

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

12. juli 2012 (*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag – præklusionsfrist for udøvelse af retten til momsfradrag – effektivitetsprincippet – nægtelse af retten til momsfradrag – princip om afgiftsneutralitet«

I sag C-284/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (Bulgarien) ved afgørelse af 25. maj 2011, indgået til Domstolen den 8. juni 2011, i sagen:

EMS-Bulgaria Transport OOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« Plovdiv,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues (refererende dommer), og dommerne U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev og C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. marts 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- EMS-Bulgaria Transport OOD ved advokat N. Nikolov
- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« Plovdiv ved E. Raycheva og G. Arnaudov, som befuldmægtigede
- den bulgarske regering ved T. Ivanov og E. Petranova, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og D. Roussanov, 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 såvel artikel 179, 180 og

273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) som effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med et af EMS-Bulgaria Transport OOD (herefter »EMS«) anlagt søgsmål til prøvelse af en efterfølgende afgiftsansættelse, der blev udstedt som følge af, at afgiftsmyndighederne havde nægtet ret til at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«), der var betalt i et tidligere led.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 20, stk. 1, fastsætter:

»Ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes.«

4 Dette direktivs artikel 68 bestemmer:

»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 Nævnte direktivs artikel 69 er sålydende:

»1. Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet forfalder afgiften den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.

2. Uanset stk. 1 forfalder afgiften ved udstedelsen af fakturaen som omhandlet i artikel 220, når fakturaen er udstedt inden den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.«

6 Momsdirektivets artikel 167 fastsætter:

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

7 Dette direktivs 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:

[...]

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 Nævnte direktivs artikel 179 har følgende ordlyd:

»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.«

9 Momsdirektivets artikel 180 fastsætter:

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

10 Dette direktivs artikel 182 bestemmer:

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

11 Nævnte direktivs artikel 213 fastsætter:

»1. Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

[...]

2. Med forbehold af bestemmelserne i stk. 1, første afsnit, skal enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, anmelde, at han foretager sådanne erhvervelser, hvis de i den nævnte bestemmelse fastsatte betingelser for ikke at pålægge dem moms ikke længere er opfyldt.«

12 Samme direktivs artikel 214, stk. 1, er sålydende:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

- a) enhver afgiftspligtig person, bortset fra dem, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, bortset fra leveringer af varer eller ydelser, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden eller modtageren i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199
- b) enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der er momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), eller som har benyttet den i artikel 3, stk. 3, fastsatte mulighed for at svare moms af sine erhvervelser inden for Fællesskabet
- c) enhver afgiftspligtig person, der på medlemsstaternes respektive område foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet med henblik på transaktioner, der falder ind under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, og som han udfører uden for dette område.«

13 Momsdirektivets artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen 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.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Bulgarsk ret

14 Artikel 6, stk. 2, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (DV nr. 63 af 4.8.2006) (lov om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZDDS«), bestemmer:

»I denne lov omfatter »levering af en vare« også:

- 1) overdragelse af ejendomsretten eller en anden tinglig rettighed til varen i henhold til et krav eller en retsakt, der hidrører fra en statslig eller lokal myndighed, eller i henhold til en lov imod en godtgørelse
- 2) faktisk overgivelse af en vare i henhold til en kontrakt, hvorefter ejendomsretten først overgår senere eller efter en vis frist
- 3) faktisk overgivelse af en vare i henhold til en leasingaftale, der udtrykkeligt indeholder bestemmelse om overdragelse af ejendomsretten til varen, idet nærværende bestemmelse ikke finder anvendelse, såfremt det ved leasingaftalen alene er aftalt, at der kan ske overdragelse af ejendomsretten til varen
- 4) faktisk overgivelse af en vare til en person, der handler i eget navn og for andens regning.«

15 Erhvervelse af varer inden for Fællesskabet betragtes i henhold til ZDDS's artikel 13, stk. 1, som erhvervelse af ejendomsretten til en vare samt i de i ZDDS's artikel 6, stk. 2, omhandlede tilfælde den faktiske modtagelse af en vare, som er blevet forsendt eller transporteret til statens område fra en anden medlemsstat, såfremt leverandøren er en afgiftspligtig person, der er momsregistreret i en anden medlemsstat.

