



## Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
PAOLO MENGOZZI  
föredraget den 31 maj 2017<sup>1</sup>

**Mål C-101/16**

**SC Paper Consult SRL**  
**mot**  
**Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca**  
**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud**

(begäran om förhandsavgörande från Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien))

”Begäran om förhandsavgörande – Upptagande till sakprövning – Direktiv 2006/112/EG – Beskattnings – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Avslag – Fakturor som utfärdats av en skattskyldig person som förklarats vilande av skattemyndigheten – Förteckning över skattskyldiga personer som förklarats vilande – Risk för skatteundandragande – Begränsning av verkningarna i tiden av den dom som ska meddelas”

### I. Inledning

1. Utgör rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>2</sup> hinder för nationella bestämmelser som innebär att beskattningsbara personer i mervärdesskattelhänseende inte får dra av ingående mervärdesskatt på inköp av varor eller tjänster från andra beskattningsbara personer som vilandeförklarats i enlighet med dessa nationella bestämmelser och som är uppförda på en förteckning på den nationella skattemyndighetens webbplats?
2. Det är det huvudsakliga föremålet för den begäran om förhandsavgörande som Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) hänskjutit till domstolen.
3. Begäran har framställts inom ramen för en tvist mellan SC Paper Consult SRL (nedan kallat Paper Consult) och de rumänska skattemyndigheterna. De rumänska skattemyndigheterna har nekat SC Paper Consult avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster som bolaget köpt av SC Rom Packaging SRL (nedan kallat Rom Packaging) enligt ett avtal som ingicks den 3 januari 2011. Avdragsrätt nekades på grund av att sistnämnda bolag förklarats vilande från och med den 7 oktober 2010 och avregistrerats från registret över beskattningsbara personer i mervärdesskattelhänseende från och med den 1 november 2010 i enlighet med artikel 78.1a i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (regeringsbeslut nr 92/2003 om skatteprocesslagen, i nypublicerad lydelse, med ändringar och senare tillägg, nedan kallat beslut nr 92/2003).

<sup>1</sup> Originalspråk: franska.

<sup>2</sup> EUT L 347, 2006, s. 1.

4. Enligt artikel 78.1a i beslut nr 92/2003 ska en skattskyldig person vilandeförklaras i följande tre fall: om personen i fråga under ett kalenderhalvår inte uppfyllt någon av de deklarationsskyldigheter som föreskrivs i lag, om personen i fråga hållit sig undan skatterevision genom att uppge sådana uppgifter om sitt säte att skattemyndigheten inte kunnat identifiera det eller om skattemyndigheterna har fastställt att personen i fråga inte bedriver verksamhet vid det angivna sätet eller vid den angivna skatterättsliga hemvist.

5. Skattskyldiga som vilandeförklarats omfattas av bestämmelserna i artikel 11.1a och 11.1b i legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatt).

6. Enligt artikel 11.1a i skattelagen ska vilandeförklarade skattskyldiga beskattningsbara personer med hemvist i Rumänien betala de skatter som föreskrivs i denna lag. Däremot har de inte rätt att dra av kostnader för och mervärdesskatt på inköp som gjorts under den period de är vilande.

7. Enligt artikel 11.1b i skattelagen ska personer som förvärvar varor och/eller tjänster av skattskyldiga beskattningsbara personer med hemvist i Rumänien, efter det att dessa registrerats som vilande, inte ha rätt att dra av kostnader för och mervärdesskatt på inköpen i fråga, med undantag av inköp av varor som görs inom ramen för ett verkställighetsförfarande och/eller inköp av varor och/eller tjänster från beskattningsbara personer som omfattas av ett konkursförfarande.

8. I artikel 3.1 i l'ordinul Președintelui ANAF nr. 819/2008 (beslut nr 819/2008 av ordföranden för nationella skattemyndigheten) (nedan kallad ANAF) anges att en skattskyldig person förklaras vilande från och med den dag då det beslut genom vilket ANAF:s ordförande godkänner förteckningen över vilande skattskyldiga personer träder i kraft. I artikel 3.2 i beslut nr 819/2008 föreskrivs att denna förteckning ska anslås på ANAF:s huvudkontor och offentliggöras på ANAF:s webbplats. Beslutet av ANAF:s ordförande om godkännande av förteckningen över vilande skattskyldiga personer ska i enlighet med artikel 3.3 i beslut nr 819/2008 träda i kraft 15 dagar efter den dag då beslutet anslogs.

9. De deklarationsskyldigheter som avses i artikel 78.1a a i beslut nr 92/2003 anges närmare i bilaga nr 1 till beslut nr 3347/2011 av ANAF:s ordförande. Vid tidpunkten för de aktuella omständigheterna i det nationella målet angavs följande deklarationsskyldigheter:

- 100 "Deklaration av betalningsskyldigheter till statsbudgeten".
- 112 "Deklaration av betalningsskyldigheter avseende sociala avgifter, inkomstskatt och registret över försäkrade personer".
- 101 "Deklaration avseende bolagsskatt".
- 300 "Deklaration avseende [mervärdesskatt]".
- 301 "Särskild deklaration avseende [mervärdesskatt]".
- 390 VIES "Sammanfattande deklaration avseende gemenskapsinterna leveranser/förvärv av varor".
- 394 "Deklaration med upplysningar om inhemska leveranser/tillhandahållanden och förvärv".

