

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

7. juli 2022 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 184 og 185 – regulering af fradrag – afgiftspligtig person, som ikke har udøvet sin fradragsret inden udløbet af en forældelsesfrist – ingen mulighed for at foretage dette fradrag i forbindelse med reguleringen«

I sag C-194/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 26. marts 2021, indgået til Domstolen den 29. marts 2021, i sagen

### **Staatssecretaris van Financiën**

mod

**X,**

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis, og dommerne M. Ilešič og Z. Csehi (refererende dommer),

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- X ved belastingadviseur A.C.P.A. van Dijk,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman, M.A.M. de Ree og C.S. Schillemans, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek og J. Vlášil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og V. Uher, 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 184 og 185 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 Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) og X vedrørende reguleringen af en undladelse af at foretage fradrag for indgående merværdiafgift (moms) på erhvervelsen af byggegrunde.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

3 Momsdirektivets artikel 63 fastsætter:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

4 Direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde«.

5 Det nævnte direktivs artikel 167 er sålydende:

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

6 Direktivets artikel 168 bestemmer:

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

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

7 Momsdirektivets artikel 178 fastsætter:

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

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[...]«

8 Direktivets artikel 179, stk. 1, er affattet på følgende måde:

»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.«

9 Det nævnte direktivs artikel 180 har følgende ordlyd:

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

10 Direktivets artikel 182 bestemmer:

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

11 Momsdirektivets afsnit X, kapitel 5, med overskriften »Regulering af fradrag« indeholder bl.a. artikel 184-186.

12 Direktivets artikel 184 fastsætter:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

13 Det nævnte direktivs artikel 185 bestemmer:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

14 Momsdirektivets artikel 186 er sålydende:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

### ***Nederlandsk ret***

15 Artikel 15 i Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lov om erstatning af den eksisterende omsætningsafgift med en omsætningsafgift i henhold til merværdiafgiftssystemet) af 28. juni 1968 (Stb. 1968, nr. 329) fastsætter følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »lov om omsætningsafgift«):

»1. Den [...] afgift, som den erhvervsdrivende kan fradrage, er:

a) den afgift, som andre erhvervsdrivende i henhold til gældende regler har faktureret den

erhvervsdrivende i den i angivelsen omhandlede periode for varer og tjenesteydelser, som de har leveret til denne; [...] i det omfang den erhvervsdrivende benytter varerne eller tjenesteydelserne i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. [...]

4. Fradraget af afgiften foretages i overensstemmelse med varernes og tjenesteydelseernes anvendelse på det tidspunkt, hvor afgiften bliver faktureret den erhvervsdrivende, eller på det tidspunkt, hvor den forfalder. Såfremt det på det tidspunkt, hvor den erhvervsdrivende begynder at tage varerne eller tjenesteydelserne i brug, fremgår, at den pågældende har fratrukket en højere eller lavere ansat afgift end brugen af varerne eller tjenesteydelserne berettiger vedkommende til, er det overskydende beløb forfaldent på dette tidspunkt. Den forfaldne afgift skal erlægges i overensstemmelse med artikel 14. Den del af afgiften, som kunne fratrækkes, og som ikke er blevet fratrukket, tilbagebetales den erhvervsdrivende på dennes anmodning.«

16 Artikel 12 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (bekendtgørelse om gennemførelse af lov om omsætningsafgift) af 12. august 1968 (Stb. 1968, nr. 423) har i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, følgende ordlyd:

»[...]

2. Den regulering, der er henvist til i artikel 15, stk. 4, i lov [om omsætningsafgift], foretages på grundlag af oplysningerne om den afgiftspligtige periode, hvor den erhvervsdrivende påbegyndte brugen af varerne eller tjenesteydelserne.

3. I angivelsen for den sidste afgiftsperiode skal reguleringen af fradraget foretages på grundlag af de oplysninger, der er gældende for hele afgiftsåret.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

17 Selskabet B solgte ti byggegrundsparceller til X. Det var hensigten, at parcellerne skulle udvikles til rekreationsformål, ved at der herpå skulle opstilles mobilehomes med tilbehør, og at disse mobilehomes efterfølgende skulle sælges med den til disse knyttede grund. Den 20. april 2006 eller cirka deromkring indgik X og B i denne forbindelse en kontrakt, hvorefter B skulle udføre alt udviklingsarbejde for egen regning, og hvorefter nettoprovenuet fra salget af de udviklede parceller skulle fordeles ligeligt mellem parterne.

18 B leverede parcellerne til X den 20. april 2006. For denne levering fakturerede B momsen til X, som ikke udøvede sin fradragsret.

19 På grund af økonomiske omstændigheder blev den påtænkte udvikling af parcellerne ikke gennemført.

20 Den 8. februar 2013 solgte X to parceller tilbage til B og fakturerede moms af salgsprisen. X hverken angav eller betalte denne afgift.

