



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

6. februar 2014*

»Præjudiciel forelæggelse — moms — direktiv 2006/112/EF — omvendt betalingspligt — ret til fradrag — betaling af momsen til tjenesteyderen — udeladelse af obligatorisk påskrift — betaling af ikke-skyldig moms — fortabelse af retten til fradrag — princip om afgiftsneutralitet — retssikkerhedsprincippet«

I sag C-424/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Oradea (Rumænien) ved afgørelse af 26. juni 2012, indgået til Domstolen den 18. september 2012, i sagen:

SC Fatorie SRL

mod

Directia Generală a Finanțelor Publice Bihor,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (refererende dommer), J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- SC Fatorie SRL ved avocat C. Costăș
- den rumænske regering ved R.-H. Radu, V. Angelescu og I. Bara-Bușilă, som befuldmægtigede
- den estiske regering ved M. Linntam, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Keppenne og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), nærmere bestemt fortolkning af bestemmelserne vedrørende fradragsret i forbindelse med anvendelse af ordningen med omvendt betalingspligt, samt af principperne om afgiftsneutralitet vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«) og om retssikkerhed.
- 2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem SC Fatorie SRL (herefter »Fatorie«) og Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (generaldirektoratet for offentlige finanser i Bihor, herefter »Direcția«) vedrørende afslag til Fatorie på momsfradrag på grund af den manglende anvendelse af bestemmelserne vedrørende ordningen med omvendt betalingspligt.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 178, litra a) og f), 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

[...]

- f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«

- 4 Direktivets artikel 199, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i visse transaktioner. Denne ordning, der normalt er kendt under navnet »omvendt betalingspligt«, kan i henhold til artikel 199, stk. 1, litra a), bl.a. finde anvendelse på »bygningsarbejde, herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde«.

- 5 Direktivets artikel 226, nr. 11), er affattet som følger:

»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:

[...]

11) i tilfælde af fritagelse, eller når kunden er betalingspligtig for moms, henvisning til gældende bestemmelse i dette direktiv eller den tilsvarende nationale bestemmelse eller anden angivelse af, at leveringen af varer eller ydelser er fritaget eller underlagt ordningen for omvendt betalingspligt.«

Rumænsk ret

6 Artikel 146, stk. 1, 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 »skatteloven«) bestemmer:

»For at kunne udøve retten til fradrag skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) være i besiddelse af en faktura, som indeholder de i artikel 155, stk. 5, nævnte oplysninger vedrørende den moms, som skal betales eller er betalt for de varer eller ydelser, der er blevet eller vil blive leveret«.

7 Skattelovens artikel 155, stk. 5, litra n), nr. 2, bestemmer:

»Fakturaen skal indeholde følgende obligatoriske oplysninger:

[...]

2. såfremt moms skal betales af modtageren på de i artikel 150, stk. 1, litra b), d) og g), fastsatte betingelser: en henvisning til bestemmelserne i dette afsnit eller direktiv 2006/112 eller teksten »omvendt betalingspligt« i tilfælde af transaktioner som omhandlet i artikel 160.«

8 Skattelovens artikel 160 i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, havde følgende ordlyd:

»1) Leverandører og modtagere af varer eller ydelser som omhandlet i stk. 2 har pligt til at anvende de i denne artikel fastlagte forenklingsforanstaltninger. En ufravigelig bestemmelse for anvendelsen af forenklingsforanstaltningerne er, at både leverandøren og modtageren er momsregistrerede i medfør af artikel 153.

2) Varer og ydelser, hvis levering er omfattet af forenklingsforanstaltningerne, er:

[...]

b) bygninger, dele af bygninger og grunde, i forbindelse med levering af hvilke skatteordningen finder anvendelse

c) bygningsarbejde og montering

[...]

3) Leverandørerne skal på fakturaer for levering af de i stk. 2 nævnte varer anføre teksten »omvendt betalingspligt«, dog uden at anføre det pågældende momsbeløb. På fakturaer fra leverandørerne anfører modtagerne det pågældende momsbeløb, som angives som både betalt og fradragsberettiget moms i angivelsen. For transaktioner, der er omfattet af forenklingsforanstaltningerne, skal moms ikke betales af modtageren til leverandøren.

