



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 9 juli 2015 \*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 167, 168, 179 och 213 — Nationella skattemyndighetens omkvalificering av en transaktion som mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet — Rättssäkerhetsprincipen — Principen om skydd för berättigade förväntningar — Nationell lagstiftning enligt vilken avdragsrätt förutsätter att den berörda aktören är registrerad till mervärdesskatt och har inkommit med en mervärdesskattedeclaration”

I mål C-183/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Cluj (Rumänien) genom beslut av den 28 februari 2014, som inkom till domstolen den 11 april 2014, i målet

**Radu Florin Salomie,**

**Nicolae Vasile Oltean**

mot

**Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna J.L. da Cruz Vilaça och C. Lycourgos,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: handläggaren L. Carrasco Marco,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 mars 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Radu Florin Salomie och Nicolae Vasile Oltean, genom C. F. Costăș, L. Dobrinescu och T.-D. Vidrean Căpușan, avocats,
- Rumäniens regering, genom R.-H Radu, D. M. Bulancea och R. I. Hațieganu, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och A. Ștefănuț, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: rumänska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, och av artiklarna 167, 168, 179 och 213 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Radu Florin Salomie och Nicolae Vasile Oltean och å andra sidan Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj) (nedan kallad skattemyndigheten) angående påförandet av mervärdesskatt på avyttringar av fast egendom som ägt rum under år 2009.

### Tillämpliga bestämmelser

*Direktiv 2006/112*

- 3 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, ... Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

- 4 I artikel 12.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

- a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

...”

- 5 I artikel 167 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

6 I artikel 168 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

7 I artikel 169 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

...”

8 I artikel 179 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

...”

9 I artikel 213.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

...”

10 I artikel 214.1 a i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

- a) Varje beskattningsbar person ... som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana ... leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag ...

...”

11 I artikel 273 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

*Rumänsk rätt*

- 12 Artikel 77 bis.1 i lag nr 571/2003 om införande av skattebestämmelser (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003) (nedan kallad skattelagen) har följande lydelse:

”När äganderätten, eller uppdelning av äganderätten, till byggnader av alla typer och till den tillhörande marken, samt till mark utan någon form av byggnader, överlåts genom avtal mellan levande personer, ska de skattskyldiga personerna betala en skatt beräknad enligt följande:

...”

- 13 I artikel 127 i skattelagen föreskrivs följande:

”(1) Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av dess syfte eller resultat.

(2) I denna avdelning avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

...”

- 14 Genom nödförordning nr 109 av den 7 oktober 2009 om ändring och komplettering av lag nr 571/2003 om införande av skattebestämmelser, som trädde i kraft den 1 januari 2010, infogades en punkt 2 bis i artikel 127 i skattelagen, vilken hade följande lydelse:

”I reglerna anges de situationer i vilka fysiska personer som utför leverans av fast egendom ska anses som beskattningsbara personer.”

- 15 I artikel 141.2 i skattelagen, i den lydelse som gällde fram till och med den 31 december 2007, angavs följande:

”Följande transaktioner är också undantagna från mervärdesskatt:

...

- f) Leverans av en byggnad, en del av byggnad och den mark på vilken byggnaden är uppförd, och all annan mark, oavsett vem som utför leveransen. Undantaget från skatteplikt är dock inte tillämpligt vid leverans av en ny byggnad, en del av en ny byggnad eller mark som går att bebygga, om leveransen utförs av en beskattningsbar person som har utnyttjat eller skulle ha rätt att utnyttja rätten att helt eller delvis göra avdrag för den skatt som betalats för köp, ombyggnation eller uppförande av en sådan fastighet. ...”

- 16 I artikel 141.2 f i skattelagen, i dess lydelse från och med den 1 januari 2008 till och med den 31 december 2009, angavs följande undantag från mervärdesskatt:

”Leverans av en byggnad, en del av en byggnad och den mark på vilken byggnaden är uppförd, och all annan mark, oavsett vem som utför leveransen. Undantaget från skatteplikt är dock inte tillämpligt vid leverans av en ny byggnad, en del av en ny byggnad eller mark som går att bebygga. ...”

