøgning om tilbagebetaling af overskydende moms uden fastsættelse af nogen form for frist ville således være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke i al evighed kan anfægtes [15].

39. Den foreliggende sag synes imidlertid at være af en anden karakter. Den er omfattet af det andet af de to tilfælde, der beskrives ovenfor. I den foreliggende sag var afgiftsansættelsen, i det omfang det kan fastlægges på grundlag af sagsakterne, ikke forkert, da den blev udstedt af skattemyndighederne. Ansættelsen afspejlede de oplysninger, der blev givet i fakturaerne, og resultaterne af den kontrol, der blev foretaget af skattemyndighederne. Det var først senere, dvs. efter Almos' anmodning til Donauland, at oplysningsgrundlaget ændrede sig.

40. Følgelig ændrede situationen sig først, *efter* at afgiftsansættelsen var blevet udstedt, og Terracult havde efterkommet den [16]. Modtagerens anmodning om at anvende det rumænske momsnummer udløste en ændring af den retlige ordning. Under disse omstændigheder kan Terracult næppe kritiseres for at beslutte at gøre brug af den mest åbenlyse ordning for berigtigelse af moms, der var faktureret urigtigt, frem for at anfægte afgiftsansættelsens lovlighed.

13 – Jf. bl.a. dom af 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

14 – Jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

15 – Jf. dom af 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

16 – Terracult kan følgelig næppe anses for at have handlet uden agtpågivenhed, da selskabet med henblik på at efterkomme afgiftsansættelsen betalte den afgift, der blev anmodet om. Selskabet var uanset den underliggende situation forpligtet til at gøre dette i henhold til momsdirektivets artikel 203, hvorefter »[m]omsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura«.

41. Jeg kan forstå, at det muligvis ville have været muligt for Terracult at anfægte den første afgiftsansættelse i henhold til national ret trods den omstændighed, at den ikke er ulovlig, på grundlag af de nye faktiske omstændigheder, der opstod, efter at ansættelsen blev udstedt [17]. I lyset af de EU-retlige og nationale regler ville dette ikke desto mindre have været en ganske uortodoks fremgangsmåde for Terracult.

42. En specifik ordning til at afhjælpe en situation som den i hovedsagen omhandlede er således udtrykkeligt fastsat i national ret i artikel 159 i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter. Det er værd at fremhæve, at en sådan ordning er fastsat i EU-retten. Domstolen har allerede fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet *kræver*, at medlemsstaterne indfører de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at den afgiftspligtige person kan få tilbagebetalt uretmæssigt faktureret moms [18].

43. De argumenter, der er fremført af den rumænske regering imod Terracults mulighed for at anvende denne fremgangsmåde, er ikke overbevisende. Denne regering har anført, at den foreliggende sag giver anledning til et potentielt sammenstød mellem på den ene side retssikkerhedsprincippet (der udspringer af behovet for at bevare gyldigheden af retsakter, der ikke anfægtes inden for den fastsatte frist) og på den anden side princippet om afgiftsneutralitet (der udspringer af behovet for at sikre, at en afgiftspligtig person ikke skal bære en afgift, som det ikke påhviler personen at betale), og at den med rette kunne støtte førstnævnte frem for sidstnævnte.

44. Dette er efter min opfattelse ikke en nøjagtig beskrivelse af den foreliggende sag. Som det allerede er bemærket ovenfor i punkt 35 i dette forslag til afgørelse, vil jeg endnu engang fremhæve, at den foreliggende sag ikke omhandler en påstået fejlagtig eller ulovlig afgiftsansættelse, der ikke blev anfægtet inden for den fastsatte frist. Den omhandler en transaktion, der, efter at der kom nye faktiske omstændigheder frem, blev omkvalificeret efter udstedelsen af en afgiftsansættelse. Et krav om, at den afgiftspligtige person skal anfægte en (angiveligt lovlig og gyldig) afgiftsansættelse under disse omstændigheder, er ikke alene ulogisk, men rejser endvidere en del tvivl ud fra princippet om afgiftsneutralitet, lighedsprincippet og retten til effektive retsmidler.

