

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62019CJ0895

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

18. marts 2021 ( \*1 )

»Præjudiciel forelæggelse – indirekte beskatning – moms – direktiv 2006/112/EF – erhvervelse af varer inden for Fællesskabet – fradrag for den indgående afgift, der skal betales i forbindelse med en sådan erhvervelse – formelle betingelser – materielle krav – frist for indgivelse af afgiftsangivelsen – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-895/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice, Polen) ved afgørelse af 4. november 2019, indgået til Domstolen den 4. december 2019, i sagen

A.

mod

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Piçarra, og dommerne S. Rodin og K. Jürimäe (refererende dommer),

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

–

A. ved doradca podatkowy M. Bielawski,

–

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców ved radca prawny P. Chrupek,

–

den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

–

Europa-Kommissionen ved M. Siekierzyńska og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

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 artikel 167 og 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem A. og Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for det nationale kontor for skatte- og afgiftsoplysning, Polen) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende fradrag for den indgående merværdiafgift (moms), der skal betales i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet.

Retsforskrifter

EU-retten

3

Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

b)

erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

i)

af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36.«

4

Direktivets artikel 68 er sålydende:

»Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet finder sted.

Erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet anses for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen inden for medlemsstaten af lignende varer anses for at finde sted.«

5

Det nævnte direktivs artikel 69 bestemmer:

»Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet forfalder momsen ved udstedelsen af fakturaen, eller, hvis der ikke er udstedt en faktura inden denne dato, ved udløbet af den i artikel 222, stk. 1, omhandlede frist.«

6

Direktivets artikel 167 er affattet på følgende måde:

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

7

Momsdirektivets artikel 168 fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

[...]

c)

den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

[...]«

8

Direktivets artikel 178 har følgende ordlyd:

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

[...]

c)

for det i artikel 168, litra c), omhandlede fradrag – for så vidt angår erhvervelse af varer inden for Fællesskabet – i den i artikel 250 omhandlede momsangivelse have anført alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den moms, som han skal betale for sine erhvervelser af varer, samt være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-5

[...]«

9

Direktivets artikel 179 er sålydende:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

10

Direktivets artikel 180 er affattet på følgende måde:

»Medlemsstaterne kan give en afgiftspligtig person tilladelse til at foretage et fradrag, som ikke er foretaget i henhold til artikel 178 og 179.«

11

Momsdirektivets artikel 181 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan give en afgiftspligtig person, der ikke er i besiddelse af en faktura udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-5, tilladelse til at foretage det i artikel 168, litra c), omhandlede fradrag for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet.«

12

Direktivets artikel 182 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fastsætter betingelserne og de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 180 og 181.«

13

Direktivets artikel 222, stk. 1, er sålydende:

»For leveringer af varer, der foretages på de i artikel 138 fastsatte betingelser, eller for leveringer af ydelser, for hvilke kunden er afgiftspligtig i medfør af artikel 196, skal der udstedes en faktura senest den femtende dag i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.«

14

Direktivets artikel 273, stk. 1, fastsætter:

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

Polsk ret

15

Artikel 86 i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2018, pos. 2174) bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«):

»1. Såfremt varer og tjenesteydelser anvendes af den afgiftspligtige person i forbindelse med afgiftsbelagte transaktioner, har den pågældende ret til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift [...]

[...]

10. Retten til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift indtræder i den afgiftsperiode, i hvilken afgiftspligten for de af den afgiftspligtige person erhvervede eller importerede varer og tjenesteydelser er opstået.

10b. Retten til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift i de tilfælde, som nævnes i:

[...]

2)

stk. 2, nr. 4, litra c), opstår i henhold til stk. 10, for så vidt som den afgiftspligtige person

a)

modtager en faktura, der bekræfter den levering af varer, som for den pågældende udgør en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, inden for tre måneder efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten opstod for de erhvervede varer

b)

anfører beløbet på den skyldige afgift i forbindelse med erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet på den afgiftsangivelse, på hvilken vedkommende er forpligtet til at beregne denne afgift, senest tre måneder efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten opstod med hensyn til de erhvervede varer

[...]