- 17 I punkt 3.1 i förordning nr 44/2004 av den 22 januari 2004 om godkännande av tillämpningsbestämmelser för lag nr 571/2003 om införande av skattebestämmelser (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112, av den 6 februari 2004), i den lydelse som var gällande från och med den 1 januari 2007 till och med den 31 december 2009, föreskrivs följande:

”Enligt artikel 127.2 i skattelagen ska inkomster som fysiska personer erhåller till följd av försäljning av bostäder som utgör personlig egendom eller av annan egendom som används av sådana personer för personligt bruk inte anses utgöra ekonomisk verksamhet, med undantag för de situationer då det fastställs att den aktuella verksamheten har ägt rum i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i enlighet med artikel 127.2 i skattelagen ...”

- 18 Genom förordning nr 1620/2009 av den 29 december 2009 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 31 december 2009) kompletterades och ändrades de tillämpningsbestämmelser för skattelagen som infördes genom förordning nr 44/2004. Från och med den 1 januari 2010 har punkt 3 i förordning nr 44/2004 följande lydelse:

”(1) Enligt artikel 127.2 i skattelagen, ska utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, i enlighet med den grundläggande principen för mervärdesskattesystemet enligt vilken skatten ska vara neutral, avse alla typer av transaktioner oavsett rättslig form ...

(2) Vid tillämpningen av punkt 1 anses fysiska personer inte bedriva skattepliktig ekonomisk verksamhet när de erhåller inkomster från försäljning av bostäder som utgör personlig egendom eller av annan egendom som används av sådana personer för personligt bruk. ...

(3) En fysisk person, som inte redan är en beskattningsbar person med avseende på annan verksamhet, ska anses bedriva en ekonomisk verksamhet när personen utnyttjar materiella eller immateriella tillgångar om vederbörande agerar i denna egenskap på ett självständigt sätt och verksamheten bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, i den mening som avses i artikel 127.2 i skattelagen.

(4) Vid fysiska personers uppförande av byggnader i försäljningssyfte, ska den ekonomiska verksamheten anses ha börjat vid den tidpunkt då den berörda fysiska personen har haft för avsikt att utföra en sådan verksamhet, och personens avsikt ska bedömas på grundval av objektiva omständigheter, till exempel att personen har börjat få kostnader och/eller göra förberedande investeringar för att påbörja den ekonomiska verksamheten. Den ekonomiska verksamheten ska anses vara fortlöpande från verksamhetens början och den omfattar även leveransen av byggnaden eller delar av den uppförda byggnaden, även om det rör sig om en enstaka byggnad.

(5) Vid en fysisk persons förvärv av mark och/eller byggnader i försäljningssyfte är leveransen av denna egendom en fortlöpande ekonomisk verksamhet om den fysiska personen genomför mer än en transaktion under kalenderåret. Om den fysiska personen emellertid redan uppför en byggnad i försäljningssyfte, och den ekonomiska verksamheten i enlighet med artikel 4.1 således ska anses redan ha börjat och vara fortlöpande, kan ingen senare transaktion anses vara tillfällig till sin natur ...

...”

## Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 19 Under år 2007 bildade Radu Florin Salomie och Vasile Nicolae Oltean, tillsammans med fem andra fysiska personer ett enkelt bolag i syfte att uppföra och sälja fyra byggnader i Rumänien. Detta bolag var inte en juridisk person och den har varken anmälts eller registerats som en beskattningsbar person vad gäller mervärdesskatt.
- 20 Under åren 2008 och 2009 avyttrades 122 av de 132 lägenheter som hade uppförts på mark som var en av dessa personers personliga egendom. Det totala försäljningsvärdet uppgick till 10 902 275 rumänska leu (RON). Även 23 parkeringsplatser avyttrades. Ingen mervärdesskatt utgick på dessa transaktioner.
- 21 Efter det att skattemyndigheten gjort en kontroll fann denna under år 2010 att dessa transaktioner utgjorde en fortlöpande ekonomisk verksamhet och att mervärdesskatt därför borde ha utgått på dessa transaktioner från och med den 1 oktober 2008, eftersom den omsättning som dessa transaktioner ledde till från och med augusti 2008 hade överstigit det tröskelvärde på 35 000 euro under vilket ekonomisk verksamhet undantas från mervärdesskatt i Rumänien.
- 22 Skattemyndigheten krävde följaktligen betalning av den mervärdesskatt som skulle ha påförts de transaktioner som genomfördes under år 2009 samt förseningsavgifter, och antog i detta syfte ett antal beskattningsbeslut.
- 23 Av beslutet om hänskjutande framgår även att försäljningen av fast egendom som skedde under åren 2008 och 2009 påfördes skatt på ”avyttring av fast egendom som utgör privata tillgångar” i enlighet med artikel 77 bis i skattelagen.
- 24 Radu Florin Salomie och Vasile Nicolae Oltean väckte talan om delvis ogiltigförklaring av dessa beskattningsbeslut vid Tribunalul Cluj (förstainstansdomstol i Cluj). Nämnda domstol ogillade talan.
- 25 Denna dom överklagades till Curtea de Apel Cluj (appellationsdomstol i Cluj). Sistnämnda domstol frågar sig huruvida skattemyndighetens beskattningsbeslut är förenliga med rättssäkerhetsprincipen. För det första infördes bestämmelser om tillämpningen av reglerna om tillämpning av mervärdesskatt på fastighetstransaktioner i rumänsk lagstiftning inte förrän den 1 januari 2010. För det andra var skattemyndighetens praxis fram till detta datum snarare att undanta denna sorts transaktioner från mervärdesskatt. Dessutom förfogade skattemyndigheten över tillräckliga upplysningar för att kunna dra slutsatsen att Radu Florin Salomie och Vasile Nicolae Oltean var beskattningsbara personer från och med år 2008 eftersom myndigheten hade underrättats om de avyttringar som dessa personer genomfört, om inte annat så genom att dessa transaktioner beskattades i enlighet med artikel 77 bis i skattelagen.
- 26 Den hänskjutande domstolen har även uttryckt tvivel angående huruvida avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enligt rumänsk rätt är förenlig med direktiv 2006/112, då den rumänska rätten kräver att en person som i efterhand har fastställts vara en beskattningsbar person för mervärdesskatt inte kan utöva sin avdragsrätt förrän vederbörande har vidtagit rättelse genom att låta sig registreras för mervärdesskatt och inkomma med en mervärdesskattedeclaration.
- 27 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Cluj att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
  - ”1) Kan en fysisk person som ingår ett bolagsavtal med andra fysiska personer – avseende ett bolag som inte utgör en juridisk person och som varken inger skattedeclaration eller är registrerat till skatt – i syfte att utföra ett framtida arbete (byggnad) på mark som hör till en av avtalsparternas personliga tillgångar, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, anses vara en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv [2006/112], när leveransen av byggnaderna på den mark som hör till en av

avtalsparternas personliga tillgångar, i skattehänseende, inledningsvis behandlades av [skattemyndigheterna] som försäljning som hör till förvaltningen av sådana personers privata tillgångar?