45. Såfremt man anlægger denne fortolkning, vil national ret for det første foretage en meget forskellig behandling af afgiftspligtige personer, der efter min opfattelse befinder sig i en tilsvarende situation. Længden af den periode, hvor en afgiftspligtig person kan ændre oplysninger i fakturaer og foretage en berigtigelse, vil afhænge af, hvorvidt skattemyndighederne har foretaget en kontrol og udstedt en afgiftsansættelse. Afgiftspligtige personer, der har været genstand for en kontrol, ville alene have 30 dage til at berigtige fakturaerne ved at anfægte lovligheden af skatte- og afgiftskontrollen. Personer, der ikke har været genstand for en kontrol, ville have den sædvanlige periode på 5 år. Udstedelsen af en afgiftsansættelse ville følgelig føre til, at en periode på 30 dage erstatter den sædvanlige periode på 5 år.

46. Denne forskel synes at være umulig at begrunde, eftersom begge afgiftspligtige personer for så vidt angår nye faktiske omstændigheder, der kommer frem senere, kan befinde sig i præcis den samme situation. Jeg skal i denne forbindelse erindre om, at det følger af fast retspraksis, at »ligebehandlingsprincippet, som princippet om afgiftsneutralitet er udtryk for på momsområdet, kræver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet« [19].

17 – Den rumænske regering har gjort gældende, at dette faktisk er muligt, og denne opfattelse bekræftes ved de svar, der gives af den forelæggende ret på spørgsmålene fra Domstolen. Jeg skal imidlertid bemærke, at Terracult ikke delte denne opfattelse, idet selskabet har gjort gældende, at spørgsmålet ikke er afklaret i national ret.

18 – Jf. i denne retning dom af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

19 – Jf. eksempelvis dom af 13.3.2014, Jetair og BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, præmis 53).

47. Såfremt det kræves, at en afgiftspligtig person anfægter en afgiftsansættelse inden for 30 dage, uanset at de elementer, der kan udløse en berigtigelse, kommer frem efter udstedelsen af denne ansættelse, risikerer man for det andet at udvande retten til effektive retsmidler: Afhængigt af, hvornår disse elementer opdages, vil den afgiftspligtige person have ganske kort tid til at anfægte afgiftsansættelsen, eller den kan ligefrem blive forældet. I den foreliggende sag ville Terracult eksempelvis kun have haft få dage til at anfægte den første afgiftsansættelse (der blev udstedt den 4.3.2014), efter at de nye faktiske omstændigheder kom frem (den 28.3.2014). Uden kontrol og afgiftsansættelse ville Terracult kunne berigtige fakturaerne og berigtige afgiften inden for den længere periode på 5 år.

48. For det tredje og endelig understreger disse ganske sære konsekvenser det problematiske udgangspunkt. Jeg skal fremhæve, at generelt gælder, at en national regel, der fastlægger, at det, der allerede er blevet efterprøvet (administrativt eller judicielt), ikke skal genåbnes, er fornuftig og korrekt. Dette princip kan imidlertid logisk set kun anvendes for så vidt angår retlige eller faktiske forhold, der egentlig har været genstand for prøvelse. Forældelse kan omvendt ikke udvides til nye elementer, der ikke var eller kunne have været genstand for en sådan prøvelse, idet de ikke forelå på det relevante tidspunkt [20].

49. I lyset af det ovennævnte skal jeg konkludere, at momsdirektivets bestemmelser og princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet er til hinder for en bestemmelse eller en praksis i en medlemsstat, som ikke tillader berigtigelse af fakturaer for så vidt angår transaktioner, der er foretaget i en periode, der har været genstand for en skatte- og afgiftskontrol, hvorefter skattemyndighederne udstedte en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, såfremt der efter udstedelsen af afgiftsansættelsen er fremkommet yderligere oplysninger, der fører til anvendelsen af en anden afgiftsordning (ordningen for omvendt betalingspligt).