16 ZDDS's artikel 25 har følgende ordlyd:

»1. »Afgiftspligt« indtræder i denne lovs forstand ved levering af varer eller levering af tjenesteydelser, der foretages af personer, der er afgiftspligtige i henhold til denne lov, ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet og ved indførsel af varer som omhandlet i artikel 16.

2. Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor ejendomsretten til varen overdrages, eller tjenesteydelsen leveres.

3. Bortset fra de i stk. 2 nævnte tilfælde indtræder afgiftspligten:

- 1) på tidspunktet for den faktiske overgivelse af varen som omhandlet i denne lovs artikel 6, stk. 2, med undtagelse af de i stk. 6 omhandlede situationer

[...]

6. Såfremt der inden en afgiftspligts indtræden i henhold til stk. 2, 3 eller 4 erlægges delvis eller hel forudbetaling for en levering, opstår afgiftskravet på tidspunktet for modtagelsen af betalingen (svarende til det modtagne beløb), medmindre betalingsmodtagelsen sker i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet. I disse tilfælde anses afgiften for at være indbefattet i det beløb, der betales.«

17 ZDDS's artikel 63 fastsætter:

»1. Ved erhvervelser inden for Fællesskabet indtræder afgiftspligten på det tidspunkt, hvor afgiftspligten ville indtræde ved en levering inden for statens område.

[...]

3. Ved erhvervelser inden for Fællesskabet forfalder afgiften den 15. dag i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten i henhold til stk. 1 og 2 er indtrådt.

4. Uanset stk. 3 forfalder afgiften ved udstedelsen af fakturaen, når denne faktura er udstedt inden den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.«

18 Det følger af ZDDS's artikel 70, stk. 4, at en person, der er registreret i henhold til ZDDS's artikel 99, ikke har ret til at fradrage indgående moms.

19 ZDDS' s artikel 71 bestemmer:

»Den pågældende person kan udøve sin ret til fradrag af moms, når en af følgende betingelser er opfyldt:

[...]

5. Personen er i besiddelse af et dokument, der opfylder kravene i artikel 114, samt en indberetning i henhold til artikel 117, og den pågældende opfylder betingelserne i artikel 86 ved erhvervelse inden for Fællesskabet.«

20 ZDDS's artikel 72 er sålydende:

»1. En person, der er registreret i henhold til denne lov, kan udøve sin ret til at fradrage moms i den afgiftsperiode, i hvilken denne ret opstod, eller i en af de tre følgende afgiftsperioder.

2. Den i stk. 1 omhandlede ret udøves, når den pågældende person:

1) medtager beløbet i den indgående moms, som er beregnet ved opgørelsen af resultatet for den i stk. 1 omhandlede afgiftsperiode, i den i artikel 125 omhandlede angivelse vedrørende denne afgiftsperiode

2) indfører det i artikel 71 nævnte dokument i den i artikel 124 omhandlede indkøbsbog for den i nr. 1) nævnte afgiftsperiode.«

21 ZDDS's artikel 99 har følgende ordlyd:

»1. Enhver afgiftspligtig person eller enhver ikke-afgiftspligtig juridisk person, som ikke er registreret i henhold til artikel 96, 97, 98, artikel 100, stk. 1 og 3, og artikel 102, og som foretager en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, skal registreres i overensstemmelse med denne lov.

2. Stk. 1. finder ikke anvendelse, såfremt den samlede værdi af de afgiftspligtige erhvervelser inden for Fællesskabet i det løbende kalenderår ikke overstiger 20 000 BGN.

3. De i stk. 2 omhandlede personer har pligt til at indgive en i denne lov omhandlet ansøgning om registrering senest syv dage inden den dag, hvor afgiftspligten indtræder for den erhvervelse, hvorved den samlede værdi af afgiftspligtige erhvervelser inden for Fællesskabet overstiger 20 000 BGN. Enhver erhvervelse inden for Fællesskabet, hvorved den nævnte værdigrænse overskrides, er afgiftspligtig i henhold til denne lov.