10. Det framgår av uppgifter som domstolen tagit del av att Rom Packaging i det nationella målet förklarats vilande på grund av uteblivna deklarerationer.

11. Med hänsyn till vilandeförklaringen av Rom Packaging fann de rumänska skattemyndigheterna att Paper Consult i enlighet med artikel 11.1 b i skattelagen inte kunde dra av 45 680 rumänska leu (RON) för ingående mervärdesskatt på tjänster som tillhandahållits enligt avtal som ingicks den 3 januari 2011.

12. Sedan Paper Consults administrativa överklagande ogillats väckte bolaget talan vid Tribunalul Bistrița-Năsăud (domstolen i Bistrița-Năsăud, Rumänien). Den 8 juli 2015 ogillades även den talan.

13. Paper Consult överklagade då till Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj). Paper Consult anförde att vilandeförklaringen av Rom Packaging inte kunde göras gällande mot Paper Consult, eftersom den inte varit föremål för enskild delgivning och att det för att ha rätt att dra av mervärdesskatt var tillräckligt att uppfylla villkoren i artikel 178 i direktiv 2006/112, det vill säga att inneha en faktura som utfärdats i enlighet med bestämmelserna i avdelning XI, kapitel 3, avsnitten 3–6 i nämnda direktiv.

14. Den hänskjutande domstolen har framhållit att direktiv 2006/112 enligt domstolens praxis syftar till och uppmuntrar åtgärder för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, såvida de nationella åtgärderna i fråga är proportionerliga. Den hänskjutande domstolen anser att sådana nationella bestämmelser som de som är tillämpliga i det nationella målet är tillåtna enligt artikel 273 i direktiv 2006/112, i vilken anges att medlemsstaterna får införa skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Enligt den hänskjutande domstolen är det nämligen inte orimligt betungande för beskattningsbara personer att de endast anmodas att gå in på ANAF:s webbplats för att kontrollera om personer som de har för avsikt att anlita har vilandeförklarats.

15. Med hänsyn till att det inte finns någon rättspraxis i detta avseende beslutade Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj) att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Utgör direktiv 2006/112 hinder för nationella bestämmelser enligt vilka en beskattningsbar person nekas avdragsrätt för mervärdesskatt med motiveringen att personen i föregående led, som utfärdat fakturan med uppgift om det fakturerade beloppet respektive mervärdesskatten, hade förklarats vilande av skattemyndigheten?
- 2) För det fall att den första frågan besvaras nekande, utgör direktiv 2006/112 hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det är tillräckligt att publicera en förteckning över de beskattningsbara personer som anses vilande vid nationella skattemyndighetens säte eller på dess webbsida under rubriken 'Offentlig information – upplysningar om näringsidkare' för att kunna neka avdragsrätt för mervärdesskatt under de förutsättningar som anges i den första frågan?”

16. Paper Consult, den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligt över dessa frågor. De båda sistnämnda berörda parterna yttrade sig vid förhandlingen den 26 januari 2017.

## II. Bedömning

### Upptagande till prövning

17. Den rumänska regeringen har anfört att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till prövning på grund av att den hänskjutande domstolen inte har förklarat varför den anser att svaret på frågorna är nödvändigt för att lösa tvisten i det nationella målet. Paper Consults resonemang avser enbart frågan huruvida vilandeförklaringen kan göras gällande och inte vilandeförklaringens verkningar i sig så som de följer av de nationella bestämmelserna.

18. Jag anser inte att den rumänska regeringens invändning kan godtas.

19. Det är riktigt att domstolen, i enlighet med sitt uppdrag inom ramen för det samarbete som inrättats genom artikel 267 FEUF att bidra till rättsskipningen i medlemsstaterna, inte ska ge rådgivande utlåtanden om hypotetiska frågor.<sup>3</sup> I ett sådant fall fyller nämligen den nationella domstolens begäran om tolkning av unionsrätten inget objektivet behov för att den nationella domstolen ska kunna fatta sitt beslut och avgöra det nationella målet.

20. Av begäran om förhandsavgörande framgår, som den rumänska regeringen för övrigt har påpekat, att det nationella målet ger upphov till en rättsfråga i vilket en enskild har anfört att skattemyndigheten är skyldig att medge vederbörande avdragsrätt för mervärdesskatt även om avdragsrätten följer av en transaktion med en skattskyldig person som förklarats vilande. Det framgår även av motiveringen till begäran om förhandsavgörande att Paper Consult hävdar att det enda villkoret för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är att artikel 178 a i direktiv 2006/112 iakttas.

21. Denna motivering är visserligen kortfattad men tillräcklig för att förklara skälen till att den hänskjutande domstolen undrar över tolkningen av direktiv 2006/112.

22. För övrigt anser jag inte att det inom ramen för presumtionen att tolkningsfrågor antas vara relevanta för tolkningen av unionsrätten ankommer på domstolen att ifrågasätta den hänskjutande domstolens bedömning av den exakta räckvidden av det resonemang som parterna i det nationella målet fört vid den hänskjutande domstolen. Den nationella domstolen är nämligen fortfarande ensam ansvarig för fastställandet av den rättsliga och faktiska bakgrunden till begäran om förhandsavgörande, vars riktighet det inte ankommer på domstolen att pröva.<sup>4</sup>

23. Även om det vore så, som den rumänska regeringen har antytt i sitt skriftliga yttrande, att den hänskjutande domstolen har överskridit gränserna för de grunder för rättsstridighet som anförts vid den domstolen, ankommer det inte heller på EU-domstolen att kontrollera om beslutet har fattats i enlighet med nationella förfaranderegler.<sup>5</sup>

24. Följaktligen uppmanar jag domstolen att förklara att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning.

## Prövning i sak

25. Som anges ovan i inledningen har den hänskjutande domstolen begärt ett förhandsavgörande för att få klarhet i frågan huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det hindrar nationella bestämmelser som innebär att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt nekas beskattningsbara personer som köper varor eller tjänster av andra beskattningsbara personer på grund av att dessa förklarats vilande i enlighet med de nationella bestämmelserna och dessa vilande personer finns upptagna på en förteckning på de nationella skattemyndigheternas webbplats.

