



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. november 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 167, 168, 178 og 273 – omfanget af fradragsretten – manglende fakturaer – anvendelse af en retsligt anordnet sagkyndig erklæring – bevisbyrden for fradragsretten – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-664/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia, Rumænien) ved afgørelse af 10. november 2016, indgået til Domstolen den 21. december 2016, i sagen

Lucrețiu Hadrian Vădan

mod

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (refererende dommer) og C. Vajda,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 31. januar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Lucrețiu Hadrian Vădan ved avocați M. Bejenaru-Dragoș, C.D. Cubleşan, C.A. Păun, T.V. Căpușan, D. Feldrihan og D.F. Pascu,
- den rumænske regering ved C.-R. Canțăr, O.-C. Ichim, E. Gane og C.M. Florescu, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

– Europa-Kommissionen ved R. Lyal, G.-D. Balan og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. maj 2018,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), navnlig direktivets artikel 167, 168, 178 og 273, og af princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og proportionalitetsprincippet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem på den ene side Lucrețiu Hadrian Vădan og på den anden side Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (det nationale skatteforvaltningsagentur – generaldirektorat for behandling af klager, Rumænien) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Brașov – amtsmyndigheden for offentlige finanser i Alba, Rumænien) vedrørende et afslag på at indrømme sagsøgeren i hovedsagen ret til fradrag af momsen af varer og tjenesteydelser, som han har anvendt i forbindelse med sine egne transaktioner, eftersom han ikke var i stand til at fremlægge fakturaer for disse varer og tjenesteydelser.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets afsnit X med overskriften »Fradrag« indeholder et kapitel 1 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, som indeholder direktivets artikel 167-172. Nævnte artikel 167 bestemmer:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 4 Direktivets artikel 168 er affattet således:

»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

[...]«
- 5 Kapitel 4 i nævnte afsnit X med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten« indeholder momsdirektivets artikel 178-183. Nævnte artikel 178 bestemmer:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

6 Dette direktivs artikel 179 bestemmer:

»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 lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

7 Direktivets afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« omfatter bl.a. kapitel 2 med overskriften »Registrering«, som indeholder direktivets artikel 213-216. Nævnte artikel 213, stk. 1, bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

[...]«

8 Kapitel 3 i nævnte afsnit XI vedrørende fakturering består af momsdirektivets artikel 217-240. Direktivets artikel 220 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«

9 Direktivets artikel 226 er affattet således:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

1) fakturaens udstedelsesdato

2) et fortløbende nummer, der bygger på en eller flere serier, og som identificerer den enkelte faktura

3) det momsregistreringsnummer omhandlet i artikel 214, hvorunder den afgiftspligtige person har foretaget leveringen af varerne eller ydelserne

4) kundens momsregistreringsnummer omhandlet i artikel 214, hvorunder denne har modtaget en levering af varer eller ydelser, for hvilken han er betalingspligtig for momsen, eller en levering af varer omhandlet i artikel 138

5) den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse

6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

- 7) den dato, hvor leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor det i artikel 220, nr. 4) og 5), omhandlede afdrag betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato
- 8) afgiftsgrundlaget angivet for hver enkelt sats eller fritagelse, enhedsprisen uden moms, samt eventuelle rabatter og prisnedslag, hvis de ikke er medregnet i enhedsprisen
- 9) den gældende momssats
- 10) det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]«

- 10 Kapitel 4 i dette afsnit XI med overskriften »Regnskaber« indeholder momsdirektivets artikel 241-249. Direktivets artikel 242 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed.«

- 11 Momsdirektivets artikel 244 har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for opbevaring af kopier af fakturaer, som er udstedt af ham selv, af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson, samt af fakturaer, som han har modtaget.«

- 12 Direktivets artikel 250, der er indeholdt i kapitel 5 i samme afsnit XI og vedrører angivelser, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

- 13 I kapitel 7 i nævnte direktivs afsnit XI bestemmer artikel 273 følgende:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Rumænsk ret

- 14 Artikel 127 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003, herefter »skatteloven«) bestemmer:

»(1) Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i stk. 2 uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

(2) Ved økonomisk virksomhed forstås i dette afsnit virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift, landbrug og virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]«

15 Skattelovens artikel 145 bestemmer:

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

2) En afgiftspligtig person har ret til at fradrage moms af varer og ydelser, såfremt de anvendes til følgende transaktioner:

a) afgiftspligtige transaktioner

[...]«

16 Nævnte lovs artikel 146 er affattet således:

»1) For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) være i besiddelse af en faktura, som er udfærdiget i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 155 vedrørende den moms, som skal betales eller er betalt for varer eller ydelser, der er blevet eller vil blive leveret