4. Den i stk. 2 omhandlede værdi udgøres af det samlede beløb for afgiftspligtige erhvervelser inden for Fællesskabet, bortset fra erhvervelse af nye køretøjer og punktafgiftspligtige varer, med fradrag af den moms, der skyldes eller er blevet betalt i den medlemsstat, fra hvilken varerne er blevet forsendt eller transporteret.

5. Stk. 1 finder ikke anvendelse på:

1) personer i henhold til artikel 168, der erhverver nye køretøjer

2) personer i henhold til artikel 2, nr. 4) (personer, der foretager erhvervelser af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet).

6. Enhver person, der er registreret i henhold til denne artikel, og som er omfattet af obligatorisk registrering i henhold til artikel 96, 97 og 98 eller frivillig registrering i henhold til artikel 100, stk. 1 og 3, skal lade sig registrere i henhold til den procedure og inden for de frister, der gælder for den obligatoriske eller den frivillige registrering.«

22 I henhold til ZDDS's artikel 100, stk. 1 og 2, kan enhver afgiftspligtig person, som ikke er undergivet obligatorisk registrering i henhold til henholdsvis ZDDS's artikel 96, stk. 1 (afgiftspligtig omsætning på mindst 50 000 BGN de 12 på hinanden følgende måneder, der ligger forud for den løbende måned), og ZDDS's artikel 99, stk. 1, lade sig registrere i overensstemmelse med denne lov.

23 ZDDS's artikel 73a, der trådte i kraft den 1. januar 2009, har følgende ordlyd:

»1. For leveringer, hvor der er opstået afgiftskrav over for modtageren, er der tillige ret til fradrag af moms, såfremt leverandøren af varen ikke har udstedt et dokument, der opfylder kravene i artikel 114, og/eller modtageren ikke er i besiddelse af det dokument, der er omhandlet i artikel 71, nr. 2), nr. 4) eller nr. 5), og/eller modtageren ikke har overholdt betingelserne i artikel 72, hvis leveringen ikke er blevet hemmeligholdt, og oplysningerne herom fremgår af modtagerens regnskabsføring.

2. I de i stk. 1 omhandlede tilfælde skal retten til fradrag af moms udøves i den afgiftsperiode, i hvilken afgiften forfaldt [...]«

24 § 18 i overgangsbestemmelser og afsluttende bestemmelser til lov om ændring og supplerung af ZDDS, der også trådte i kraft den 1. januar 2009, bestemmer:

»1. Registrerede personer, over for hvem der er opstået afgiftskrav som afgiftspligtige i henhold til kapitel 8 som modtagere eller importører af en levering inden denne lovs ikrafttræden, og som

ikke inden dette tidspunkt har erlagt afgift i henhold til artikel 86, stk. 1, og/eller ikke har udøvet deres ret til momsfradrag, kan inden fire måneder fra denne lovs ikrafttrædelsesdato betale afgiften eller udøve deres ret til at fradrage moms.

2. Såfremt de i stk. 1 omhandlede personer først har fratrukket momsen efter udløbet af den i artikel 72, stk. 1, omhandlede frist, anses deres ret til fradrag for indgående moms for at være udøvet retmæssigt.

3. Stk. 2 og artikel 73a finder anvendelse på administrative og retslige procedurer, der verserede på datoen for lovens ikrafttræden.

[...]«

25 ZDDS's artikel 72, stk. 1, i den affattelse, der er gældende fra den 1. januar 2010, fastsætter:

»En person, der er registreret i overensstemmelse med denne lov, kan udøve sin ret til at fradrage moms i den afgiftsperiode, i hvilken denne ret opstod, eller i en af de efterfølgende 12 afgiftsperioder.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

26 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Marcotran International Transport C.A., der er et selskab med hjemsted i Spanien, den 14. november 2008 solgte brugte lastbiler og motorforvogne til EMS, som har hjemsted i Bulgarien. Denne spanske leverandør udstedte i denne forbindelse ti fakturaer vedrørende »salg af lastbiler/motorforvogne/brugte« og anmeldte en levering inden for Fællesskabet i VAT Information Exchange System (VIES) (edb-system til udveksling af momsoplysninger).