21 Den 26. november 2015 fremsendte skatte- og afgiftsmyndighederne en efteropkrævningsafgørelse til X vedrørende momsen af den pris, som B havde betalt for leveringen af de to parceller, og opkrævede momsen.

22 X anlagde sag ved rechtbank Gelderland (retten i Gelderland, Nederlandene) til prøvelse af denne efteropkrævning. Han gjorde gældende, at efteropkrævningen i henhold til artikel 15, stk. 4, i lov om omsætningsafgift skulle nedsættes med et beløb svarende til den moms, der var blevet betalt ved leveringen af disse parceller i 2006.

23 X fik ikke medhold i det nævnte søgsmål og iværksatte herefter appel ved Gerechtshof

Arnhem-Leeuwarden (appeldomstolen i Arnhem-Leeuwarden, Nederlandene), som gav X medhold og nedsatte beløbet på efteropkrævningen af 26. november 2015.

24 Den nævnte domstol fastslog, at artikel 15, stk. 4, i lov om omsætningsafgift og momsdirektivets artikel 184 ikke begrænser reguleringsordningens rækkevidde til de situationer, hvor den faktiske benyttelse af den leverede vare på det tidspunkt, hvor den bliver benyttet for første gang, adskiller sig fra den, der var påtænkt ved erhvervelsen heraf. Da den faktiske benyttelse ifølge den nævnte domstol var afgørende for fradragsretten, fastslog den, at den moms, som X var blevet faktureret ved erhvervelsen af de to parceller i 2006, og som ikke blev fradraget på daværende tidspunkt, kunne fradrages fuldt ud i forbindelse med, at parcellerne i 2013 blev benyttet for første gang i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner.

25 Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle anliggender, Nederlandene) har iværksat appel til prøvelse af den nævnte dom ved Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), som er den forelæggende ret, og har inden for rammerne heraf gjort gældende, at momsen vedrørende leveringen af parcellerne i 2006 skulle have været fradraget af X på det tidspunkt, hvor afgiften forfaldt. Staatssecretaris van Financiën er nemlig af den opfattelse, at den reguleringsordning, der er fastsat i artikel 15, stk. 4, i lov om omsætningsafgift, ikke har til formål efterfølgende at inddrømme en momsfradragsret, som den erhvervsdrivende har undladt at udøve i angivelsen vedrørende den periode, hvor fradragsretten opstod, dvs. i henhold til den nævnte lovs artikel 15 på det tidspunkt, hvor den fradragsberettigede afgift forfaldt, eller på det tidspunkt, hvor sidstnævnte afgift blev faktureret den erhvervsdrivende. Den reguleringsordning, der er fastsat i den nævnte bestemmelse, sammenholdt med momsdirektivets artikel 184 og 185, vedrører ifølge statssekretæren kun de situationer, hvor det foretagne fradrag er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Statssekretæren er af den opfattelse, at der ikke er grundlag for en regulering i den foreliggende sag, idet benyttelsen af parcellerne i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner på tidspunktet for erhvervelsen heraf svarer til deres faktiske benyttelse på det tidspunkt, hvor de blev benyttet for første gang.

26 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorledes momsdirektivets artikel 184 og 185 skal fortolkes.

27 Under henvisning navnlig til dom af 11. april 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 32 og 33), har den nævnte ret anført, at reguleringsforpligtelsen er defineret bredest muligt i momsdirektivets artikel 184 med en formulering, der ikke på forhånd udelukker nogen som helst mulige tilfælde af uretmæssigt fradrag. Da reguleringsmekanismen ifølge Domstolens praksis har til formål at øge fradragenes nøjagtighed med henblik på at sikre momsens neutralitet, er den forelæggende ret af den opfattelse, at dette formål tillader en bred fortolkning af momsdirektivets artikel 184 og 185, som gør det muligt for den afgiftspligtige person i forbindelse med den første benyttelse af den pågældende vare at regulere undladelsen af at fradrage hele eller en del af den moms, som vedkommende blev faktureret ved erhvervelsen af denne vare, selv om dette sker efter udløbet af den i national ret fastsatte frist for at foretage det oprindelige fradrag.

28 Den forelæggende ret har anført, at denne brede fortolkning – henset til de relevante bestemmelser i nederlandsk ret – ikke svarer til, at udøvelsen af fradragsretten tillades uden tidsbegrænsning. Denne udøvelse er nemlig begrænset til tidspunktet for erhvervelsen eller tidspunktet for den første benyttelse af de pågældende varer eller tjenesteydelser. Efter hver af disse tidspunkter finder dels den forældelsesfrist på seks uger, der er fastsat i national ret, dels skatte- og afgiftsmyndighedernes mulighed for i en periode på fem år at regulere det skyldige momsbeløb ved en efteropkrævning anvendelse.