[...]«

17 Nr. 46 i Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbeslutning nr. 44/2004 om godkendelse af de nærmere regler for anvendelsen af lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112, af 6.2.2004) bestemte i den affattelse, der var gældende den 1. januar 2007, følgende i afsnit VI:

»(1) Dokumentation for afgiftsfradrag kan alene ske på grundlag af det originale eksemplar af de dokumenter, der kræves i henhold til skattelovens artikel 146, stk. 1, eller på grundlag af andre dokumenter, som mindst indeholder de i skattelovens artikel 155, stk. 5, nævnte oplysninger, bortset fra den forenkede faktura som omhandlet i nr. 78. Hvis originalen af et bevisdokument mistes, fjernes eller ødelægges, skal den fradragsberettigede person anmode leverandøren/tjenesteyderen om at udstede en genpart af fakturaen, hvoraf det skal fremgå, at den erstatter den originale faktura.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Lucrețiu Hadrian Vădan, der er rumænsk statsborger, byggede et beboelseskompleks med 90 lejligheder bestående af 16 bygninger med enfamilies- og flerfamiliesboliger, som blev opført mellem den 6. juni 2006 og den 8. september 2008. Desuden ejede han i denne periode andre grunde, på hvilke han havde fået administrativ tilladelse til at opføre enfamiliesboliger.

19 Lucrețiu Hadrian Vădan foretog 29 ejendomstransaktioner i 2006 og 70 ejendomstransaktioner fra 2007 til 2009. Han solgte ligeledes byggegrunde mellem 2008 og 2009. Den samlede værdi af disse transaktioner var 19 234 596 rumænske lei (RON) (ca. 4 104 163 EUR).

- 20 For så vidt som sagsøgeren i hovedsagens omsætning fra juni 2006 oversteg den lovbestemte tærskel for momsfrigtagelse, fastslog skatte- og afgiftsmyndighederne, at han var at betragte som afgiftspligtig person, og at han derfor skulle lade sig registrere som sådan fra den 1. august 2006.
- 21 Da der hverken forelå en momsregistrering eller en indgivelse af afgiftsangivelse hos skatte- og afgiftsmyndighederne, udstedte Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (generaldirektoratet for offentlige finanser i Alba, Rumænien) afgiftsansættelse nr. 59/28.01.2011, hvorved Lucrețiu Hadrian Vădan blev pålagt at betale 3 071 069 RON (ca. 655 286 EUR) for skyldig moms i perioden fra den 1. august 2006 til den 31. december 2009 samt et tillæg på 2 476 864 RON (ca. 528 498 EUR) og morarenter på 460 660 RON (ca. 98 292 EUR). Den samlede opkrævning var på 6 008 593 RON (ca. 1 282 077 EUR).
- 22 Lucrețiu Hadrian Vădan påklagede beløbets størrelse i denne afgiftsansættelse til de administrative myndigheder, som ved afgørelse af 19. august 2011 gav ham delvist medhold og nedsatte opkrævningens samlede beløb til 5 735 741 RON (ca. 1 223 858 EUR), heraf et momsbeløb på 2 909 546 RON (ca. 620 821 EUR), forsinkelsestillæg på 2 389 763 RON (ca. 509 913 EUR) og morarenter på 436 432 RON (ca. 93 123 EUR).
- 23 Lucrețiu Hadrian Vădan anlagde sag ved Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia, Rumænien) med påstand om annullation af nævnte afgiftsansættelse og afgørelsen af 19. august 2011.
- 24 I denne forbindelse gjorde han gældende, at det hverken påhvilede ham at lade sig momsregistrere som afgiftspligtig person eller at føre noget som helst register, for så vidt som han havde betalt afgiften i forbindelse med de erhvervelser, som han foretog, og aldrig opkrævede moms af sine købere.
- 25 Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia) forkastede ved dom nr. 42/2013 samtlige af sagsøgeren i hovedsagens påstande.
- 26 Ved dom af 3. december 2014 ophævede Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol, Rumænien) den dom, som Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia) havde afsagt, og hjemviste sagen til denne med henblik på en fornyet behandling med den begrundelse, at sidstnævnte domstol fejlagtigt havde undladt at anvende den afgiftspligtige persons ret til momsfradrag.
- 27 I denne henseende fastslog Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol), at appeldomstolen efter at have anført, at Lucrețiu Hadrian Vădan havde ret til momsfradrag som følge af sin momsregistrering, som skete af egen drift, med urette fastslog, at Lucrețiu Hadrian Vădan ikke kunne påberåbe sig visse dokumenter, i det foreliggende tilfælde konklusionerne af to sagkyndige erklæringer, med den begrundelse, at han ikke havde fremlagt de originale eksemplarer af dokumenterne vedrørende erhvervelse af varer og tjenesteydelser i forbindelse med de solgte ejendomme, selv om han i stævningen indgivet til appeldomstolen havde anført, at han ikke var i stand til at fremlægge disse dokumenter.
- 28 Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol) kritiserede endvidere appeldomstolen for at have undladt at tage stilling til, om beløbet for momsfradraget kunne fastlægges ved hjælp af andre dokumenter end de originale fakturaer »med henblik på at sandsynliggøre den foretagne økonomiske transaktions realitet og for at undgå overdreven formalisme«. I denne henseende fremhævede kassationsdomstolen, at dokumenterne vedrørende de tjenesteydelser, som det/de pågældende byggefirma/er havde leveret, og vedrørende de arbejder, som dette/disse havde udført, ligeledes var relevante.
- 29 Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia) har anført, at efter afsigelsen af dommen som følge af kassationsappellen har Lucrețiu Hadrian Vădan under retsforhandlingerne fremlagt en skrivelse af 15. februar 2008 tilstillet til Camera Notarilor Publici București (det offentlige notarkammer i Bukarest, Rumænien), hvorved det nationale skatteforvaltningsagentur har fortolket skattelovens