10i. Når den afgiftspligtige person inkluderer det skyldige afgiftsbeløb i den afgiftsangivelse, på hvilken vedkommende er forpligtet til at beregne denne afgift, på et senere tidspunkt end den dato, der er fastsat i stk. 10b, nr. 2, litra b), og stk. 10b, nr. 3, kan den pågældende forøge beløbet på den indgående afgift tilsvarende i beregningen for en regnskabsperiode, for hvilken fristen for indgivelse af en afgiftsangivelse endnu ikke er udløbet.

[...]

13. Hvis den afgiftspligtige person ikke i det skyldige afgiftsbeløb har foretaget fradrag af den indgående afgift inden for de frister, der er fastsat i stk. 10, 10d, 10e og 11, kan den pågældende med forbehold af stk. 13a fradrage det skyldige afgiftsbeløb ved en berigtigelse af afgiftsangivelsen for den periode, hvor retten til fradrag af afgiften opstod, men dog senest fem år fra starten på det år, hvor fradragsretten opstod.

13a. Hvis den afgiftspligtige person i forbindelse med en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, med hensyn til hvilken den afgiftspligtige person i henhold til artikel 17 er erhververen af varer og tjenesteydelser, ikke foretager fradrag af den indgående afgift i det afgiftsbeløb, der skal betales, inden for de frister, der er fastsat i stk. 10 og 11, kan den pågældende fradrage det skyldige afgiftsbeløb ved en berigtigelse af afgiftsangivelsen for den periode, hvor retten til fradrag af afgiften opstod, men dog senest fem år efter afslutningen af det år, hvor fradragsretten opstod.«

16

Affattelsen af momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 2, litra b), hidrører fra en lovgivningsmæssig ændring, der trådte i kraft den 1. januar 2017. Ved denne ændring blev sætningsleddet »senest tre måneder efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten opstod med hensyn til de erhvervede varer« indsat i den nævnte bestemmelse. Forud for denne dato var der ikke fastsat nogen frist i denne bestemmelse. Ved samme ændring blev stk. 10i indsat i denne lovs artikel 86.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17

A. er et selskab, der inden for rammerne af sin erhvervsmæssige virksomhed bl.a. foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet på polsk område. Selskabet anvender disse varer i forbindelse med transaktioner, der er momspligtige på det nævnte område.

18

A. indgav en anmodning om et bindende svar til skatte- og afgiftsmyndigheden vedrørende følgende faktiske situation. I visse situationer er selskabet ikke i stand til at anføre den skyldige moms, der skal betales som følge af erhvervelser inden for Fællesskabet, på den afgiftsangivelse, der skal indgives inden for en frist på tre måneder efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten med hensyn til de erhvervede varer opstod. I det tilfælde angiver selskabet denne moms efter udløbet af denne frist ved en berigtigelse af sin afgiftsangivelse. Situationen kan opstå i tilfælde af for sen modtagelse af en faktura, A.'s ukorrekte klassificering af transaktionen eller en fejl begået af den person, der har ansvaret for bogføringen og momsangivelserne.

19

Rent konkret anmodede A. skatte- og afgiftsmyndigheden om at oplyse, om selskabet i et sådant tilfælde kunne foretage et fradrag af den indgående moms, der skulle betales i forbindelse med en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, i løbet af den samme afgiftsperiode som den, hvori den skyldige moms var blevet angivet, og dette selv om selskabet foretog berigtigelsen af momsangivelsen efter udløbet af den frist på tre måneder, der er fastsat i momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 2, litra b). A. er af den opfattelse, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende, for så vidt som der ved denne bestemmelse er tilføjet et supplerende krav i forhold til de betingelser, som fradragsretten er undergivet, og som er fastsat i momsdirektivet, og for så vidt som

bestemmelsen er i strid med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

20

Således som det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, udstedte skatte- og afgiftsmyndigheden den 27. december 2018 et bindende svar, hvorefter den frist på tre måneder, der er fastsat i momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 2, litra b), ikke begrænser fradragsretten og derfor ikke kan anses for at være uforenelig med momsdirektivet eller med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet. Desuden giver dette direktivs artikel 178 medlemsstaterne beføjelse til at indføre formkrav, der opstiller betingelser for fradragsretten, såsom denne frist på tre måneder.