27 Det fremgår ligeledes af denne afgørelse, at EMS den 22. december 2008 indleverede en ansøgning om frivillig momsregistrering i henhold til ZDDS's artikel 100, stk. 1, og at registreringen blev gennemført den 12. januar 2009.

28 I henhold til ZDDS's artikel 117, anvendt sammen med ZDDS's artikel 84, udstedte EMS i juni 2009 ti indberetninger om erhvervelse inden for Fællesskabet. Selskabet betalte afgiften og udøvede sin ret til fradrag. Ordningen for omvendt betalingspligt blev anvendt.

29 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at afgiftsmyndighederne fandt, at EMS den 14. november 2008 havde foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet af varer, som ikke var omfattet af den i ZDDS's artikel 99, stk. 5, omhandlede undtagelse, idet der hverken var tale om nye køretøjer eller punktafgiftspligtige varer. Da den samlede værdi af erhvervelserne inden for Fællesskabet overstiger 20 000 BGN, og idet den afgiftspligtige værdi af erhvervelsen inden for Fællesskabet for hver af de ti fakturaer overstiger 20 000 BGN, er EMS momsregistreringspligtigt i henhold til ZDDS's artikel 99, stk. 1, og selskabet skal i medfør af samme lovs artikel 86 og artikel 99, stk. 3, betale moms af den samlede værdi af erhvervelserne inden for Fællesskabet, dvs. af 229 548,50 BGN. Afgiftsansættelsen foretoges i juni 2009, ikke i november 2008.

30 Som følge af denne forsinkelse blev EMS pålagt at betale 18 250,38 BGN i morarenter.

31 I henhold til ZDDS's artikel 70, stk. 4, nægtede afgiftsmyndighederne endvidere at indrømme EMS ret til fradrag af moms med den begrundelse, at nævnte ret blev udøvet uden for den i ZDDS's artikel 72, stk. 1, fastsatte frist, og at § 18 i overgangsbestemmelser og afsluttende bestemmelser til lov om ændring og supplerung af ZDDS, der trådte i kraft den 1. januar 2009, ikke fandt anvendelse.

32 EMS fik hverken medhold i den til Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« Plovdiv (direktøren for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« i Plovdiv) indgivne administrative klage eller i den for Administrativen sad – grad Plovdiv (forvaltningsdomstol i Plovdiv) anlagte sag.

33 Ifølge sidstnævnte domstol er ZDDS's artikel 73a en materiel bestemmelse, der har fundet anvendelse siden den 1. januar 2009. Bestemmelsens tilbagevirkende gyldighed er fastsat i § 18, stk. 1, i overgangsbestemmelser og afsluttende bestemmelser til lov om ændring og supplerung af ZDDS, der også trådte i kraft den 1. januar 2009. Sidstnævnte bestemmelse gør det muligt for registrerede personer at betale afgift og udøve deres ret til fradrag inden fire måneder fra ændringslovens ikrafttrædelsesdato, for så vidt som momsen er opstået inden nævnte ikrafttrædelsesdato. For så vidt som EMS ikke var registreret, da nævnte § 18 trådte i kraft, kan selskabet ikke påberåbe sig denne bestemmelse og har dermed ikke ret til at fradrage momsen.

34 Den forelæggende ret har imidlertid understreget, at EMS ikke er blevet nægtet ret til fradrag af moms på grund af manglende momsregistrering, men på grund af manglende overholdelse af præklusionsfristen.

35 EMS har iværksat en kassationsanke af denne dom ved Varhoven administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol).

36 Denne ret er af den opfattelse, at der er foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet, og at afgiften forfaldt den 14. november 2008, da fakturaerne blev udstedt. Den omstændighed, at EMS på denne dato ikke var registreret i henhold til ZDDS, medfører ikke, at der ikke er foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet.

37 Varhoven administrativen sad har fremhævet, at det forhold, at udøvelse af retten til fradrag af moms forudsætter en registrering i henhold til ZDDS, bl.a. er støttet på denne lovs artikel 72, stk. 1.