2. God tro, misbrug af rettigheder og svig

50. Den rumænske regering har endvidere anført, at retten til berigtigelse og til at kræve tilbagebetaling, der normalt er fastsat i national lovgivning, kan begrænses under omstændigheder som i hovedsagen, idet leverandøren ikke handlede i god tro eller under alle omstændigheder misbrugte sine rettigheder. Den rumænske regering har i denne forbindelse fremhævet, at berigtigelsen af fakturaerne faktisk ophævede resultaterne af den første afgiftsansættelse. Denne regering har endvidere fremhævet, at de varer, der blev solgt af Terracult til Almos efter dette salg, er blevet genstand for visse mistænkelige transaktioner mellem Almos og en tredjepart.

20 – En bredere analogi kan drages under anvendelsen af den samme logik i forbindelse med den prøvelse, der foretages af en ret. Det er i denne forbindelse endnu mere nødvendigt med retsforholds stabilitet og uforanderlighed, så snart de skabes ved en endelig dom fra en ret, der med sikkerhed er stærkere end forvaltningsafgørelser eller afgørelser, der er truffet af skattemyndigheder. Selv i denne forbindelse er den omstændighed, at en sag var genstand for en appel eller endda en videre appel, imidlertid ikke til hinder for, at sagen genåbnes, såfremt der kommer nye faktiske omstændigheder frem senere, der begrunder en sådan ekstraordinær foranstaltning. Der er helt enkelt tale om forskellige forhold og forskellige retsmidler. En tilsvarende logik må a fortiori følgelig finde anvendelse på momssystemet, der allerede fastlægger og accepterer en meget større grad af ex post fleksibilitet og mulighed for endnu en berigtigelse på grundlag af princippet om afgiftsneutralitet.

a) God tro

51. Det skal som udgangspunkt holdes for øje, at selv om der gælder en ret til at berigtige en uretmæssigt faktureret afgift, når en afgiftspligtig person handlede i god tro, er god tro ikke en nødvendig betingelse for retten til berigtigelse. Domstolen har således fastslået, at såfremt udstederen af fakturaen rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for ethvert tab af afgiftsindtægter, kræver princippet om afgiftsneutralitet, at den uretmæssigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, uden at medlemsstaterne må gøre en sådan berigtigelse betinget af, at udstederen af nævnte faktura har været i god tro. Berigtigelsen kan ikke afhænge af skatte- og afgiftsmyndighedernes skøn [21].

52. Jeg skal i denne forbindelse fremhæve, at den forelæggende ret i sit svar på Domstolens spørgsmål har anført, at det fremgår af sagsakterne, at skattemyndighederne aldrig har anmodet om betaling af skyldig afgift fra modtageren (Almos). Det er uklart, hvorfor skattemyndighederne ikke gjorde noget forsøg på at efterprøve, hvorvidt afgiften kunne betales af modtageren, således at det beløb, der uretmæssigt var betalt af leverandøren (Terracult), kunne blive tilbagebetalt uden tab til følge for statskassen. Den rumænske regering kunne, da den blev spurgt om grunden til dette i retsmødet, ikke give nogen forklaring herpå.

53. Uanset dette aspekt, og hvad der er mere vigtigt, er jeg ikke overbevist af de elementer, som den rumænske regering i forbindelse med den foreliggende sag har henvist til for at antyde, at Terracult ikke handlede i god tro.

54. Jeg kan navnlig ikke få øje på logikken bag argumentet om, at den omstændighed, at virkningen af berigtigelsen af fakturaerne er at ophæve konklusionerne i afgiftsansættelsen, der udspringer af skatte- og afgiftskontrollen, i sig selv er en indikation for, at den afgiftspligtige person ikke har handlet i god tro.