- 2) Ska principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar och de andra allmänna principerna på mervärdesskatteområdet som följer av direktiv 2006/112, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet tolkas så, att de utgör hinder för nationell praxis som innebär att [skattemyndigheterna], efter att inledningsvis ha påfört den fysiska personen skatt på inkomster som härrör från överlåtelse av egendom som utgör personliga tillgångar, utan att det har skett någon väsentlig ändring av primärrätten, på grundval av samma faktiska uppgifter, efter en period på två år, omprövar sin ståndpunkt och betecknar samma transaktioner som ekonomisk verksamhet som är mervärdesskattepliktig, varvid skattetilläggen beräknas retroaktivt?
- 3) Ska artiklarna 167, 168 och 213 i direktiv [2006/112], mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, tolkas så, att de utgör hinder för att [skattemyndigheterna], under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, nekar en beskattningsbar person rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som använts för beskattningsbara transaktioner enbart av det skälet att personen inte var registrerad som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt vid den tidpunkt då de aktuella tjänsterna tillhandahölls?
- 4) Kan bestämmelserna i artikel 179 i direktiv [2006/112], mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser som föreskriver att en beskattningsbar person, som omfattas av de särskilda undantagsreglerna och som har ansökt om registrering till mervärdesskatt för sent, är skyldig att betala in den skatt som borde ha tagits ut, utan att vederbörande har rätt att dra av den avdragsgilla skatten för varje beskattningsperiod, en avdragsrätt som kan utövas senare vid ingivandet av mervärdesskattedeklarationen efter det att den beskattningsbara personen har registrerats till mervärdesskatt, vilket skulle kunna få följder för beräkningen av skattetillägg?"

### Prövning av tolkningsfrågorna

#### *Den första och den andra frågan*

- 28 Den hänskjutande domstolen har ställt de första två frågorna, vilka ska behandlas tillsammans, för att få klarhet i huruvida, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att en nationell skattemyndighet vid en skattekontroll beslutar att mervärdesskatt borde ha utgått på vissa transaktioner och dessutom beslutar att tilläggsavgifter ska betalas.
- 29 Radu Florin Salomie och Vasile Nicolae Oltean har anfört att nämnda beslut strider mot rättssäkerhetsprincipen eftersom varken rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), som gällde före den 1 januari 2007, eller den rättspraxis från domstolen som är relevant på området hade offentliggjorts på rumänska vid den tidpunkt då de genomförde de fastighetstransaktioner som berörs av beslutet. De har även gjort gällande att de nationella skattemyndigheterna fram till år 2010 inte ansåg att denna sorts transaktioner var mervärdesskattepliktiga.

- 30 Enligt domstolens fasta praxis ska rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar iakttas av Europeiska unionens institutioner, och även av medlemsstaterna då dessa utövar sina befogenheter enligt unionsdirektiven (se, för ett liknande resonemang, dom *Gemeente Leusden och Holin Groep*, C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 57, dom *”Goed Wonen”*, C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 32, och dom *Elmeke*, C-181/04– -C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 31).
- 31 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast innebär detta bland annat att unionens lagstiftning ska vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda. Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning (dom *Irland/kommissionen*, 325/85, EU:C:1987:546, punkt 18).
- 32 På samma sätt ska, på de områden där unionsrätten gäller, medlemsstaternas lagstiftning ha en entydig formulering, som gör det möjligt för de berörda personerna att på ett klart och tydligt sätt få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och som gör det möjligt för de nationella domstolarna att säkerställa att dessa iakttas (se dom *kommissionen/Italien*, 257/86, EU:C:1988:324, punkt 12).
- 33 I förevarande fall kan det inte bestridas att sådana bestämmelser som dem som beskrivs i beslutet om hänskjutande är av sådan art.
- 34 Det framgår bland annat av beslutet om hänskjutande att artikel 127 i skattelagen – genom vilken bestämmelserna i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 införlivades med den nationella rättsordningen – definierar ”beskattningsbar person” som den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, och definierar ”ekonomisk verksamhet” som varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, bland annat utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.
- 35 Vidare angavs det i punkt 3.2 i förordning nr 44/2004, om godkännande av tillämpningsbestämmelser för skattelagen, att, i enlighet med artikel 127.2 i skattelagen, ska inkomster som fysiska personer erhåller till följd av försäljning av bostäder som utgör deras personliga egendom eller av annan egendom som används av sådana personer för personligt bruk inte anses utgöra ekonomisk verksamhet, med undantag för de situationer då det fastställs att den aktuella verksamheten har ägt rum i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.
- 36 Slutligen angavs i artikel 141 i skattelagen, i den lydelse som var gällande under åren 2008 och 2009, att undantaget från mervärdesskatteplikt för leverans av en byggnad, en del av en byggnad och den mark på vilken byggnaden är uppförd inte är tillämpligt vid leverans av en ny byggnad, en del av en ny byggnad eller mark som går att bebygga. Detta motsvarar också unionsrättens principer för mervärdesskatt.
- 37 Det kan således inte rimligen hävdas att sådana nationella bestämmelser inte på ett tillräckligt klart och tydligt sätt fastställer att leverans av byggnader eller delar av byggnader och den mark på vilken byggnaderna är uppförda i vissa fall kan vara mervärdesskattepliktiga.
- 38 Under dessa omständigheter kan Radu Florin Salomie och Vasile Nicolae Oltean till stöd för sitt argument att de tillämpliga nationella bestämmelserna inte var tillräckligt klara vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet inte med framgång åberopa att varken den rättspraxis från domstolen som är relevant på området eller direktiv 77/388 (sjätte direktivet) hade offentliggjorts på rumänska den 1 januari 2007, ett direktiv som under alla förhållanden inte längre var gällande vid Republiken Rumäniens anslutning till unionen.