38 Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at den bulgarske lovgiver i henhold til ZDDS's nye artikel 73a, som trådte i kraft den 1. januar 2009, tilsigter ikke at begrænse udøvelse af fradragsretten uforholdsmæssigt meget, når der er tale om omvendt betalingspligt, idet denne ret indrømmes, selv om den i samme lovs artikel 72 fastsatte frist ikke er overholdt, dog forudsat at afgiftsmyndighederne besidder de nødvendige oplysninger, og at den berørte person, som modtager af leveringen, er den, der skal betale momsen. I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at afgiftsmyndighederne råder over disse oplysninger, som i øvrigt fremgår af EMS's regnskab.

39 Den forelæggende ret har endelig præciseret, at den nye frist, som de afgiftspligtige personer har til at udøve deres fradragsret, og som følger af den ændring af ZDDS's artikel 72, stk. 1, der trådte i kraft den 1. januar 2010 – nemlig tolv, i stedet for tre, afgiftsperioder efter den afgiftsperiode, i hvilken fradragsretten opstod – betyder, at den foregående præklusionsfrist var for kort og vanskeliggjorde udøvelsen af fradragsretten.

40 Ifølge den forelæggende ret er denne frist blevet forkortet i det foreliggende tilfælde, for så

vidt som EMS skulle lade sig momsregistrere, inden selskabet kunne udøve sin fradragsret, alt imens præklusionsfristen allerede var begyndt at løbe. Ifølge den forelæggende ret har EMS således kun rådet over én måned til at udøve sin fradragsret.

41 Varhoven administrativen sad har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 179, stk. 1, artikel 180 og 273 samt det i Domstolens dom af 8. maj 2008, Ecotrade (forenede sager C-95/07 og C-96/07, Sml. I, s. 3457), omhandlede effektivitetsprincip på området for indirekte afgifter fortolkes således, at de ikke er til hinder for en præklusionsfrist som den, der er fastsat ved [ZDDS's] artikel 72, stk. 1 (i 2008-affattelsen), som i henhold til § 18 i overgangsbestemmelser og afsluttende bestemmelser til lov om ændring og supplerung af [ZDDS] blev forlænget til ultimo april 2009 for modtagere af leveringer, over for hvem der var opstået et afgiftskrav inden den 1. januar 2009, henset til de omstændigheder, der foreligger i tvisten i hovedsagen, nemlig

– for så vidt som registrering er en forudsætning for udøvelse af momsfradragsretten, skal den person, der har foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, og som ikke er registreret i henhold til [ZDDS], lade sig frivilligt registrere, uanset at den pågældende ikke opfylder betingelserne for en obligatorisk registrering

– den nye bestemmelse i [ZDDS's] artikel 73a, der trådte i kraft den 1. januar 2009, hvorefter der skal indrømmes ret til fradrag, uanset om den i artikel 72, stk. 1, fastsatte frist er blevet overholdt, når afgiftskravet opstod over for modtageren, såfremt leveringen ikke blev hemmeligholdt, og regnskabet indeholder oplysninger om den

– den senere ændring af [ZDDS's] artikel 72, stk. 1, der trådte i kraft den 1. januar 2010, hvorefter retten til fradrag af indgående moms kan udøves i den afgiftsperiode, i hvilken retten opstod, eller i en af de følgende tolv afgiftsperioder?

2) Skal princippet om afgiftsneutralitet som grundlæggende princip af betydning for det fælles merværdiafgiftssystemets oprettelse og funktion fortolkes således, at en praksis med afgiftsmæssig korrigerung som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der ved for sen betaling af afgiften som sanktion pålægges en forpligtelse til at betale renter samt endvidere en sanktion i form af nægtelse af retten til fradrag af indgående moms, er lovlig under de konkrete omstændigheder, som gør sig gældende for kassationsappellanten, i hvilken forbindelse det skal tages i betragtning, at transaktionen ikke blev hemmeligholdt, at den fremgår af regnskabet, at afgiftsmyndighederne råder over de nødvendige oplysninger, at der ikke foreligger misbrug, og at det offentlige ikke har lidt tab?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

42 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 179, stk. 1, artikel 180 og 273 skal fortolkes således, at de er til hinder for en præklusionsfrist som den i hovedsagen omhandlede, der afgrænser udøvelsen af fradragsretten.