[...]

5) Både leverandører/tjenesteydere og modtagere er ansvarlige for, at denne artikels bestemmelser anvendes. Såfremt leverandøren/tjenesteyderen ikke har anført teksten »omvendt betalingspligt« på fakturaer for levering af de i stk. 2 nævnte varer/ytelser, har modtageren pligt til at anvende omvendt betalingspligt, ikke at betale momsen til leverandøren/tjenesteyderen, på eget initiativ at anføre teksten »omvendt betalingspligt« på fakturaen og at opfylde forpligtelserne i stk. 3.«

9) Punkt 82 i hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbeslutning nr. 44/2004 om betingelserne for anvendelse af skatteloven) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»1) Det er i henhold til skattelovens artikel 160, stk. 1, med henblik på anvendelse af henholdsvis forenklingsforanstaltningerne og ordningen med omvendt betalingspligt en nødvendig betingelse, at såvel leverandøren eller tjenesteyderen som modtageren er momsregistrerede i overensstemmelse med skattelovens artikel 153, og at den pågældende transaktion er momspligtig. Forenklingsforanstaltningerne finder alene anvendelse på transaktioner gennemført i indlandet, jf. skattelovens artikel 125.

[...]

3) I tilfælde af leveringer i henhold til skattelovens artikel 160, stk. 2, herunder for så vidt angår modtagne acotobeløb, skal leverandørerne eller tjenesteyderne udstede fakturaer uden moms og påføre betegnelsen »omvendt betalingspligt«. Momsen beregnes af modtageren og påføres fakturaerne og i købsregisteret, idet dette medtages i momsangivelsen som såvel opkrævet moms som fradragsberettiget moms. Regnskabsmæssigt indskrives modtageren i løbet af skatteåret størrelsen af den tilsvarende moms i såvel rubrik 4426 [fradragsberettiget moms] som rubrik 4427 [opkrævet moms].

[...]

12) I tilfælde af bygningsarbejder og montering, for hvilket der er modtaget acotobeløb og/eller udstedt fakturaer for den samlede eller delvise værdi med omvendt betalingspligt til og med den 31. december 2007, men for hvilket den momsudløsende begivenhed først indtrådte i 2008, nemlig på tidspunktet for udstedelsen af statusrapporter og i givet fald disses godkendelse af modtagerne, finder den normale afgiftsordning alene anvendelse på forskellen mellem værdien af det arbejde, for hvilket momspligten er indtrådt i 2008, og værdien af de modtagne acotobeløb eller de beløb, der er indskrevet på de fakturaer, der er udstedt til og med den 31. december 2007 [...]

10) Artikel 105, stk. 1 og 3, i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringskendelse nr. 92/2003 om skatteprocedure) i den version, der er offentliggjort i *Monitorul Oficial al României* (del I, nr. 513 af 31.7.2007), bestemmer:

»Bestemmelser vedrørende afgiftsmæssig undersøgelse

1) Den afgiftsmæssige undersøgelse tilsigter at undersøge alle de faktiske og retlige omstændigheder, der er relevante med henblik på afgiftspåleggelsen.

[...]

3) Den afgiftsmæssige undersøgelse gennemføres en gang for hver skat, afgift, bidrag og andre beløb, som skyldes det almindelige konsoliderede budget for hver afgiftsperiode. Skattemyndigheden kan undtagelsesvist beslutte at gennemføre en ny undersøgelse for en bestemt periode, hvis der er fremkommet nye oplysninger, som skattemyndigheden ikke var bekendt med på tidspunktet for den