- 39 Omständigheterna i det nationella målet kan således inte jämföras med dem som förelåg i det mål som föranledde domen *Skoma-Lux* (C-161/06, EU:C:2007:773), i vilken domstolen angav att en unionsförordning som inte har offentliggjorts på en medlemsstats språk inte kan tillämpas mot enskilda i denna stat.
- 40 Det följer förvisso av rättssäkerhetsprincipen att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se, för ett liknande resonemang, dom *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46).
- 41 Domstolen har emellertid redan slagit fast att rättssäkerhetsprincipen inte utgör hinder för nationell förvaltningspraxis som består i att skattemyndigheten – inom omprövningstiden – återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte förseningsavgifter (se, för ett liknande resonemang, dom *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 51).
- 42 Omständigheten att skattemyndigheten inom omprövningstiden omkvalificerar en viss transaktion som mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet kan således inte i sig, i avsaknad av andra omständigheter, innebära att denna princip åsidosätts.
- 43 Det kan följaktligen inte med framgång hävdas att rättssäkerhetsprincipen under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet utgör hinder för att skattemyndigheten efter en skattekontroll finner att mervärdesskatt borde ha utgått vid de fastighetstransaktioner som är aktuella i nämnda mål.
- 44 Vad vidare gäller principen om skydd för berättigade förväntningar omfattar rätten att åberopa denna princip varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar (se, för ett liknande resonemang, dom *Europäisch-Iranische Handelsbank/rådet*, C-585/13 P, EU:C:2015:145, punkt 95).
- 45 Det ska härvidlag undersökas huruvida en myndighets åtgärder har gett upphov till rimliga förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, och om så är fallet huruvida dessa förväntningar är berättigade (se, för ett liknande resonemang, dom *Elmeka*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 46 Såsom de nationella skattemyndigheternas praxis har beskrivits i beslutet om hänskjutande förefaller denna emellertid inte visa att dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet.
- 47 I synnerhet räcker inte den omständigheten att de nationella myndigheterna fram till år 2010 inte regelmässigt påförde mervärdesskatt på sådana fastighetstransaktioner som dem som är aktuella i det nationella målet (även om detta har bestritts av den rumänska regeringen) i princip, om inte mycket speciella omständigheter föreligger, för att, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, kunna ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana transaktioner, detta mot bakgrund av dels hur klar och förutsägbar den tillämpliga nationella lagstiftningen var, dels att det i förevarande fall verkar röra sig om personer som är yrkesverksamma i fastighetsbranschen.
- 48 En sådan praxis kan nämligen, hur beklagansvärd den än må vara, i princip inte ge de berörda skattskyldiga personerna tydliga försäkringar om att mervärdesskatt inte skulle utgå på sådana fastighetstransaktioner som dem som är aktuella i det nationella målet.
- 49 Till detta kan tilläggas att mot bakgrund av omfattningen av den fastighetstransaktion som är aktuell i det nationella målet, vilken består i uppförande och försäljning av fyra byggnader med totalt mer än 130 lägenheter, kan en försiktig och medveten ekonomisk aktör inte rimligen dra slutsatsen att en sådan transaktion inte är mervärdesskattepliktig utan att ha erhållit, eller åtminstone försökt erhålla, uttryckliga försäkringar om att så är fallet från behöriga nationella skattemyndigheter.