bestemmelser således, at de finder anvendelse på fysiske personer, der ikke er momsregistreret, som fra den 1. januar 2008 har foretaget overdragelser af nybyggeri, af dele heraf eller af byggegrunde. I denne forbindelse har Lucrețiu Hadrian Vădan med hensyn til perioden 2006-2008 hævdet, at ingen fysisk person kunne have ladet sig momsregistrere, og at der derudover ikke bestod en forpligtelse til at udstede fakturaer, idet fraværet af fakturaer blev afhjulpet ved fremlæggelse af kvitteringer, som i dag er blevet ulæselige som følge af den dårlige kvalitet af det blæk, der blev anvendt.

- 30 I sin forelæggelsesafgørelse har Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia) anført, at det spørgsmål, som den skal tage stilling til, vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en bygherre, som uden forudgående henvendelser til den kompetente skattemyndighed har undladt at lade sig momsregistrere, selv om han var forpligtet hertil, og som ikke har ført regnskab, har ret til momsfradrag med hensyn til de midler, der er investeret i opførelsen af de solgte ejendomme, under omstændigheder, hvor der, eftersom der ikke kunne fremlægges afgiftsmæssige fakturaer, er blevet fremlagt andre dokumenter, som er ulæselige, og som følgelig er utilstrækkelige med henblik på at fastlægge, hvorvidt der består en ret til fradrag samt omfanget af denne ret.
- 31 Under henvisning til Domstolens dom af 9. juli 2015, *Salomie og Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), ønsker den forelæggende ret oplyst, om anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet kan tillade, at fradragsretten udøves, når den afgiftspligtige person – under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter det i perioden bl.a. ikke var obligatorisk at udstede fakturaer til fysiske personer – ikke er stand til at fremlægge fakturaer, og om proportionalitetsprincippet er til hinder for en foranstaltning, som medfører, at retten til momsfradrag begrænses under disse omstændigheder.
- 32 Såfremt disse principper skal fortolkes således, at de indrømmer en afgiftspligtig person ret til momsfradrag, uden at denne afgiftspligtige person imidlertid er i stand til at fremlægge fakturaer med henblik herpå, ønsker Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia) oplyst, om det er muligt at indrømme en sådan ret ved hjælp af en indirekte beregning, i det foreliggende tilfælde ved hjælp af en sagkyndig erklæring, som domstolen anordner, idet den sagkyndige får til opgave at skønne, hvilket momsbeløb der kan fradrages, på baggrund af omfanget af de arbejder, der er udført, eller antallet af medarbejdere, som den nævnte afgiftspligtige person nødvendigvis måtte beskæftige for at kunne opføre de bygninger, som han har solgt.
- 33 På denne baggrund har Curtea de Apel Alba Iulia (appeldomstolen i Alba Iulia) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal [momsdirektivet] generelt, og navnlig dets artikel 167, 168, 178, 179 og 273 samt proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsmæssig neutralitet fortolkes således, at de tillader en afgiftspligtig person, som opfylder de materielle betingelser for momsfradrag, at gøre brug af sin fradragsret i et tilfælde, hvor den pågældende i den særlige sammenhæng, som foreligger i tvisten i hovedsagen, ikke er i stand til ved fremlæggelsen af fakturaer at godtgøre de indgående beløb, som er betalt for levering af varer og tjenesteydelser?
- 2) Såfremt det første spørgsmål skal besvares bekræftende, skal [momsdirektivet] samt proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsmæssig neutralitet da fortolkes således, at en indirekte evalueringsmetode (ved en sagkyndig erklæring på rettens foranledning), som er udført af en uafhængig sagkyndig og baseret på omfanget af arbejdet/arbejdskraften i forbindelse med et byggeri som fastslået i erklæringen, kan udgøre en tilladt og passende fremgangsmåde til fastlæggelse af omfanget af fradragsretten, hvor leveringen af varer (byggematerialer) og tjenesteydelser (arbejdskraft i forbindelse med opførelse af bygninger) hidrører fra momspligtige personer?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 34 Det bemærkes, at Domstolen ifølge fast retspraksis kun har kompetence til at fortolke EU-retten med hensyn til dens anvendelse i en ny medlemsstat fra tidspunktet for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union (kendelse af 11.5.2017, Exmitiani, C-286/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:368, præmis 12).
- 35 For så vidt angår hovedsagen har Domstolen således alene kompetence til at besvare de af den forelæggende ret stillede spørgsmål, for så vidt som de vedrører momspligtige transaktioner, der er foretaget fra den 1. januar 2007, som er datoen for Rumæniens tiltrædelse af Unionen.
- 36 Med de to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet, navnlig dets artikel 167, artikel 168, artikel 178, litra a), og artikel 179, samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke er i stand til at fremlægge beviser for det indgående momsbeløb, som den pågældende har betalt, ved at fremlægge fakturaer eller ethvert andet dokument, kan indrømmes ret til momsfradrag alene på baggrund af et skøn, der fremgår af en sagkyndig erklæring, som en national ret har anordnet.
- 37 Det følger af Domstolens faste praksis, at retten til momsfradrag udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som principielt ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. De materielle betingelser for fradragsrettens indtræden fremgår af direktivets artikel 168, litra a). For at kunne udøve denne ret er det således for det første en forudsætning, at den berørte er en afgiftspligtig person i direktivets forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer eller ydelser er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Hvad angår de formelle betingelser for fradragsretten fremgår det af momsdirektivets artikel 178, litra a), at udøvelsen heraf er undergivet et krav om besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 226 (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Domstolen har således fastslået, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Det følger heraf, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og 7), såfremt den er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42 og 43).