afgiftsmæssige undersøgelse, eller hvis der er opstået regnefejl, som har indflydelse på resultatet af undersøgelsen efter den afgiftsmæssige undersøgelses gennemførelse, men før udløbet af forældelsesfristen.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 11 Den 3. januar 2007 indgik Fatorie og SC Megasal Construcții SRL (herefter »Megasal«) en rammeaftale vedrørende konstruktion og montering af svinestier samt modernisering af svineopdræt. Arbejdet blev afsluttet i februar 2008.
- 12 I løbet af 2007 udstedte Megasal som leverandør af de omhandlede tjenesteydelser en række forskudsfakturaer i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt på grundlag af forenklingsforanstaltningerne i punkt 82 i regeringsbeslutning nr. 44/2004 om betingelserne for anvendelse af skatteloven. De udstedte fakturaer, som var udarbejdet uden moms, havde et samlet beløb på 1 017 834,37 rumænske lei (RON).
- 13 Den 3. marts 2008 udstedte Megasal en faktura for et samlet beløb på det udførte arbejde på 1 052 840,10 RON, hvoraf 168 101 RON udgjorde moms og 884 740 RON arbejdets værdi. Fatorie indbetalte den angivne moms til Megasal.
- 14 Efter Fatories anmodning om tilbagebetaling af moms til den rumænske stat godkendte Direcția ved afgørelse af 2. juli 2008 tilbagebetaling af moms med et beløb på 173 057 RON, idet dette beløb inkluderede moms svarende til 168 101 RON for fakturaen af 3. marts 2008 i henhold til rapporten vedrørende afgiftsmæssig undersøgelse af 13. juni 2008 for perioden fra den 1. juli 2007 til den 31. marts 2008.
- 15 Efter en anden afgiftsmæssig undersøgelse vedrørende den moms, som Fatorie havde betalt for perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. marts 2008, besluttede Direcția i 2009, at momsen vedrørende fakturaen af 3. marts 2008 skulle tilbagesøges på grund af manglende overholdelse af forenklingsforanstaltningerne, som regulerede ordningen med omvendt betalingspligt. Ved afgiftsansættelse af 18. maj 2009 besluttede Direcția, at Fatorie skulle indbetale et beløb på 221 221 RON til statskassen, svarende til et beløb på 168 101 RON for moms og 53 120 RON for morarenter.
- 16 I henhold til de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, ses Megasal at være gået fallit, og selskabet har ikke indbetalt den moms, der er opført på fakturaen af 3. marts 2008 til de rumænske skattemyndigheder, og som Fatorie havde indbetalt til selskabet.
- 17 Den 15. juli 2009 anlagde Fatorie sag mod Direcția med påstand om annullation af tilbagesøgningsafgørelsen og afgiftsansættelsen af 18. maj 2009.
- 18 Ved dom af 22. september 2010 frifandt Tribunalul Bihor Direcția. Ved dom af 9. marts 2011 blev den appel, der var iværksat til prøvelse af denne dom, forkastet af de samme grunde, og dommen blev endelig.
- 19 Den 17. maj 2011 anmodede Fatorie om revision af dommen af 22. september 2010 med den begrundelse, at den var afsagt i strid med EU-retten. Anmodningen blev afvist ved dom af 7. november 2011.
- 20 Den 12. januar 2012 iværksatte Fatorie appel af denne dom til Curtea de Apel Oradea.
- 21 Fatorie har gjort gældende, at bl.a. Domstolens retspraksis, som følger af dom af 1. april 2004, Bockemühl (sag C-90/02, Sml. I, s. 3303), hvorefter fradragsretten ikke påvirkes af, at faktureringskravene ikke er opfyldt, når proceduren med omvendt betalingspligt finder anvendelse,

skal finde anvendelse på hovedsagen. Uregelmæssigheder begået af leverandøren ved udstedelsen af fakturaen af 3. marts 2008 og Fatories manglende korrektion heraf, kan således ikke påvirke dette selskabs ret til at fradrage den på denne faktura anførte moms.