21

A. har anlagt sag ved den forelæggende ret, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice, Polen), med påstand om annullation af det nævnte bindende svar. Selskabet har til støtte for sit søgsmål gjort gældende, at momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 2, litra b), er uforenelig med såvel momsdirektivets artikel 167 og 178 som princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

22

Den forelæggende ret ønsker oplyst, hvorvidt momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 2, litra b), er forenelig med EU-retten.

23

Den nævnte ret har præciseret, at der ved denne bestemmelse siden den 1. januar 2017 har været indført en ny betingelse i form af en frist, hvorefter fradragsretten er betinget af, at der indgives en afgiftsangivelse inden for en frist på tre måneder efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten med hensyn til de erhvervede varer opstod. Når denne frist er overskredet, skal den afgiftspligtige person berigtige den tidligere indgivne angivelse, og den pågældende kan i overensstemmelse med momslovens artikel 86, stk. 10i, kun i den igangværende periode foretage et fradrag af den indgående moms, som skal betales i forbindelse med erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet. Den afgiftspligtige person bærer således den økonomiske byrde ved den skyldige moms og skal i givet fald betale renter.

24

Det fremgår af den begrundelse, som ledsagede denne lovgivningsmæssige ændring, at ændringen skulle gøre det muligt at føre bedre tilsyn med samhandelen inden for Fællesskabet, i forbindelse med hvilken der var blevet konstateret uregelmæssigheder, og med den omvendte momsbetalingspligt.

25

Den forelæggende ret har ligeledes anført, at der ved momslovens artikel 86 er indført en frist på fem år for berigtigelse af den skyldige moms, mens denne artikel fastsætter to frister for udøvelsen af fradragsretten, nemlig dels en præklusionsfrist på tre måneder til at beregne denne afgift, dels en forældelsesfrist på fem år. Denne præklusionsfrist kan volde vanskeligheder i lyset af EU-retten.

26

Det fremgår nemlig af Domstolens praksis, at medlemsstaterne principielt kan fastsætte

præklausjonsfrister for udøvelsen af fradragsretten, forudsat at de overholder ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet. Sådanne frister må desuden ikke gøre indgreb i princippet om afgiftsneutralitet og skal være forholdsmæssige i den forstand, at der ikke herved indføres formkrav, som er for vidtgående i forhold til de forfulgte mål, og at den afgiftspligtige person ikke herved pålægges en økonomisk byrde. Ved vurderingen af, om disse principper er blevet overholdt, skal der tages hensyn til de grunde, som har ført til den forsinkede indgivelse af afgiftsangivelsen, alt efter om disse grunde ikke skyldes den afgiftspligtige person, eller om de er et resultat af fejl, som kan tilskrives den pågældende.

27

I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret for det første anført, at indførelsen af en præklausjonsfrist på tre måneder, hvis længde i princippet synes at være tilstrækkelig, kan tilskynde den afgiftspligtige person til at udvise disciplin, samtidig med, at misbruget af rettigheder bekæmpes. Formålet med denne frist er således at forhindre situationer, hvor afgiftspligtige personer, når de råder over et indgående momsbeløb svarende til det skyldige momsbeløb, udnytter mulighederne for at foretage en forsinket berigtigelse med henblik på skatteoptimering og misbrug af rettigheder. For det andet foreligger der imidlertid situationer, hvor den afgiftspligtige person ikke er i stand til at overholde denne frist på tre måneder, navnlig i tilfælde af forsinket eller ikke-forskriftsmæssig udstedelse af fakturaen eller uregelmæssigheder, som kan tilskrives postoperatørerne. I momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 2, litra b), foretages der imidlertid ikke nogen sondring i forhold til, om den afgiftspligtige person er i god tro eller ej.