29 Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om en sådan bred fortolkning er i

overensstemmelse med Domstolens praksis, der ifølge den nævnte ret synes at begrænse anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 184 og artikel 185, stk. 1, til de situationer, hvor en ændring i omstændighederne indtræder efter den periode, som det oprindelige fradrag vedrører. Den nævnte ret har i denne henseende bl.a. henvist til dom af 27.6.2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis), og af 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, præmis 26-29 og 43).

30 Den forelæggende ret har desuden anført, at en sådan fortolkning ikke synes forenelig med Domstolens praksis, således som den bl.a. følger af dom af 12. april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 36), og af dom af 30. april 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, præmis 59), hvorefter det for det første forholder sig således, at i medfør af retssikkerhedsprincippet kan en forældelsesfrist under forbehold af iagttagelsen af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet ikke anses for at være uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet, og for det andet, at muligheden for at udøve momsfradragets retten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, som den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes.

31 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det ikke fremgår af Domstolens praksis, at den situation, hvor den afgiftspligtige person på tidspunktet for erhvervelsen af en vare ikke har udøvet sin ret til momsfradrag, udtrykkeligt er udelukket fra reguleringsordningen. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det i en sådan situation ville være uforholdsmæssigt at nægte den afgiftspligtige person at udøve sin fradragetsret på det tidspunkt, hvor den pågældende begynder at anvende det pågældende gode, for så vidt som der ikke er konstateret nogen svig, noget misbrug af rettigheder eller nogen skadelig følge for statskassen.

32 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 184 og 185 [...] fortolkes således, at en afgiftspligtig, som ved erhvervelse af en vare eller modtagelse af en ydelse, har undladt inden for den gældende nationale forvaltningsfrist at foretage fradrag for indgående moms [...] i overensstemmelse med den påtænkte afgiftspligtige benyttelse, har ret til – i forbindelse med en regulering i anledning af den senere første benyttelse af varen eller ydelsen – at gennemføre fradraget, såfremt den faktiske benyttelse af varen eller ydelsen på reguleringstidspunktet er den samme som den påtænkte benyttelse?

2) Har det for besvarelsen af det første spørgsmål betydning, at undladelsen af at gennemføre det oprindelige fradrag ikke skyldes svig eller misbrug af rettigheder, og at der ikke er konstateret skadelige følger for statskassen?«

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

33 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 184 og 185 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en afgiftspligtig person, som inden udløbet af den i national ret fastsatte forældelsesfrist har undladt at udøve retten til fradrag af moms vedrørende erhvervelsen af en vare eller en tjenesteydelse, nægtes adgang til gennem en regulering efterfølgende at foretage dette fradrag, når den pågældende benytter varen eller ydelsen for første gang i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og dette skønt der hverken er blevet konstateret noget misbrug af rettigheder, nogen svig eller noget tab af afgiftsindtægter.

34 Domstolen har gentagne gange fastslået, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses (dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

35 Ifølge ordlyden af momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, udøves momsfradragsretten principielt i løbet af den samme periode, hvori denne ret er opstået, dvs. samtidig med, at afgiften forfalder. Det følger af direktivets artikel 63, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted (jf. i denne retning dom af 21.10.2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis).

36 Desuden omfatter denne fradragsret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

37 En afgiftspligtig person kan imidlertid have adgang til at foretage fradraget i medfør af momsdirektivets artikel 180 og 182, selv om den pågældende ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået, dog under forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret (dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

38 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at lov om omsætningsafgift ikke fastsætter en mulighed for, at en afgiftspligtig person kan udøve fradragsretten efter udløbet af fristen for indgivelse af angivelsen for den periode, hvor denne ret er opstået.

39 Ifølge den forelæggende ret følger det imidlertid af de almindelige skatte- og afgiftsprocedureregler, at den afgiftspligtige person kan indrømmes en sådan mulighed, forudsat at den pågældende overholder en frist på seks uger til at indgive en klage over det beløb, som vedkommende har betalt ved angivelse. I så fald skal den erhvervsdrivende indgive en klage inden seks uger efter betalingen af afgiften ved angivelse og i tilfælde af tilbagebetaling af moms inden seks uger efter datoen for afgørelsen om tilbagebetaling.

40 Det fremgår af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at X efter at have undladt at udøve sin ret til fradrag af moms på erhvervsdelen af parcellerne i 2006 ikke gjorde brug af denne mulighed inden for den fastsatte forældelsesfrist. Det var først i forbindelse med sin klage over efteropkrævningsafgørelsen af 26. november 2015, at X anmodede om at udøve retten til fradrag af denne moms, dvs. mere end ni år efter leveringen af parcellerne.