- 22 Direcția er af den opfattelse, at Fatorie har fortabt retten til at fradrage den på fakturaen af 3. marts 2008 anførte moms, for det første fordi det selskab, der har udstedt fakturaen, Megasal, har udfærdiget denne ukorrekt og anvendt de almindelige momsregler, mens fakturaen skulle have været udfærdiget i overensstemmelse med forenklingsforanstaltningerne i skattelovens artikel 160, stk. 2, litra b), og for det andet fordi Fatorie ved at undlade på eget initiativ at anføre teksten »omvendt betalingspligt« på fakturaen og ved at betale momsen til leverandøren af tjenesteydelserne ikke har opfyldt forpligtelsen i denne lovs artikel 160, stk. 5.
- 23 Under disse omstændigheder har Curtea de Apel Oradea besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Muliggør bestemmelserne i [momsdirektivet] at pålægge en afgiftspligtig person en sanktion i form af fortabelse af dennes ret til at fradrage momsen, hvis:
- a) den faktura, som den afgiftspligtige person har fremlagt med henblik på udøvelse af fradragsretten, er udfærdiget ukorrekt af tredjemand uden anvendelse af forenklingsforanstaltningerne
 - b) den afgiftspligtige person har betalt den på fakturaen anførte moms?
- 2) Er det EU-retlige retssikkerhedsprincip til hinder for en administrativ foranstaltning hos de rumænske skattemyndigheder, som:
- a) først ved en endelig administrativ afgørelse indrømmer en ret til momsfradrag, og
 - b) efterfølgende ændrer denne afgørelse og pålægger en afgiftspligtig person at indbetale til statskassen den moms, for hvilken fradragsretten oprindeligt var udøvet, samt morarenter og bøder?
- 3) Hvis:
- a) en afgiftspligtig person har betalt den af tredjemand ukorrekt på en faktura anførte moms
 - b) skattemyndighederne ikke har truffet nogen aktiv foranstaltning for at anmode tredjemand om at korrigere den ukorrekt udfærdigede faktura
 - c) fakturaen ikke længere kan korrigeres, idet tredjemand er gået konkurs, er fortabelsen af den afgiftspligtige persons ret til at fradrage momsen da forenelig med princippet om afgiftsneutralitet?«

Formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse

- 24 Kommissionen har, uden udtrykkeligt at rejse en formalitetsindsigelse vedrørende den præjudicielle anmodning, ikke desto mindre rejst tvivl med hensyn til dennes antagelse til realitetsbehandling, på grund af at den hverken indeholder en redegørelse for grundene til, at den forelæggende ret er i tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, eller den forbindelse, som den forelæggende ret har fastslået mellem disse bestemmelser og den nationale ret, der skal finde anvendelse i sagen.

- 25 Ifølge fast retspraksis kan Domstolen imidlertid kun afvise en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 28, og af 20.6.2013, sag C-259/12, Rodopi-M 91, ECLI:EU:C:2013:414, præmis 27).
- 26 Det skal imidlertid konstateres, at det ikke er tilfældet i denne sag. Den anmodede fortolkning vedrørende rækkevidden af retten til at fradrage moms og principperne om afgiftsneutralitet og retssikkerhed har en direkte forbindelse med hovedsagens genstand, hvis reelle karakter ikke ses at være anfægtet. Forelæggelsesafgørelsen indeholder i øvrigt tilstrækkelige faktiske og retlige omstændigheder, for at Domstolen kan give en anvendelig besvarelse af de forelagte spørgsmål.
- 27 Følgelig skal anmodningen om præjudiciel afgørelse antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det tredje spørgsmål