55. Selve formålet med at berigtige fakturaerne er at ændre en tidligere situation, der på grundlag af de elementer, der efterfølgende kom frem, anses for at være urigtig. Selve den omstændighed, at de berigtigede fakturaer har ophævet virkningerne af den første afgiftsansættelse, er følgelig hverken egnet eller tilstrækkelig til at dokumentere, at der ikke foreligger god tro hos den afgiftspligtige person. Der kræves noget mere til dette formål. Det skal erindres, at begrebet »god tro« i denne forbindelse indebærer, at den afgiftspligtige person udviser almindelig agtpågivenhed for en erhvervsdrivende [22].

56. Skattemyndighederne kan følgelig kun påberåbe sig, at der ikke foreligger god tro, såfremt de udtrykkeligt har beskyldt den afgiftspligtige person for at udvise forsømmelighed, forklarer de retlige og faktiske grunde, der støtter denne opfattelse, og i givet fald fører bevis, der underbygger disse beskyldninger [23]. Der synes imidlertid i den foreliggende sag for så vidt angår de faktiske omstændigheder og argumenter, der er fremlagt for Domstolen, bestemt ikke i denne forbindelse at være tale om nogen klar og underbygget beskyldning.

57. Det skal erindres, at det er uvæsentligt, at ophævelsen af den første afgiftsansættelse reelt indtrådte, efter at en skatte- og afgiftskontrol havde fundet sted. I Zabrus Siret-dommen [24], som er en nyere sag, der også drejede sig om den i hovedsagen omhandlede lovgivning, fastslog Domstolen således utvetydigt, at »momsdirektivets [bestemmelser] og effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet samt proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som en undtagelse fra forældelsesfristen

21 – Jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 58 og 68), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 37 og 38), og af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 27).

22 – Dom af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 26).

23 – For yderligere oplysninger om dette spørgsmål jf. mit forslag til afgørelse Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, særligt punkt 33-36).

24 – Dom af 26.4.2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

på fem år, som er indført i national ret for berigtigelse af momsangivelser, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede nægter en afgiftspligtig person at foretage en sådan berigtigelse med henblik på at gøre sin ret til fradrag gældende alene af den grund, at berigtigelsen vedrører en periode, som allerede har været genstand for en afgiftskontrol« [25].

58. Den forelæggende ret har faktisk henvist til denne dom i sin anmodning om en præjudiciel afgørelse, idet den har indtaget den opfattelse, at de principper, der følger af denne dom, finder anvendelse i den hovedsagen omhandlede situation.

59. Jeg er enig. I lyset af de argumenter, der er blevet fremført af den rumænske regering i dens skriftlige og mundtlige indlæg, forekommer det mig, at det primære problem i den foreliggende sag er, at skattemyndighederne allerede havde undersøgt den pågældende transaktion og følgelig ikke accepterede, at den afgiftspligtige person efterfølgende kunne omgøre resultaterne af deres ansættelse uden at gå gennem »sædvanlige kanaler«: administrativ klage, der eventuelt efterfølges af retslige skridt. Jeg har imidlertid i punkt 34-49 ovenfor forklaret, hvorfor dette synspunkt er uholdbart i den foreliggende sag.

b) Misbrug af rettigheder

60. Samme betragtninger finder anvendelse for så vidt angår de argumenter, som den rumænske regering har fremført om, at Terracult har misbrugt sine rettigheder.

61. Det skal i denne forbindelse erindres, at en konstatering af, at der foreligger misbrug, kræver, at to betingelser er opfyldt. Dette er for det første, at de omhandlede transaktioner, selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, skal indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. Det skal for det andet fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel [26].

62. Jeg kan imidlertid baseret på elementerne i sagsakterne ikke se, at skattemyndighederne har fastslået, at der foreligger misbrug

63. Det er for det første uklart, hvilken »afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med [momsbestemmelserne] at tildele«, som Terracult kunne forsøge at opnå gennem selskabets handlinger. Som nævnt i punkt 23-26 ovenfor er Terracult ikke pligtig at betale den afgift, der blev betalt af selskabet. Efter den første skatte- og afgiftskontrol foretog selskabet imidlertid behørig betaling af afgiften. Som Terracult efterfølgende har bemærket i retsmødet, kom selskabet dernæst til at befinde sig i en gråzone: Selskabet havde på den ene side betalt moms til staten, der, selv om den ikke var skyldig, ikke kan tilbagebetales; modtageren nægtede på den anden side at tilbagebetale denne afgift til Terracult, eftersom den pågældende transaktion ikke var genstand for den almindelige afgiftsordning, men derimod ordningen for omvendt betalingspligt. Terracult endte i det væsentlige med at bære en afgift, som selskabet ikke var pligtig at betale.