43 Indledningsvis bemærkes, at den fradragsordning, der er indført med momsdirektivet, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål

eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 22.3.2012, sag C-153/11, Klub, præmis 35).

44 Fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses (jf. bl.a. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, Ecotrade-dommen, præmis 39, samt dom af 16.2.2012, sag C-118/11, Eon Aset Menidjmont, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

45 Som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, udøves fradragsretten i princippet i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med at afgiften forfalder.

46 En afgiftspligtig person kan med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, ikke desto mindre have adgang til fradrag i medfør af samme direktivs artikel 180 og 182, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (jf. i denne retning Ecotrade-dommen, præmis 42 og 43).

47 Selv om medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 273 i denne henseende kan træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, må disse imidlertid ikke gå videre end, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og må ikke anfægte princippet om momsens neutralitet (dom af 21.10.2010, sag C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Sml. I, s. 10385, præmis 49, og Klub-dommen, præmis 50).

48 Det bemærkes desuden, at muligheden for at udøve fradragsretten 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, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (Ecotrade-dommen, præmis 44).

49 For så vidt angår omvendt betalingspligt har Domstolen allerede fastslået, at en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, straffes, idet han fortaber fradragsretten, 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 fradragsretten (effektivitetsprincippet) (Ecotrade-dommen, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

50 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om en præklusionsfrist som den i hovedsagen omhandlede gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at udøve fradragsretten.

51 Det fremgår af Domstolens praksis, at selv om det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om nationale foranstaltninger er forenelige med EU-retten, i det foreliggende tilfælde med effektivitetsprincippet (jf. analogt dom af 29.7.2010, sag C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, Sml. I, s. 7639, præmis 30), skal Domstolen imidlertid forsyne denne ret med relevant vejledning med henblik på at afgøre den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 39, og dommen i sagen Eon Aset Menidjmont, præmis 49).

52 For at bedømme en sådan præklusionsfrist skal der tages hensyn til dens samlede længde, hvilket i det foreliggende tilfælde svarer til tre afgiftsperioder, foruden den afgiftsperiode, i løbet af hvilken fradragsretten opstod. I henhold til gældende national lovgivning er én afgiftsperiode lig

med én måned.

53 Selv om en sådan præklusionsfrist som sådan ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten, idet momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, tillader medlemsstaterne at kræve af den afgiftspligtige person, at denne udøver sin ret til fradrag i løbet af den periode, hvor hans ret er opstået, skal præklusionsfristens forenelighed med effektivitetsprincippet bedømmes i lyset af samtlige omstændigheder i det foreliggende tilfælde.

54 Endvidere kan de grunde, der har ført den nationale lovgiver til at ændre nævnte frist, udgøre relevante holdepunkter, for så vidt som de eventuelt kan være et udtryk for, at lovgiver har taget hensyn til de konkrete vanskeligheder, som de afgiftspligtige personer er stødt på under udøvelsen af deres fradragsret.

55 I denne henseende bemærkes, at den bulgarske lovgiver har foretaget en betragtelig forlængelse af præklusionsfristen, dels ved i ZDDS's artikel 73a at fastsætte muligheden for i forbindelse med omvendt betalingspligt at udøve fradragsretten, uanset om den i ZDDS's artikel 72, stk. 1, omhandlede frist er overholdt eller ej, så længe leveringen ikke er hemmeligholdt og den fremgår af regnskabet, dels ved at ændre nævnte artikel 72, stk. 1, med henblik på at tillade udøvelse af denne fradragsret i løbet af en af de tolv afgiftsperioder, der følger efter den første periode.

56 Det tilkommer desuden den forelæggende ret at undersøge, om optagelsen i registret over momspligtige personer nødvendigvis skal foretages inden for samme præklusionsfrist. Hvis dette er tilfældet, skal der også tages hensyn til et sådant forhold.