- 28 Med det første og det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet i forbindelse med en transaktion underlagt ordningen med omvendt betalingspligt er til hinder for, at modtageren af tjenesteydelser fratages retten til at fradrage den moms, han uberettiget har indbetalt til leverandøren af tjenesteydelserne på grundlag af en fejlagtigt udstedt faktura, herunder når det er umuligt at korrigere denne fejl på grund af tjenesteyderens konkurs.
- 29 Det skal først bemærkes, at der i henhold til ordningen med omvendt betalingspligt ikke finder nogen betaling af moms sted mellem tjenesteyderen og modtageren af disse tjenesteydelser, 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.
- 30 Det skal ligeledes understreges, for det første, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, og at den som udgangspunkt ikke kan begrænses (Bockemühl-dommen, præmis 38, og dom af 15.7.2010, sag C-368/09, Pannon Gép Centrum, Sml. I, s. 7467, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 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 i princippet er momspligtig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 48).
- 32 Hvad for det andet angår de nærmere bestemmelser for udøvelsen af retten til at fradrage moms, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 178, er det – eftersom det drejer sig om en procedure med omvendt betalingspligt, der er omfattet af dette direktivs artikel 199, stk. 1, litra a) – alene de bestemmelser, der er fastsat i direktivets artikel 178, litra f), som finder anvendelse.
- 33 I denne forbindelse bemærkes, at en afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, ikke er forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udstedt i overensstemmelse med de formelle betingelser i momsdirektivet, for at kunne udøve

sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat i forbindelse med, at den gør brug af den mulighed, der er åbnet for medlemsstaten i nævnte artikel 178, litra f) (jf. i denne retning Bockemühl-dommen, præmis 47).

- 34 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at rækkevidden af de formaliteter, som således fastlægges af den pågældende medlemsstat, og som den afgiftspligtige skal opfylde for at kunne udøve sin ret til momsfradrag, ikke må gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt med henblik på at kontrollere, at proceduren med omvendt betalingspligt anvendes korrekt, og sikre en korrekt momsopkrævning (jf. i denne retning Bockemühl-dommen, præmis 50, og dom af 30.9.2010, sag C-392/09, *Uszodaépitő*, Sml. I, s. 8791, præmis 38).
- 35 Domstolen har således allerede fastslået, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet i forbindelse med ordningen med omvendt betalingspligt 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 (dom af 8.5.2008, forenede sager C-95/07 og C-96/07, *Ecotrade*, Sml. I, s. 3457, præmis 63, og *Uszodaépitő*-dommen, præmis 39).
- 36 I modsætning til hvad Fatorie har gjort gældende, er omstændighederne i hovedsagen imidlertid forskellige fra dem, der lå til grund for den sag, der gav anledning til Bockemühl-dommen.
- 37 I hovedsagen fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at fakturaen af 3. marts 2008 ikke indeholder betegnelsen »omvendt betalingspligt« i strid med kravene i momslovens artikel 160, stk. 3, og at Fatorie ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger i henhold til bestemmelsens stk. 5 for at udbedre denne mangel. Det bemærkes i øvrigt, at Fatorie fejlagtigt har indbetalt den moms, som var nævnt med urette på fakturaen, til Megasal, skønt selskabet i henhold til den pågældende ordning som modtager af tjenesteydelserne skulle have indbetalt momsen til skattemyndighederne i henhold til momsdirektivets artikel 199. Ud over den omstændighed, at den omtvistede faktura ikke svarer til de formelle krav i den nationale lovgivning, er der endvidere en materiel betingelse i ordningen med omvendt betalingspligt, som ikke er blevet overholdt.
- 38 En sådan situation har forhindret skattemyndighederne i at undersøge anvendelsen af ordningen med omvendt betalingspligt og har medført en risiko for tab af afgiftsmæssige indtægter for den pågældende medlemsstat.
- 39 Det følger i øvrigt af fast retspraksis, at 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 13.12.1989, sag 342/87, *Genius Holding*, Sml. 4227, præmis 13, og af 19.9.2000, sag C-454/98, *Schmeink & Cofreth og Strobel*, Sml. I, s. 6973, præmis 53).
- 40 Da den moms, som Fatorie har betalt til Megasal, ikke var skyldig, og da indbetalingen ikke overholdt en materiel betingelse i ordningen med omvendt betalingspligt, kan Fatorie ikke påberåbe sig en ret til at fradrage denne moms.
- 41 Den omstændighed, at Megasal er gået konkurs, kan i denne forbindelse ikke rejse tvivl om afslaget på ret til fradrag for den moms, der skyldes som følge af Fatories tilsidesættelser af væsentlige betingelser for anvendelse af ordningen med omvendt betalingspligt.
- 42 Modtageren af tjenesteydelserne, som uberettiget har indbetalt momsen til leverandøren af de pågældende tjenester, kan imidlertid anmode denne om tilbagebetaling i henhold til national ret.
- 43 Hvad angår den omstændighed, at skattemyndigheden ikke har pålagt Megasal at korrigere den fejlagtigt udstedte faktura, bemærkes, at hovedsagen vedrører *Directias* afslag på at give Fatorie ret til fradrag, og at det for at besvare det forelagte spørgsmål ikke er nødvendigt at tage stilling til en eventuel forpligtelse for skattemyndighederne i forhold til tredjemand.