64. Det forekommer mig på dette grundlag, at Terracult ikke forsøger at opnå en ugrundet fordel. Selskabet forsøger alene at genetablere neutralitet for så vidt angår den pågældende transaktion.

25 – Ibidem, præmis 56 og domskonklusionen.

26 – Jf. i denne retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75), og af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 49).

65. Det skal for det andet erindres, at skattemyndighederne med henblik på at fastslå misbrug skal kunne fastlægge konkrete elementer, der sætter dem i stand til at tage stilling til, om parterne gjorde brug af en kunstig transaktion med henblik på at omgå anvendelsen af de relevante momsregler med det formål at opnå en uretmæssig fordel [27]. Der findes imidlertid ikke noget i sagsakterne og med sikkerhed ikke i forelæggelsesafgørelsen, der giver anledning til tvivl om, hvorvidt de berigtigelser, der blev foretaget af fakturaerne vedrørende den pågældende transaktion, var reelle. Selve det forhold, at berigtigelsen af fakturaerne førte til ophævelse af resultaterne af den tidligere afgiftsansættelse, kan ikke, som allerede forklaret, udgøre bevis for, at der ikke var tale om reelle transaktioner.

66. I lyset af disse betragtninger er det afgørende i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvorvidt berigtigelsen af fakturaerne er begrundet ved de nye elementer, som Terracult har påberåbt sig, eller omvendt hvorvidt den blev foretaget svigagtigt. Dette fører mig til det næste element, som den rumænske regering henviser til i denne forbindelse.

c) Svig

67. Den rumænske regering henviser i sine indlæg til den omstændighed, at raps, der blev solgt af Terracult til Almos, efter salget havde været genstand for visse mistænkelige transaktioner mellem Almos og en tredjepart.

68. Jeg skal i denne forbindelse erindre om, at ifølge fast retspraksis mister en afgiftspligtig person retten til fradrag, såfremt denne person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin adfærd medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Det tilkommer de skatte- og afgiftsmyndigheder, der har konstateret svig eller uregelmæssigheder begået af en handlende, at godtgøre på grundlag af objektive forhold, og uden at det hermed kræves af den anden handlende, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende handlende, at denne handlende vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig [28].

69. Når de materielle og formelle betingelser for fradragsrettens indtræden og udøvelse er opfyldt, er det derimod ikke foreneligt med momsdirektivet at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, der ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en af vedkommendes forretningspartner eller en anden handlende begået svig, der optræder på et foregående eller efterfølgende led i leveringskæden [29].

70. For at de faktiske omstændigheder, som den rumænske regering har påberåbt sig, på denne baggrund kan være relevante for så vidt angår Terracult, skal skattemyndighederne have fastslået, at Terracult var en del af en svigagtig ordning, eller i det mindste at selskabet vidste eller kunne have vidst det. Den rumænske regering har i hvert fald for så vidt angår den foreliggende sag imidlertid undladt at gøre gældende, at der var tale om svig eller anden ulovlig adfærd. Den har endvidere ikke fremført nogen elementer, der kunne underbygge beskyldningen om, at Terracult vidste eller kunne have vidst, at der blev foretaget mistænkelige transaktioner med de omhandlede varer, efter at salget til Almos havde fundet sted.

27 – Jf. for så vidt angår yderligere oplysninger om dette forhold mit forslag til afgørelse Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:648, punkt 23-31 og 58-107).

28 – Jf. i denne retning dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48 og 50), og af 3.10.2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, præmis 30 og 31).