- 50 Vad slutligen gäller frågan huruvida de tilläggsavgifter som skattemyndigheten påfört i förevarande fall är förenliga med unionsrätten, erinrar domstolen om att så länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna principer, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se dom Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 50 och där angiven rättspraxis).
- 51 Det är således rättsenligt att medlemsstaterna, för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, bland annat, föreskriver lämpliga sanktioner i sina nationella lagstiftningar för att straffa åsidosättandet av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt. Sådana sanktioner får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida sanktionsbeloppet går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen, som är att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet, däribland den summa som faktiskt påförts och den eventuella förekomsten av skatteundandragande eller kringgående av tillämplig lagstiftning som kan tillskrivas den beskattningsbara person mot vilken sanktionen har vidtagits på grund av personens underlåtenhet att registrera sig (se, för ett liknande resonemang, dom Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkterna 45, 46 och 54).
- 52 Samma principer gäller för tilläggsavgifter vilka, om de till sin natur är skattetillägg – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – inte får vara orimligt stora i förhållande till den beskattningsbara personens bristande uppfyllande av sina skyldigheter.
- 53 Mot denna bakgrund ska de två första frågorna besvaras enligt följande: Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör inte hinder för att en nationell skattemyndighet, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, efter en skattekontroll beslutar att påföra mervärdesskatt för vissa transaktioner och dessutom beslutar om tilläggsavgifter. Detta gäller under förutsättning att detta beslut bygger på klara och tydliga bestämmelser och att myndighetens praxis inte har varit sådan att den, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, har kunnat ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana transaktioner, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera. De tilläggsavgifter som tillämpas i dessa sammanhang ska vara förenliga med proportionalitetsprincipen.

#### *Den tredje och fjärde frågan*

- 54 Den nationella domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, vilka ska behandlas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person nekas rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor eller tjänster som använts för beskattningsbara transaktioner, samtidigt som denna däremot är skyldig att betala in den skatt som borde ha tagits ut, enbart av det skälet att vederbörande inte var registrerad till mervärdesskatt vid den tidpunkt då dessa transaktioner genomfördes, och detta gäller så länge den beskattningsbara personen inte har både vederbörligen registrerats till mervärdesskatt och inkommit med en mervärdesskattedeclaration.
- 55 Artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 preciserar när avdragsrätten inträder och vad den omfattar. Domstolen erinrar särskilt om att enligt artikel 167 i detta direktiv ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