44 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at i forbindelse med en transaktion underlagt ordningen med omvendt betalingspligt under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for, at modtageren af tjenesteydelser fratages retten til at fradrage den moms, han uberettiget har indbetalt til leverandøren af tjenesteydelserne på grundlag af en fejlagtigt udstedt faktura, herunder når det er umuligt at korrigere denne fejl på grund af tjenesteyderens konkurs.

Det andet spørgsmål

45 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om retssikkerhedsprincippet er til hinder for en administrativ praksis fra de nationale skattemyndigheders side, som består i at tilbagekalde en beslutning, hvorved de har anerkendt den afgiftspligtige persons ret til momsfradrag, idet de som følge af en ny undersøgelse pålægger ham at betale moms og morarenter.

46 Det skal først anerkendes, at retssikkerhedsprincippet kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning *Ecotrade-dommen*, præmis 44).

47 Den rumænske regering har i denne forbindelse i sine skriftlige bemærkninger henvist til artikel 105, stk. 3, i regeringskendelse nr. 92/2003 om skatteprocedure, hvorefter det undtagelsesvist er muligt inden for den fastsatte forældelsesfrist at gennemføre en ny undersøgelse for en bestemt periode, hvis der er fremkommet nye oplysninger, som skattemyndigheden ikke var bekendt med på tidspunktet for den afgiftsmæssige undersøgelse, eller hvis der er opstået regnefejl, som har indflydelse på resultatet af undersøgelsen.

48 Det skal anerkendes, at en sådan bestemmelse, hvis klarhed og forudsigelighed for den afgiftspligtige person ikke grundlæggende er blevet bestridt, er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet.

49 Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at undersøge, om bestemmelsen i national ret, der er gengivet i denne doms præmis 47, finder anvendelse i den sag, der er indbragt for den forelæggende ret.

50 For så vidt angår morarenterne skal der mindes om, at så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning bl.a. dom af 16.12.1992, sag C-210/91, *Kommissionen mod Grækenland*, Sml. I, s. 6735, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, af 7.12.2000, sag C-213/99, *de Andrade*, Sml. I, s. 11083, præmis 20, og dommen i sagen *Rodopi-M* 91, præmis 31).

51 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for en administrativ praksis fra de nationale skattemyndigheders side, som består i inden udløbet af en præklusiv frist at tilbagekalde en beslutning, hvorved de har anerkendt den afgiftspligtige persons ret til momsfradrag, idet de som følge af en ny undersøgelse pålægger ham at betale denne moms og morarenter.

Sagens omkostninger

52 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 sagens omkostninger. 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 (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **I forbindelse med en transaktion underlagt ordningen med omvendt betalingspligt under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for, at modtageren af tjenesteydelser fratages retten til at fradrage den merværdiafgift, han uberettiget har indbetalt til leverandøren af tjenesteydelserne på grundlag af en fejlagtigt udstedt faktura, herunder når det er umuligt at korrigere denne fejl på grund af tjenesteyderens konkurs.**
- 2) **Retssikkerhedsprincippet er ikke til hinder for en administrativ praksis fra de nationale skattemyndigheders side, som består i inden udløbet af en præklusiv frist at tilbagekalde en beslutning, hvorved de har anerkendt den afgiftspligtige persons ret til fradrag for merværdiafgift, idet de som følge af en ny undersøgelse pålægger ham at betale denne afgift og morarenter.**

Underskrifter