26. Den hänskjutande domstolen har visserligen inte explicit hänvisat till någon specifik bestämmelse i direktiv 2006/112, men det råder ingen tvekan om att den hänskjutande domstolen, som de berörda parter som yttrat sig i målet för övrigt har förstått, önskar ett klagörande av förhållandet mellan principen om avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 och de skyldigheter som medlemsstaterna finner det nödvändigt att införa för en riktig uppörd av mervärdesskatten och för att förebygga bedrägeri i enlighet med artikel 273 i nämnda direktiv.

3 Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punkterna 38 och 47 och där angiven rättspraxis).

4 Se, beträffande denna fasta rättspraxis, bland annat dom av den 13 oktober 2016, Prezes Urzędu Komunikacji Elektroniczej och Petrol (C-231/15, EU:C:2016:769, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

5 Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 1994, Eurico Italia m.fl. (C-332/92, C-333/92 och C-335/92, EU:C:1994:79, punkt 13) och dom av den 29 juni 2010, E och F (C-550/09, EU:C:2010:382, punkt 35). Se även mitt förslag till avgörande i målet Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:79, punkt 21).

27. Det följer nämligen av handlingarna i målet och av den rumänska regeringens yttrande att syftet med att neka avdragsrätt för mervärdesskatt för näringsidkare som är beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende i Rumänien och som gjort inköp hos skattskyldiga personer som förklarats vilande i denna medlemsstat är att avskräcka dessa näringsidkare från att göra inköp hos sådana skattskyldiga personer - som befinner sig i en situation som utgör en risk för skatteundandragande på grund av att de inte uppfyllt sina deklarationsskyldigheter - och i slutändan att bidra till att dessa skattskyldiga personer försvinner från marknaden om de inte vidtar rättelse.

28. Det finns en riklig rättspraxis om förhållandet mellan principen om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och de skyldigheter som medlemsstaterna kan begära av näringsidkare för en riktig uppbörd av mervärdesskatt och för att förebygga bedrägeri.<sup>6</sup>

29. Utgångspunkten i denna rättspraxis är en erinran om att beskattningsbara personers rätt att från den mervärdesskatt de ska betala dra av den mervärdesskatt som ska eller har erlagts på varor och tjänster som de tidigare köpt är "grundläggande" i det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättats genom unionslagstiftningen.<sup>7</sup>

30. Således kan avdragsrätten enligt artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 i princip inte begränsas och inträder omedelbart för hela den ingående skatten.<sup>8</sup> Enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

31. Domstolen har även vid flera tillfällen erinrat om att syftet med avdragssystemet är att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet, inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för alla ekonomiska transaktioner, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt.<sup>9</sup>

32. Avdragsrätten för mervärdesskatt är emellertid underordnad såväl materiella som formmässiga krav och villkor.

33. Vad beträffar de materiella kraven eller villkoren följer det av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att den berörda personen för att kunna utnyttja rätten till avdrag ska vara en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet och att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för personens beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person.<sup>10</sup>

6 Se, bland annat, dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi (C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470), dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446), dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373), dom av den 6 september 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), beslut av den 28 februari 2013, Forwards V (C-563/11, ej publicerat, EU:C:2013:125), beslut av den 16 maj 2013, Hardimpex (C-444/12, ej publicerat, EU:C:2013:318), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719) och dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

7 Se, bland annat, dom av den 25 oktober 2001, kommissionen/Italien (C-78/00, EU:C:2001:579, punkt 28), dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 37) och dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 43).

8 Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38), dom av den 6 september 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 24), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 26), dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 44) och beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869, punkt 30).

9 Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 39), dom av den 6 september 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 25), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 27) och beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869, punkt 31).

10 Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 26) och dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

34. Vad beträffar formerna för utövandet av avdragsrätten, som kan likställas med formmässiga krav eller villkor,<sup>11</sup> föreskrivs i artikel 178 a i direktiv 2006/112 att en skattskyldig ska inneha en faktura som upprättats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240. Enligt artikel 226.3 i direktiv 2006/112 ska fakturan i synnerhet innehålla uppgift om det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den beskattningsbara personen har utfört leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.

35. Domstolen har vid flera tillfällen uttalat sig om situationer i vilka en beskattningsbar person nekats avdragsrätt för mervärdesskatt av de nationella skattemyndigheterna på grund av oriktigheter eller underlåtenheter avseende formella villkor, då de materiella villkoren enligt direktiv 2006/112 för övrigt varit uppfyllda.

36. Allmänt sett följer det av domstolens domar att rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten ska medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.<sup>12</sup>

37. Eftersom nekad avdragsrätt för mervärdesskatt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt<sup>13</sup> kan domstolen endast under särskilda omständigheter medge att ett åsidosättande av formella skyldigheter kan vara ett godtagbart skäl för skattemyndigheter att neka en beskattningsbar person en sådan rätt.