28

Den forelæggende ret når frem til den konklusion, at momsdirektivets artikel 167 og 178 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning såsom momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 2, litra b), for så vidt som den nævnte frist på tre måneder finder anvendelse på en afgiftspligtig person i god tro.

29

På denne baggrund har Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 167, sammenholdt med artikel 178 [...], fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, som gør udøvelsen af retten til at fradrage indgående moms i samme afgiftsperiode som den periode, hvori afgiften skal betales for transaktioner, der udgør erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, betinget af, at den skyldige afgift for sådanne erhvervelser angives i en tilsvarende afgiftserklæring, som skal indgives inden for en bestemt frist (i Polen tre måneder) efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten opstod for de erhvervede varer og tjenesteydelser?«

Om det præjudicielle spørgsmål

30

Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167 og 178 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter udøvelsen af retten til fradrag af den moms, der er knyttet til en erhvervelse inden for Fællesskabet, i samme afgiftsperiode som den, hvori momsen skal betales, er betinget af, at den skyldige moms er anført i en afgiftsangivelse, der skal indgives inden for en frist på tre



måneder fra afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten med hensyn til de erhvervede varer opstod.

31

Indledningsvis skal det bemærkes, at i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet finder der i henhold til ordningen med omvendt betalingspligt ikke nogen betaling af moms sted mellem erhververen og leverandøren af en vare, idet erhververen er pligtig at betale den indgående moms for de af denne foretagne erhvervelser inden for Fællesskabet, samtidig med, at den pågældende principielt kan fradrage denne moms, således at der ikke opstår nogen skyld til skatte- og afgiftsmyndighederne (jf. i denne retning dom af 11.12.2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 33).

32

Ifølge Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip, der er uløseligt forbundet med det fælles momssystem, som er indført ved EU-lovgivningen (dom af 11.12.2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.9.2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis). Således som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør denne ret en integrerende del af momssystemet, der principielt ikke kan begrænses (dom af 15.9.2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

33

Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 15.9.2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

34

I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder retten til at fradrage den indgående moms samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Det fremgår af dette direktivs artikel 69, at ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet forfalder momsen ved udstedelsen af fakturaen eller, hvis der ikke er udstedt en faktura inden denne dato, ved udløbet af den i direktivets artikel 222, stk. 1, omhandlede frist.

35

Endvidere er retten til momsfradrag underlagt overholdelsen af materielle og formelle betingelser fastsat i momsdirektivet (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 35).

36

De materielle betingelser, der kræves opfyldt for, at retten til fradrag af den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), indtræder, er opregnet i dette direktivs artikel 168, litra c). Disse betingelser opstiller krav om, at erhvervelserne skal være foretaget af en afgiftspligtig person, at momsen vedrørende de nævnte erhvervelser ligeledes skal påhvile sidstnævnte, og at de pågældende varer anvendes i

forbindelse med vedkommendes afgiftspligtige transaktioner.

37

De formelle betingelser for retten til fradrag af moms fastsætter derimod de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at det fælles momssystem fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse (dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 42).

38

Hvad angår den moms, der skal betales for erhvervelser inden for Fællesskabet, fremgår det af momsdirektivets artikel 178, litra c), at udøvelsen af fradragsretten er underlagt betingelsen om, at den afgiftspligtige person i den i artikel 250 omhandlede momsangivelse skal have anført alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den moms, som den pågældende skal betale for sine erhvervelser af varer, og at vedkommende er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med det nævnte direktivs afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-5.