- 42 En streng anvendelse af det formelle krav om fremlæggelse af fakturaer er således i strid med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, eftersom det på en uforholdsmæssig måde forhindrer, at en afgiftspligtig person indrømmes afgiftsmæssig neutralitet i forbindelse med sine transaktioner.
- 43 Det påhviler ikke desto mindre den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Den afgiftspligtige person er således forpligtet til at fremlægge objektive beviser for, at varerne og tjenesteydelserne faktisk er blevet leveret til den pågældende af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at den pågældende faktisk har betalt moms heraf.
- 45 Disse beviser kan bl.a. omfatte dokumenter, som befinder sig hos leverandører eller tjenesteydere, som den afgiftspligtige person har købt varer eller tjenesteydelser af, og af hvilke den afgiftspligtige person har betalt moms. Et skøn, der fremgår af en sagkyndig erklæring, der er anordnet af en national ret, kan i givet fald supplere sådanne beviser eller bestyrke deres pålidelighed, men det kan ikke erstatte dem.
- 46 I det foreliggende tilfælde fremgår det af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at Lucrețiu Hadrian Vădan, idet han ikke har kunnet fremlægge fakturaer, har fremlagt andre dokumenter, som imidlertid er ulæselige, og som ifølge den forelæggende ret er utilstrækkelige med henblik på at fastlægge, hvorvidt der består en ret til fradrag samt omfanget af denne ret.
- 47 Hvad angår et bevis i form af en retsligt anordnet sagkyndig erklæring som den i hovedsagen omhandlede har den forelæggende ret anført, at den sagkyndige har til opgave at skønne, hvilket momsbeløb der kan fradrages, på baggrund af omfanget af de arbejder, der er udført, eller antallet af medarbejdere, som den nævnte afgiftspligtige person nødvendigvis måtte beskæftige for at kunne opføre de bygninger, som han har solgt. I denne henseende bemærkes imidlertid, at en sådan sagkyndig erklæring ikke kan godtgøre, at Lucrețiu Hadrian Vădan faktisk har betalt afgiften af de indgående transaktioner, der er gennemført med henblik på opførelsen af disse bygninger.
- 48 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, navnlig dets artikel 167, artikel 168, artikel 178, litra a), og artikel 179, samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke er i stand til at fremlægge beviser for det indgående momsbeløb, som den pågældende har betalt, ved at fremlægge fakturaer eller ethvert andet dokument, ikke kan indrømmes ret til momsfradrag alene på baggrund af et skøn, der fremgår af en sagkyndig erklæring, som en national ret har anordnet.

Sagsomkostninger

- 49 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig dets artikel 167, artikel 168, artikel 178, litra a), og artikel 179, samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke er i stand til at fremlægge beviser for det indgående momsbeløb, som den pågældende har betalt, ved at fremlægge fakturaer eller ethvert andet dokument, ikke kan indrømmes ret til momsfradrag alene på baggrund af et skøn, der fremgår af en sagkyndig erklæring, som en national ret har anordnet.

Underskrifter