38. Hittills medger rättspraxis att avdragsrätt för mervärdesskatt kan nekas i två olika fall. Det första är om ett åsidosättande av sådana formella krav medför att det inte går att säkert bevisa att de materiella kraven har uppfyllts.<sup>14</sup> Det andra fallet då avdragsrätt för mervärdesskatt får nekas är om det mot bakgrund av objektiva omständigheter är styrkt att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk och den beskattningsbara personen visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.<sup>15</sup>

39. Förklaringen till det första fallet är att formella krav föreskrivs just för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och för att den ska kunna kontrolleras av medlemsstaternas skattemyndigheter. Det är följaktligen fullständigt logiskt att neka avdragsrätt om ett åsidosättande av dessa krav är så omfattande att det omöjliggör eller i allt för hög grad försvårar kontrollen av att de materiella villkoren för avdragsrätten är uppfyllda.

40. Så tycks emellertid inte vara fallet i det nationella målet.

41. Det följer av beslutet om hänskjutande att Paper Consult, som nekats avdragsrätt, är en beskattningsbar person enligt direktiv 2006/112 och att bolaget inom ramen för sin ekonomiska verksamhet köpt och betalat för tjänster som tillhandahållits enligt ett avtal av den 3 januari 2001 av en annan näringsidkare, Rom Packaging. Även detta bolag är skyldigt att betala mervärdesskatt men har förklarats vilande enligt de nationella bestämmelserna för att det åsidosatt sina deklarationsskyldigheter. Handlingarna i målet innehåller inga uppgifter som tyder på att de rumänska skattemyndigheterna inte kunde kontrollera att de tjänster som fakturerats Paper Consult verkligen tillhandahållits eller inte hade möjlighet att kontrollera de båda näringsidkarnas identitet och ställning.

11 Se dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 44) och dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 41).

12 Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45 och där angiven rättspraxis), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42) och dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

13 Se dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52).

14 Se dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

15 Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkterna 59, 60 och 64) och dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkterna 47–50).

42. Vad särskilt beträffar Rom Packagings ställning som beskattningsbar person och mot bakgrund av den rumänska regeringens skriftliga yttrande i syfte att förneka att Rom Packaging var en beskattningsbar person, ska det framhållas att en beskattningsbar person som vilandeförklarats enligt artikel 11.1a i skattelagen förblir en beskattningsbar person, eftersom vederbörande ska fortsätta att betala mervärdesskatt, även om avdragsrätten för mervärdesskatt inte kan göras gällande under vilandeperioden.

43. Att lämna in en deklaration och betala mervärdesskatten, eller att iaktta skyldigheten att vara registrerad för mervärdesskatt, är i vart fall inte något villkor eller någon skyldighet för att betraktas som en beskattningsbar person i den mening som avses i direktiv 2006/112, vilken person enligt artikel 9.1 i direktivet är ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.<sup>16</sup> Domstolen slog nyligen fast att en näringsidkare kunde betraktas som en beskattningsbar person i den mening som avses i bestämmelserna i direktiv 2006/112 trots att denna näringsidkare enligt nationella bestämmelser inte existerade, i synnerhet av det skälet att näringsidkaren inte var registrerad för mervärdesskatt, inte lämnade någon deklaration och inte betalade sin skatt.<sup>17</sup> Även en fakturautställare som tidigare förlorat sitt tillstånd att utöva näringsverksamhet, och därmed förlorat rätten att använda sitt skatteregistreringsnummer, har funnits vara en beskattningsbar person.<sup>18</sup>

44. Det andra fallet då domstolen medgett att avdragsrätt får nekas härrör huvudsakligen från medlemsstaternas rätt enligt artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 att ”införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri”.<sup>19</sup>

45. Som anges ovan bygger det rumänska systemet för vilandeförklaring av vissa beskattningsbara personer på tre olika fall då de rumänska bestämmelserna förutsätter att det finns en risk för skatteundandragande. Ett av dessa fall är att i likhet med Rom Packaging ha underlåtit att lämna in alla deklarationer, däribland deklarationer avseende mervärdesskatt, under sex månader. Denna underlåtelse beivras med en nekad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på inköp som företagits av dessa skattskyldiga personer under den period de förklarats vilande i enlighet med artikel 11.1a i den rumänska skattelagen. Denna bestämmelse är enligt min mening uppenbarligen en åtgärd som är syftar till att förebygga att situationer som anses utgöra en risk för skatteundandragande leder till ett faktiskt skatteundandragande. Att en skattskyldig person inte lämnar in sin deklaration, däribland deklaration avseende mervärdesskatt, kan nämligen dölja att den berörda personen försöker undandra sig skatt, och därmed är det syfte som eftersträvas när nämnda skattskyldiga person nekas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt under vilandeperioden verkligen att förebygga ett sådant skatteundandragande.

46. Det nu aktuella målet rör emellertid inte den vilandeförklarade skattskyldiga personens skattesituation, utan de beskattningsbara personer som i likhet med Paper Consult gjort inköp hos en sådan skattskyldig person, trots att denna förklarats vilande.

47. Genom att även vidta sanktionsåtgärder i form av nekad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för beskattningsbara personer som köper varor och/eller tjänster av en vilandeförklarad näringsidkare, måste artikel 11.1b i skattelagen onekligen anses ha det syfte som eftersträvas genom systemet med vilandeförklaring, att motverka skatteundandragande.