39

Desuden fremgår det af momsdirektivets artikel 179, stk. 1, at fradraget foretages under ét, ved at der i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrages de momsbeløb, »for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178«.

40

Heraf følger efter Domstolens praksis, at retten til momsfradrag principielt skal udøves i den periode, hvor denne ret for det første indtræder, og hvor den afgiftspligtige person for det andet er i besiddelse af en faktura (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 34, og af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 35).

41

Således udøves fradragsretten principielt i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig – henset til momsdirektivets artikel 167 – samtidig med, at afgiften forfalder (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 36).

42

Ikke desto mindre kan en afgiftspligtig person i medfør af momsdirektivets artikel 180 og 182 og med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, have adgang til at foretage fradraget, selv om den pågældende ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 37).

43

I denne henseende kan medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 273 træffe foranstaltninger for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig. Disse må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå sådanne mål, og må ikke anfægte princippet om momsens neutralitet (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.9.2016, Barlis 06 –

Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

44

I det foreliggende tilfælde fremgår det af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at retten til fradrag af moms, der er knyttet til en erhvervelse inden for Fællesskabet, indtræder, såfremt den afgiftspligtige person inden for en frist på tre måneder efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten med hensyn til de erhvervede varer opstod, for det første modtager en faktura, der bekræfter den levering af varer, som for den pågældende udgør en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, og for det andet anfører beløbet på den moms, der skal betales i forbindelse med denne erhvervelse, på den afgiftsangivelse, på hvilken vedkommende er forpligtet til at beregne denne afgift. Såfremt dette ikke er blevet anført på en angivelse, der er blevet indgivet inden for denne frist, kan den afgiftspligtige person stadig berigtige sin angivelse inden for en frist på fem år fra afslutningen af det år, hvor retten til fradrag af den moms, som skal betales i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet, indtrådte. I det tilfælde skal den afgiftspligtige person med tilbagevirkende kraft beregne den moms, som skal betales i forbindelse med denne erhvervelse, mens vedkommende kun i den pågældende afgiftsperiode kan fradrage den til samme erhvervelse knyttede moms.

45

I denne henseende skal det, for så vidt som en sådan lovgivning synes at gøre selve fradragsrettens indtræden betinget af modtagelsen af en faktura og betinget af en angivelse, for det første bemærkes, at fradragsrettens indtræden, henset til nærværende doms præmis 34 og 36, kun kan undergives de materielle betingelser, der er fastsat i momsdirektivet, og som for så vidt angår en erhvervelse inden for Fællesskabet er opregnet i direktivets artikel 168, litra c). Den afhænger derimod hverken af modtagelsen af en faktura eller af angivelsen eller beregningen af den moms, der skal betales i forbindelse med en sådan erhvervelse, inden for en bestemt frist.

46

For det andet kan en national lovgivning som den, der er beskrevet i nærværende doms præmis 44, have til følge, at beregningen af det forfaldne momsbeløb og det tilsvarende fradragsberettigede momsbeløb, som begge er knyttet til en og samme erhvervelse inden for Fællesskabet, ikke foretages i samme afgiftsperiode, uden at der herved tages hensyn til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, til den afgiftspligtige persons gode tro eller til grundene til den forsinkede angivelse af den moms, som skyldes i forbindelse med denne erhvervelse. Anvendelsen af denne lovgivning forsinkes som følge af den blotte tilsidesættelse af en formel betingelse udøvelsen af retten til fradrag af den moms, der skal betales i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet. Ved lovgivningen bliver den afgiftspligtige person således midlertidigt pålagt momsbyrden.

47

Det fremgår imidlertid for det første af Domstolens faste praksis, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet i forbindelse med ordningen med omvendt betalingspligt kræver, at der indrømmes fradrag for den indgående afgift, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Når skatte- og afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 62 og

den deri nævnte retspraksis, og af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 38 og 40 og den deri nævnte retspraksis). Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis, og af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 39).