- 56 Av fast rättspraxis från domstolen följer att avdragsrätten utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, för ett liknande resonemang, dom Gabalfrisa m.fl., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 43, och dom Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 30 och 31).
- 57 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom Gabalfrisa m.fl., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 44, och dom Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 32).
- 58 Dessutom har domstolen tidigare slagit fast att den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om den skattskyldiga personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (se, för ett liknande resonemang, dom Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63, dom Uszodaépitő, C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 39, dom Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkterna 42 och 43, och dom Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 38).
- 59 Om skattemyndigheten således förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda, kan den inte uppställa ytterligare villkor för den skattskyldiga personens rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt, villkor som kan leda till att utövandet av avdragsrätten går om intet (se, dom Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 40).
- 60 Den registrering till mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 214 i direktiv 2006/112 samt den beskattningsbara personens skyldighet enligt artikel 213 i direktivet att uppge när hans ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör utgör endast formella krav som fyller en kontrollfunktion och som bland annat inte kan påverka avdragsrätten, i den mån som de materiella villkoren som gäller härför är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 50, dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 32, och dom Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 32).
- 61 Av detta följer bland annat att en beskattningsbar person inte får hindras från att utöva sin avdragsrätt med hänvisning till att denna inte har registrerat sig för mervärdesskatt innan vederbörande använt de varor som denna hade förvärvat inom ramen för sin beskattade verksamhet (se, för ett liknande resonemang, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 51).
- 62 De åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande, får dessutom inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom Gabalfrisa m.fl., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 52, dom Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26, dom Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49, och dom Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 36 och 37).
- 63 Ett förfarande som innebär att en skattskyldig persons åsidosättande av skyldigheterna avseende bokföring och deklaration medför att avdragsrätten förfaller, går klart utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att säkerställa ett korrekt fullgörande av dessa skyldigheter, då unionsrätten inte utgör hinder för att medlemsstaterna för åsidosättande av nämnda skyldigheter, i förekommande fall, föreskriver sanktioner i form av böter eller sanktionsavgifter som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad. Ett sådant förfarande går även utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av undandragande av skatt i den mening

som avses i artikel 273 i direktiv 2006/112, eftersom förfarandet kan medföra att avdragsrätten förfaller om skattemyndigheten korrigerar en deklaration först efter det att den skattskyldiga personens frist för att göra avdrag löpt ut (se analogt dom Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 67 och 68).

- 64 I förevarande mål framgår det av de handlingar som lämnats in till domstolen att de materiella kraven för rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt är uppfyllda och att klagandena i det nationella målet ansetts vara beskattningsbara personer för mervärdesskatt vid en skattekontroll. Under sådana förhållanden löper uppskjutandet av tillämpningen av denna avdragsrätt fram till dess att dessa beskattningsbara personer har inkommit med en första mervärdesskattedeklaration, enbart av det skälet att de berörda personerna inte var registrerade till mervärdesskatt vid den tidpunkt de genomförde dessa mervärdesskattepliktiga transaktioner, samtidigt som dessa dessutom måste betala den motsvarande skatten, utöver vad som är nödvändigt för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande.
- 65 Mot denna bakgrund ska den tredje och fjärde frågan besvaras enligt följande: Under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet utgör direktiv 2006/112 hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person nekas rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor eller tjänster som använts för beskattningsbara transaktioner, samtidigt som denna däremot är skyldig att betala in den skatt som borde ha tagits ut, enbart av det skälet att vederbörande inte var registrerad till mervärdesskatt vid den tidpunkt då dessa transaktioner genomfördes, och detta gäller så länge den beskattningsbara personen inte har både vederbörligen registrerats till mervärdesskatt och inkommit med en mervärdesskattedeklaration.

### Rättegångskostnader

- 66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

- 1) **Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör inte hinder för att en nationell skattemyndighet, under sådana omständigheter som de i det nationella målet, efter en skattekontroll beslutar att påföra mervärdesskatt för vissa transaktioner och dessutom beslutar om tilläggsavgifter. Detta gäller under förutsättning att detta beslut bygger på klara och tydliga bestämmelser och att myndighetens praxis inte har varit sådan att den, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, har kunnat ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana transaktioner, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera. De tilläggsavgifter som tillämpas i dessa sammanhang ska vara förenliga med proportionalitetsprincipen.**
- 2) **Under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet utgör rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person nekas rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor eller tjänster som använts för beskattningsbara transaktioner, samtidigt som denna däremot är skyldig att betala in den skatt som borde ha tagits ut, enbart av det skälet att vederbörande inte var registrerad till mervärdesskatt vid den tidpunkt då dessa**

**transaktioner genomfördes, och detta gäller så länge den beskattningsbara personen inte har både vederbörligen registrerats till mervärdesskatt och inkommit med en mervärdesskattedeclaration.**

Underskrifter