16 Se dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkterna 39 och 40).

17 Se dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkterna 19, 31, 39 och 42).

18 Se dom av den 6 september 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkterna 28–33).

19 Min kursivering. Se, bland annat, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 55) och dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49).

48. Denna artikel, jämförd med systemet för vilandeförklaring, har det åtminstone indirekta syftet att dessa beskattningsbara personer ska bli skyldiga att inhämta upplysningar om blivande avtalsparter och ta reda på om dessa har vilandeförklarats (vilket innebär en risk för skatteundandragande).

49. En sådan förpliktelse sträcker sig längre än det krav som medgetts av domstolen enligt vilket, om det förekommer något som ger en upplyst näringsidkare fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande ska denna näringsidkare, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kunna se sig tvingad att skaffa upplysningar om en annan näringsidkare från vilken vederbörande kan komma att förvärva varor eller tjänster för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet.<sup>20</sup>

50. Skyldigheten att ta reda på om de beskattningsbara personerna är vilande, som införts i den rumänska lagstiftningen, åvilar alla näringsidkare som bedriver ekonomisk verksamhet i Rumänien och som avser att förvärva något av en annan näringsidkare i denna medlemsstat, oberoende av om denna näringsidkare verkligen har förklarats vilande och därmed har gjort sig skyldig till oriktigheter som fastställts av de rumänska skattemyndigheterna. Det rör sig följaktligen om en allmän skyldighet för alla näringsidkare att kontrollera att en framtida avtalspart är "tillförlitlig" i skattehänseende genom att konsultera en offentlig förteckning över vilandeförklarade näringsidkare som upprättats av de rumänska skattemyndigheterna, oavsett om det finns några tecken som tyder på att den framtida avtalsparten kan ha gjort sig skyldig till oriktigheter eller till ett mervärdesskatteundandragande.

51. Med hänsyn till att en vilandeförklaring enligt rumänsk rätt är reglerad, offentlig och lättillgänglig anser jag inte att denna skyldighet är allt för betungande för beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende i Rumänien, vilka normalt kan förväntas ha kännedom om de nationella bestämmelserna och att de iakttar den omsorg som krävs av en åtminstone genomsnittligt medveten näringsidkare genom att konsultera den förteckning över vilandeförklarade skattskyldiga personer som upprättats av de rumänska skattemyndigheterna och finns på ANAF:s webbplats.

52. Denna skyldighet kan jämföras med en åtgärd som enligt min mening skäligen kan krävas av en beskattningsbar person för att kontrollera om den transaktion vederbörande avser att genomföra medför en risk för medverkan till skatteundandragande.

53. För övrigt har både den rumänska regeringen och kommissionen angett att detta nationella system för onlinepublicering har beröringspunkter med det system som inrättats på unionsnivå genom det (automatiserade) system för utbyte av information om mervärdesskatt (VIES) som gör det möjligt för näringsidkare att få en bekräftelse på deras affärspartners registreringsnummer för mervärdesskatt och för de nationella skattemyndigheterna att kunna kontrollera gemenskapsinterna transaktioner och upptäcka eventuella oegentligheter.<sup>21</sup>

54. I motsats till de mål i vilka domstolen fastställde att det förelåg en överföring av ett kontrollansvar och ett ansvar för att upptäcka oegentligheter och skatteundandragande som i princip ligger på de nationella skattemyndigheterna,<sup>22</sup> innebär nämligen de rumänska bestämmelserna endast att beskattningsbara personer måste kontrollera om den näringsidkare som de avser att göra inköp hos är uppförd på den offentliga förteckning - som är tillgänglig på ANAF:s webbplats - över näringsidkare

<sup>20</sup> Se, bland annat, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60), beslut av den 28 februari 2013, Forwards V (C-563/11, ej publicerat, EU:C:2013:125, punkt 40), beslut av den 16 maj 2013, Hardimpex (C-444/12, ej publicerat, EU:C:2013:318, punkt 25) och beslut av den 15 juli 2015, Koela-N (C-159/14, ej publicerat, EU:C:2015:513, punkt 47).

<sup>21</sup> Se dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 28).

<sup>22</sup> Se, bland annat, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 61, 62 och 65) och dom av den 6 september 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkterna 42–44).



som vilandeförklarats till följd av kontroller som utförts av de nationella skattemyndigheterna själva. Detta krav på beskattningsbara personer att konsultera en förteckning över vilandeförklarade näringsidkare utgör definitivt ingen överföring av nationella myndigheters kontrolluppgifter till de beskattningsbara personerna.

55. Därmed måste det anses att en beskattningsbar person som ingår mervärdesskattepliktiga transaktioner med en vilandeförklarad näringsidkare i alla fall vet eller borde veta att sådana transaktioner utgör en risk för skatteundandragande.

56. Är det skäligt att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av att denna person kände till eller rimligen borde ha känt till en sådan risk?

57. Jag anser inte det.

58. Detta fall motsvarar inte det fall som fastställts i rättspraxis enligt vilken avdragsrätt endast får nekas om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon *medverkade till en transaktion som var ett led i ett undandragande* av mervärdesskatt, i synnerhet om detta undandragande begås (eller har begåtts) av leverantören.<sup>23</sup>

59. Följaktligen är det enligt nu gällande unionsrätt och rättspraxis inte tillräckligt för att motivera en nekad avdragsrätt att det endast finns en risk för mervärdesskatteundandragande, vars omfattning det för övrigt kan råda delande meningar om.