48

For det andet skal det bemærkes, at det krav, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 41, og hvorefter fradragsretten principielt skal udøves i løbet af den periode, hvor afgiften forfalder, kan sikre afgiftsneutralitet. Kravet gør det nemlig muligt at sikre, at betalingen af moms og fradraget herfor sker inden for samme periode, således at den afgiftspligtige person helt aflastes for den moms, som denne skal betale eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 35-37).

49

Det ville være i strid med denne logik, såfremt byrden i form af den moms, der skal betales i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet, midlertidigt pålagdes den afgiftspligtige person, hvilket gælder så meget desto mere i et tilfælde, hvor der – således som det fremgår af nærværende doms præmis 31 – ikke opstår nogen skyld til skatte- og afgiftsmyndighederne i forbindelse med en sådan erhvervelse.

50

På denne baggrund og med forbehold for, at de materielle betingelser for retten til momsfradrag er opfyldt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, må anvendelsen af en national lovgivning ikke automatisk og som følge af tilsidesættelsen af et formelt krav forhindre udøvelsen af retten til at fradrage den moms, der skal betales i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet, i samme periode som den, hvor det samme momsbeløb beregnes, uden at der tages hensyn til samtlige relevante omstændigheder og navnlig den afgiftspligtige persons gode tro.

51

En anden konklusion kan ikke udledes af Domstolens praksis, hvorefter medlemsstaterne af retssikkerhedshensyn kan fastsætte en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, straffes, idet den pågældende fortaber fradragsretten, forudsat dels, at denne frist finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet) (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

52

Det fremgår nemlig af de forhold, der er blevet anført i nærværende doms præmis 44 og 46, at den frist på tre måneder, som er blevet indført ved den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning med hensyn til angivelsen af den moms, der er knyttet til en erhvervelse inden for Fællesskabet, ikke kan sidestilles med en præklusionsfrist som omhandlet i denne retspraksis, der

medfører en fortabelse af fradragsretten.

53

Når dette er sagt, har medlemsstaterne, således som det fremgår af den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 43, kompetence til under iagttagelse af proportionalitetsprincippet at fastsætte sanktioner, såfremt de formelle betingelser for udøvelsen af retten til momsfradrag i medfør af momsdirektivets artikel 273 ikke overholdes. Navnlig er EU-retten ikke til hinder for, at medlemsstaterne i givet fald pålægger en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter overtrædelsens grovhed, med henblik på at sanktionere tilsidesættelse af formelle krav (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

54

En national lovgivning, der systematisk forbyder udøvelsen af retten til at fradrage den moms, der er knyttet til en erhvervelse inden for Fællesskabet, i løbet af den samme periode som den, hvor det samme momsbeløb skal beregnes, uden at der tages hensyn til samtlige relevante omstændigheder og navnlig den afgiftspligtige persons gode tro, går derimod ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på dels at sikre en korrekt opkrævning af momsen i det tilfælde, hvor der – således som det fremgår af den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 31 – ikke opstår nogen skyld til skatte- og afgiftsmyndighederne, dels at undgå afgiftssvig.

55

Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167 og 178 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter udøvelsen af retten til fradrag af den moms, der er knyttet til en erhvervelse inden for Fællesskabet, i samme afgiftsperiode som den, hvori momsen skal betales, er betinget af, at den skyldige moms er anført i en afgiftsangivelse, der skal indgives inden for en frist på tre måneder fra afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten med hensyn til de erhvervede varer opstod.

Sagsomkostninger

56

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Niende Afdeling) for ret:

Artikel 167 og 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter udøvelsen af retten til fradrag af den merværdiafgift (moms), der er knyttet til en erhvervelse inden for Fællesskabet, i samme afgiftsperiode som den, hvori momsen skal betales, er betinget af, at den skyldige moms er anført i en afgiftsangivelse, der skal indgives inden for en frist på tre måneder fra afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten med hensyn til de erhvervede varer opstod.

Underskrifter

( \*1 ) – Processprog: polsk.