29 – Jf. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 45 og 46), og af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 49).

71. Den rumænske regering blev i retsmødet anmodet om at uddybe, hvorfor Terracult efter dens opfattelse ikke havde udvist den nødvendige agtpågivenhed for så vidt angår disse transaktioner, og hvilke bestemmelser i national ret eller i EU-retten der kunne danne grundlag for at kræve en højere grad af agtpågivenhed fra dette selskabs side. Imidlertid havde den rumænske regering svært ved at give et klart svar på dette spørgsmål. Den henviste kun til Terracults passivitet i forbindelse med at lede efter dokumenter, der omhandlede leveringsstedet for de varer, der blev solgt til Almos, og mere generelt til (uspecificerede) mangler i forbindelse med bogføringen.

72. Det er min opfattelse, at dette svar er forvirrende, særligt eftersom Terracult (og efterfølgende Almos) var enige med skatte- og afgiftsinspektørernes konklusioner for så vidt angår omkvalificeringen af salget som et nationalt salg, og det er ikke blevet anført i retsmødet, at Terracult havde foretaget mangelfuld bogføring. Jeg er under alle omstændigheder ikke overbevist om, at en sådan undladelse – da den, som Kommissionen med rette har fremhævet, er underordnet og rent formel – kunne føre til, at retten til at berigtige og opnå tilbagebetaling af Terracult fortabes fuldstændigt.

73. Ifølge fast retspraksis kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af moms og for at undgå svig. Disse foranstaltninger må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de således forfulgte mål, og kan derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet [30]. Domstolen har navnlig fastslået, at en sanktion i form af en absolut nægtelse af fradragsret kan være uforholdsmæssig i det tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab [31]. Et tilsvarende princip er uden tvivl gyldigt for så vidt angår en absolut nægtelse af at tillade en afgiftspligtig person at berigtige urigtigt faktureret afgift og opnå en tilbagebetaling af afgift, der er betalt uretmæssigt.

74. En medlemsstat kan følgelig kun nægte berigtigelse og krav om tilbagebetaling fra en afgiftspligtig person, såfremt skattemyndighederne baseret på objektive faktorer kan føre tilstrækkeligt bevis for, at den berigtigelse af fakturaerne, der udløste anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt, blev foretaget i ond tro, udgjorde et misbrug af rettigheder eller var forbundet med afgiftssvig, som leverandøren vidste eller kunne have vidst fandt sted.

75. Det tilkommer åbenlyst den forelæggende ret at tage stilling til, hvorvidt dette er tilfældet i hovedsagen.

V. Forslag til afgørelse

76. Domstolen bør besvare det præjudicielle spørgsmål fra Curtea de Apel Timișoara (appeldomstolen i Timișoara, Rumænien) som følger:

»– Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem og princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet er til hinder for en bestemmelse eller praksis i en medlemsstat, som ikke tillader berigtigelse af fakturaer for så vidt angår transaktioner, der blev foretaget i en periode, der har været genstand for en skatte- og afgiftskontrol, hvorefter skattemyndighederne udstedte en afgiftsansættelse, der er blevet endelig, såfremt der efter udstedelsen af afgiftsansættelsen er fremkommet yderligere oplysninger, der fører til anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt.

– En medlemsstat kan kun nægte afgiftsberigtigelse og tilbagebetaling af den afgift, der uretmæssigt er betalt af leverandøren, såfremt skattemyndighederne baseret på objektive faktorer fører tilstrækkeligt bevis for, at den berigtigelse af fakturaer, der udløste anvendelsen af ordningen for

30 – Jf. i denne retning dom af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 28 og 29).

31 – Jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 68 og 70).

omvendt betalingspligt, blev foretaget i ond tro, udgjorde et misbrug af rettigheder eller var forbundet med afgiftssvig, som leverandøren vidste eller kunne have vidst fandt sted. Det tilkommer den forelæggende ret at tage stilling til, hvorvidt dette er tilfældet i hovedsagen.«