41 Det skal for det første bemærkes, at muligheden for at udøve momsfradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, som den pågældende har i forhold til skatte- og afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 44, af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 48, og af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

42 Domstolen har således allerede fastslået, at en forældelsesfrist, 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 momsfradragsretten, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet, forudsat dels, at den pågældende 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 momsfradragsretten (effektivitetsprincippet) (dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

43 Hvad for det andet angår den i momsdirektivets artikel 184 og 185 fastsatte forpligtelse til regulering af momsfradraget er denne ganske vist defineret bredt, for så vidt som »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«. Denne formulering udelukker ikke på forhånd nogen som helst mulige tilfælde af uretmæssigt fradrag, og den generelle rækkevidde af reguleringsforpligtelsen understøttes af den i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, foretagne udtrykkelige opregning af de undtagelser, der er tilladt i dette direktiv (dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 32 og 33).

44 I henhold til det nævnte direktivs artikel 185, stk. 1, skal en sådan regulering navnlig finde sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 32).

45 Domstolen har imidlertid fastslået, at reguleringsmekanismen kun finder anvendelse, såfremt en ret til fradrag foreligger (jf. i denne retning dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 37). Momsdirektivets artikel 184 og 185 kan ikke medføre, at der opstår en fradragsret (jf. analogt dom af 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 11 og 12, og af 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, præmis 38).

46 Det følger heraf, at den reguleringsmekanisme, der er fastsat i momsdirektivet, ikke finder anvendelse, når den afgiftspligtige person har undladt at udøve retten til momsfradrag og har fortabt denne som følge af udløbet af en forældelsesfrist.

47 Den nævnte mekanisme finder følgelig ikke anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor den afgiftspligtige person, der har undladt at udøve retten til momsfradrag i forbindelse med den vareerhvervelse, som ligger til grund for denne ret, ønsker at udøve retten i forbindelse med den første benyttelse af varen, skønt den i national ret fastsatte forældelsesfrist for udøvelsen af den nævnte ret er udløbet. Det er i denne henseende uden betydning, om den første benyttelse af varen afviger fra den, der var påtænkt på tidspunktet for erhvervelsen heraf.

48 Princippet om afgiftsneutralitet rejser ikke tvivl om denne konklusion. Det er korrekt, at denne reguleringsmekanisme udgør en integrerende del af den fradragsordning, som er indført ved momsdirektivet, og har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre afgiftsneutralitet, der er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som EU-lovgiver har indført (dom af 17.9.2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

49 Princippet om afgiftsneutralitet er imidlertid ikke en primærretlig regel, men et fortolkningsprincip, der skal anvendes parallelt med andre principper, hvilke bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet (jf. analogt dom af 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 45, og af 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 32).

50 Princippet om afgiftsneutralitet kan følgelig ikke have til virkning, at det gøres muligt for en afgiftspligtig person at regulere en fradragsret, som den pågældende ikke har udøvet inden



udløbet af en forældelsesfrist, og som vedkommende således har fortabt.

51 Hvad angår den omstændighed, at der ikke foreligger svig eller misbrug af rettigheder eller skadelige følger for den pågældende medlemsstats afgiftsindtægter, kan disse forhold ikke begrunde, at en afgiftspligtig person kan omgå en forældelsesfrist. En sådan fortolkning ville, således som det er blevet anført i nærværende doms præmis 41, være i strid med retssikkerhedsprincippet, der kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, som den pågældende har i forhold til skatte- og afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes.

52 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 184 og 185 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en afgiftspligtig person, som inden udløbet af den i national ret fastsatte forældelsesfrist har undladt at udøve retten til fradrag af moms vedrørende erhvervelsen af en vare eller en tjenesteydelse, nægtes adgang til gennem en regulering efterfølgende at foretage dette fradrag, når den pågældende benytter varen eller ydelsen for første gang i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og dette skønt der hverken er blevet konstateret noget misbrug af rettigheder, nogen svig eller noget tab af afgiftsindtægter.

### **Sagsomkostninger**

53 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 (Tiende Afdeling) for ret:

**Artikel 184 og 185 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:**

**Bestemmelserne er ikke til hinder for, at en afgiftspligtig person, som inden udløbet af den i national ret fastsatte forældelsesfrist har undladt at udøve retten til fradrag af merværdiafgift vedrørende erhvervelsen af en vare eller en tjenesteydelse, nægtes adgang til gennem en regulering efterfølgende at foretage dette fradrag, når den pågældende benytter varen eller ydelsen for første gang i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og dette skønt der hverken er blevet konstateret noget misbrug af rettigheder, nogen svig eller noget tab af afgiftsindtægter.**

Underskrifter

\* Processprog: nederlandsk.