60. Domstolen har dessutom slagit fast att nationella åtgärder som syftar till att nå målen i artikel 273 i direktiv 2006/112 ska vidtas i enlighet med proportionalitetsprincipen och därför inte får tillämpas på ett sådant sätt att de *systematiskt* äventyrar avdragsrätten för mervärdesskatt och följaktligen den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet.<sup>24</sup>

61. Som den rumänska regeringen har förklarat utgör den nekade avdragsrätten för mervärdesskatt i det nu aktuella målet en sanktionsåtgärd vars avskräckande verkan egentligen inte i första hand syftar till att se till att skyldigheten att konsultera förteckningen över vilandeförklarade näringsidkare som upprättats av ANAF:s ordförande iakttas, utan snarare till att avskräcka beskattningsbara personer från att göra inköp hos vilandeförklarade näringsidkare och *in fine* utesluta dessa från marknaden om de inte vidtar rättelse.

62. En beskattningsbar person som efter att ha konsulterat förteckningen över vilandeförklarade näringsidkare och konstaterat att den näringsidkare som vederbörande avser att göra inköp hos finns upptagen på denna förteckning ändå gör inköp hos denna näringsidkare,<sup>25</sup> kommer därmed i vart fall inte att ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatten på nämnda transaktioner enligt rumänsk rätt, oavsett om vederbörande erhållit garantier från denna näringsidkare om att de specifika transaktioner som skulle ha legat till grund för avdragsrätten inte är ett led i ett skatteundandragande och att mervärdesskatt dessutom kommer att betalas till statskassan.

<sup>23</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkterna 48 och 49 och där angiven rättspraxis).

<sup>24</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57) och dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49). Domstolen erinrar regelbundet om att proportionalitetsprincipen innebär att medlemsstaterna måste använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå ett sådant syfte, i minsta mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen, såsom den grundläggande principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt. Se, bland annat dom av den 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 32 och där angiven rättspraxis) och dom av den 16 mars 2017, Bimotor (C-211/16, ej publicerad, EU:C:2017:221, punkt 27).

<sup>25</sup> Det kan finnas fullt legitima ekonomiska skäl till ett sådant beslut, till exempel att det finns ett selektivt eller exklusivt distributionsnät eller särskilda egenskaper hos de varor eller tjänster som säljs av den vilandeförklarade näringsidkaren.

63. Med andra ord bygger de rumänska bestämmelserna som kommissionen mycket riktigt gjorde gällande vid förhandlingen på en icke-motbevisbar presumtion att samtliga beskattningsbara personer som ingår mervärdesskattepliktiga transaktioner med vilandeförklarade näringsidkare medverkar till skatteundandragande. Bestämmelserna innebär att avdragsrätt för mervärdesskatt systematiskt ska nekas alla beskattningsbara personer som gör inköp hos en vilandeförklarad näringsidkare, även om den beskattningsbara personen och näringsidkaren, i synnerhet vid en skatterevision, kan lägga fram uppgifter och handlingar som visar att det inte föreligger någon risk för skatteundandragande i samband med de aktuella transaktionerna, de sistnämnda uppfyller de materiella och formella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt i den mening som avses i direktiv 2006/112, och inga skatteintäkter har uteblivit.

64. Sådana nationella bestämmelser sträcker sig enligt min mening längre än vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt och förebygga skatteundandragande.

65. Vad beträffar det nationella målet har den hänskjutande domstolen inte lagt fram några uppgifter som tyder på att transaktionerna mellan Paper Consult och Rom Packaging dolde ett skatteundandragande eller att den mervärdesskatt som angavs på det sistnämnda bolagets fakturor till Paper Consult för nämnda transaktioner inte motsvarade det belopp som betalades in till statskassan.

66. De nationella bestämmelserna blir i mina ögon ännu mer oproportionerliga i och med den omständighet som framhållits av Paper Consult i det skriftliga yttrandet och som inte bestritts av den rumänska regeringen, att en nekad avdragsrätt för en vilandeförklarad näringsidkares avtalspart enligt artikel 11.1b i skattelagen är slutgiltig, det vill säga att mervärdesskatten fortsätter att belasta avtalsparten även om samma vilandeförklarade näringsidkare har vidtagit full rättelse med avseende på sina skattskyldigheter. Detta står i kontrast till och förefaller oförenligt med vad som gäller för en vilandeförklarad näringsidkare som i enlighet med artikel 11.1a i skattelagen har rätt att få tillbaka mervärdesskatt som inte fick dras av under vilandeperioden under ett senare räkenskapsår, efter det att näringsidkaren i fråga förklarats aktiv igen av de rumänska skattemyndigheterna.

67. Vad beträffar denna aspekt av de nationella bestämmelserna angav den rumänska regeringen vid förhandlingen - i samband med domstolens frågor om det var proportionerligt att neka avdragsrätt för mervärdesskatt för avtalsparten till en vilandeförklarad näringsidkare - att lagen numera, efter en ändring av skattelagen, från och med den 1 januari 2017 tillåter att en beskattningsbar person som gjort inköp hos en vilandeförklarad näringsidkare har avdragsrätt för mervärdesskatt avseende transaktioner som utförts under denna näringsidkares vilandeperiod om den sistnämnda näringsidkaren sedan dess har vidtagit rättelse, i synnerhet med avseende deklarationsskyldigheterna.

68. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva räckvidden av denna ändring, i synnerhet om den kan tillämpas retroaktivt på omständigheterna i det nationella målet, inte minst med hänsyn till att Rom Packaging, enligt uppgifter i kommissionens skriftliga yttrande, förklarades aktivt igenom genom beslut av ANAF:s ordförande av den 24 april 2012.

69. Oberoende av omständigheterna i det nationella målet tyder ändringen av skattelagen och den rumänska regeringens förklaringar vid förhandlingen emellertid på att de rumänska myndigheterna själva insett det oproportionerliga i att systematiskt neka avdragsrätt för mervärdesskatt för en vilandeförklarad näringsidkares affärspartner, samtidigt som näringsidkaren i fråga senare vidtagit full rättelse med avseende på sina deklarationsskyldigheter.

70. När en beskattningsbar person i Rumänien köper varor och/eller tjänster av en vilandeförklarad näringsidkare i denna medlemsstat borde ett uppehåll i avdragsrätten för mervärdesskatt till dess att de transaktioner som ligger till grund för avdragsrätten har reglerats vara en lämpligare åtgärd än en systematiskt nekad avdragsrätt.

71. Det är riktigt att en i mervärdesskattehänseende beskattningsbar person i Rumänien som gör inköp hos en vilandeförklarad näringsidkare efter att ha underlåtit att konsultera förteckningen över vilandeförklarade näringsidkare har åsidosatt en av sina skyldigheter enligt de nationella bestämmelserna. En sådan skyldighet är som anges ovan enligt min mening inte orimlig. Om ett sådant formellt krav åsidosätts anser jag inte att unionsrätten hindrar att en avskräckande sanktionsåtgärd som står i proportion till allvaret i detta åsidosättande vidtas, exempelvis i form av ett bötesbelopp. Ett åsidosättande av en sådan skyldighet betyder emellertid inte, när det gäller specifika transaktioner som utgör grund för avdragsrätt för mervärdesskatt, att den vilandeförklarade näringsidkaren inte har kunnat ge den beskattningsbara personen ovan angivna garantier för att dessa transaktioner inte kommer att vara ett led i ett skatteundandragande och att mervärdesskatten kommer att betalas till statskassan.

72. Den icke-motbevisbara presumtion som ligger till grund för de rumänska bestämmelserna, som innebär att det är omöjligt för en beskattningsbar person att lägga fram några som helst uppgifter som kan styrka att transaktionerna med den vilandeförklarade näringsidkaren uppfyller villkoren i direktiv 2006/112 för att ha rätt att dra av mervärdesskatten på nämnda transaktioner, sträcker sig enligt min mening längre än vad som är nödvändigt för att nå de berättigade mål som eftersträvas genom nämnda bestämmelser.

73. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att den hänskjutande domstolens frågor ska besvaras på följande sätt. Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är aktuella i det nationella målet, vilka även om inget skatteundandragande och inga uteblivna skatteintäkter har fastställts innebär en systematisk och definitivt nekad avdragsrätt för mervärdesskatt för beskattningsbara personer som betalat mervärdesskatt på transaktioner med en näringsidkare som förklarats vilande i enlighet med nämnda bestämmelser, oberoende av den omständigheten att vilandeförklaringen av den berörda näringsidkaren, som bygger på att det finns en risk för skatteundandragande, är offentlig och lätt åtkomlig för varje beskattningsbar person i den aktuella medlemstaten.

### **Den rumänska regeringens begäran att begränsa verkningarna i tiden av domstolens dom**

74. Om domstolen godtar min bedömning ankommer det på domstolen att pröva den rumänska regeringens begäran i det skriftliga yttrandet att begränsa verkningarna i tiden av domstolens dom.

75. Till stöd för denna begäran har den rumänska regeringen i första hand gjort gällande att de rumänska myndigheterna handlat i god tro. Denna goda tro vilar på två grunder. Å ena sidan objektiva tvivel beträffande räckvidden av domstolens praxis. Å andra sidan kommissionen agerande, vilken i maj 2014 godtog de rumänska myndigheternas svar på ett klagomål som ingetts inom ramen för ett EU Pilot-förfarande avseende de nationella bestämmelser som är i fråga i det nu aktuella målet. Detta fick de rumänska myndigheterna att tro att bestämmelserna var förenliga med unionsrätten. I andra hand har den rumänska regeringen framhållit de allvarliga ekonomiska följder som skulle följa för det fall att avdrag för mervärdesskatt – till följd av domstolens dom – måste medges samtliga näringsidkare som ingått transaktioner med vilandeförklarade näringsidkare sedan år 2007. Den rumänska regeringen anser att denna merkostnad skulle motsvara 0,5 procent av bruttonationalprodukten.

76. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande uppmanat domstolen att avvisa denna begäran på grund av att villkoren enligt rättspraxis inte är uppfyllda.

77. Jag delar kommissionens ståndpunkt.

78. Det följer av domstolens fasta praxis att den tolkning som domstolen gör av en unionsrättslig bestämmelse, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den ska eller borde ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Av detta följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före meddelandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda bestämmelse är uppfyllda i övrigt.<sup>26</sup>

79. Det är endast i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att återropa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar.<sup>27</sup>

80. Om ett av dessa kriterier inte är uppfyllt är det inte nödvändigt att pröva det andra, eftersom kriterierna är kumulativa.<sup>28</sup>

81. Domstolen har endast begränsat räckvidden i tiden av en dom avseende ett förhandsavgörande när vissa klart preciserade omständigheter har varit för handen, särskilt då det har förelegat risk för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot unionsrätten på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande unionsbestämmelsernas tillämpningsområde, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit.<sup>29</sup>

82. Kriteriet att de berörda, däribland de rumänska skattemyndigheterna, ska ha handlat i god tro är enligt min mening inte uppfyllt i det nu aktuella fallet.

83. Vad beträffar de tvivel - och inte endast den objektiva och betydande osäkerhet som avses i rättspraxis - som den rumänska regeringen fört fram avseende tolkningen av unionsrätten, är det visserligen sant att den situation som ligger bakom det nu aktuella målet skiljer sig något från de mål som domstolen tidigare prövat. Som jag erinrar om i min bedömning ovan utgör ändå en nekad avdragsrätt för mervärdesskatt för beskattningsbara personer ett undantag från den grundläggande principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som enligt fast rättspraxis endast kan anses lagenligt i undantagsfall. Denna rättspraxis har visserligen vidareutvecklats de senaste åren, men de grundläggande principerna fastställdes för länge sedan och i vart fall före den 1 januari 2007, då Rumänien anslöt sig till Europeiska unionen.<sup>30</sup> Även om det kunde medges att det förelåg en objektiv och betydande osäkerhet skulle denna osäkerhet obestriddligen inte ha sitt ursprung i räckvidden av unionsrättens bestämmelser utan i att Rumänien bibehöll de bestämmelser som gav upphov till det nu aktuella målet efter anslutningen till Europeiska unionen.

<sup>26</sup> Se, bland annat, dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 58), dom av den 18 oktober 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punkt 41) och dom av den 22 januari 2015, Balazs (C-401/13 och C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 49).

<sup>27</sup> Se dom av den 22 januari 2015, Balazs (C-401/13 och C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

<sup>28</sup> Se, bland annat, dom av den 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 28) och dom av den 22 januari 2015, Balazs (C-401/13 och C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 53).

<sup>29</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 januari 2015, Balazs (C-401/13 och C-432/13, EU:C:2015:26, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

<sup>30</sup> Se, beträffande den grundläggande och i princip obegränsade avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, bland annat dom av den 6 juli 1995, BP Supergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, punkterna 16–18) och, beträffande iakttagande (och åsidosättande) av proportionalitetsprincipen i samband med en åtgärd genom vilken avdragsrätt för mervärdesskatt systematiskt nekas beskattningsbara personer för vissa utgiftskategorier, för att hindra skatteflykt och skatteundandragande, dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi (C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470, punkterna 60–62).

84. Att kommissionen avslutat räkenskaperna för ett EU Pilot-förfarande ändrar inte den bedömningen.

85. Detta informella förfarande, som inrättades av kommissionen i meddelandet ”En Europeisk union som bygger på resultat – tillämpningen av [unions]rätten”<sup>31</sup>, innebär ett frivilligt samarbete mellan kommissionen och medlemsstaterna som i allmänhet avser både att kontrollera att unionsrätten tillämpas korrekt och att i ett tidigt skede lösa frågor som uppstår genom denna tillämpning. Ett sådant förfarande kan visserligen ha som enda föremål att begära upplysningar eller uppgifter, men i de flesta fall är syftet att i möjligaste mån undvika ett fördragsbrottsförfarande enligt artikel 258 FEUF.<sup>32</sup> Att ett sådant informellt förfarande, som inte regleras i några bestämmelser i fördraget, avslutas inverkar emellertid inte på kommissionens rätt att inleda ett formellt förfarande enligt artikel 258 FEUF. I vart fall kan kommissionens inställning som sådan inte lägga grunden för några berättigade förväntningar hos en medlemsstat beträffande den nationella lagstiftningens överensstämmelse med unionsrätten när det som i det nu aktuella målet följer av rättspraxis att det inte föreligger någon objektiv och betydande osäkerhet om räckvidden av unionsrätten, i synnerhet bestämmelserna i direktiv 2006/112.

86. Under dessa förutsättningar föreslår jag att domstolen ska ogilla den rumänska regeringens yrkande att domstolen ska begränsa verkningarna i tiden av den dom som ska meddelas, utan att kriteriet att det ska föreligga en risk för allvarliga störningar behöver prövas.

### III. Förslag till avgörande

87. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som hänskjutits av Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) på följande sätt:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är aktuella i det nationella målet, vilka medför, även för det fall att inget skatteundandragande och inga uteblivna skatteintäkter har fastställts, en systematisk och definitivt nekad avdragsrätt för mervärdesskatt för beskattningsbara personer som betalat mervärdesskatt på transaktioner med en näringsidkare som förklarats vilande i enlighet med nämnda bestämmelser, oberoende av den omständigheten att vilandeförklaringen av den berörda näringsidkaren, som bygger på att det finns en risk för skatteundandragande, är offentlig och lätt åtkomlig för varje beskattningsbar person i den aktuella medlemsstaten.

<sup>31</sup> KOM (2007) 502 slutlig.

<sup>32</sup> Se, beträffande detta förfarandes olika egenskaper mot bakgrund av unionsrättens regler om tillgång till institutionernas handlingar, bland annat, förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpston i målet Sverige/kommissionen (C-562/14 P, EU:C:2016:885, punkterna 40–54).