57 Således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, anses registreringen, som betingelse for udøvelse af fradragsretten, for at være foretaget med virkning fra datoen for modtagelse af afgørelsen om registrering, og ikke fra datoen for ansøgning om registrering.

58 Spørgsmålet om, hvorvidt udøvelse af fradragsretten inden for en sådan præklusionsfrist i praksis er gjort umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, afhænger følgelig af længden af registreringsproceduren.

59 I den foreliggende hovedsag rådede EMS som anført i denne doms præmis 40 således kun over én måned efter datoen for meddelelse om registrering.

60 Det bemærkes, at den i momsdirektivets artikel 213 og 214 fastsatte pligt, hvorefter den afgiftspligtige person skal anmelde påbegyndelse af sin virksomhed, ikke udgør nogen forudsætning for fradragsretten, men derimod et formkrav, der opfylder en kontrolfunktion (jf. Nidera Handelscompagnie-dommen, præmis 50).

61 Desuden må de formaliteter, som fastlægges af medlemsstaten, og som den afgiftspligtige skal opfylde for at kunne udøve sin ret til momsfradrag, ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt med henblik på at kontrollere, at proceduren med omvendt betalingspligt anvendes korrekt (dom af 30.9.2010, sag C-392/09, *Uszodaépítő*, Sml. I, s. 8791, præmis 38).

62 Det er ligeledes blevet fastslået, at det grundlæggende princip om afgiftsneutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige personer ikke måtte have opfyldt visse formelle krav. Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person, som modtager i den pågældende transaktion, er momsbetalingspligtig, kan de følgelig ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille

supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (jf. Ecotrade-dommen, præmis 63 og 64, og Nidera Handelscompagnie-dommen, præmis 42, samt dom af 22.12.2010, sag C-438/09, Dankowski, Sml. I, s. 14009, præmis 35).

63 Det følger heraf, at manglende momsregistrering ikke kan fratage den afgiftspligtige person fradragsretten, så længe de krævede materielle betingelser for at blive indrømmet denne ret er opfyldt.

64 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 179, stk. 1, artikel 180 og 273 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at der foreligger en præklusionsfrist som den i hovedsagen omhandlede, som afgrænser udøvelsen af fradragsretten, forudsat at denne frist ikke gør det uforholdsmæssigt vanskeligt eller praktisk umuligt at udøve denne ret. En sådan bedømmelse påhviler den nationale ret, der bl.a. kan tage hensyn til den senere indgriben, hvorefter præklusionsfristen blev betragteligt forlænget, og til længden af en momsregistreringsprocedure, som skal være foretaget inden for den samme frist, for at nævnte fradragsret kan udøves.

Det andet spørgsmål

65 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en sanktion, der består i at nægte retten til fradrag af momsen og pålægge betaling af renter, når afgiften er betalt for sent.

66 Indledningsvis bemærkes, at dette spørgsmål synes at se bort fra, om præklusionsfristen for udøvelse af fradragsretten er overholdt eller ej.

67 I denne henseende bemærkes, at selv om medlemsstaterne kan indføre sanktioner i tilfælde af manglende iagttagelse af forpligtelser, som har til formål at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og at undgå svig, må disse ikke gå videre end nødvendigt for at opnå det forfulgte formål (jf. i denne retning Ecotrade-dommen, præmis 65 og 67, og Dankowski-dommen, præmis 37).

68 Hvad angår en sanktion i form af en absolut nægtelse af fradragsret bemærkes, at det fælles merværdiafgiftssystem, således som det fremgår af denne doms præmis 43, har til formål at sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, hvilket forudsætter, at den afgiftspligtige person i henhold til momsdirektivets artikel 167 har mulighed for at fradrage den moms, han skylder eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed.

69 Medlemsstaterne skal således i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet anvende midler, som – samtidig med at de gør det muligt effektivt at opnå formålet om bekæmpelse af svig og afgiftsunddragelse – gør mindst muligt indgreb i de ved EU-lovgivningen opstillede formål og principper, såsom det grundlæggende princip om retten til fradrag af moms (jf. dom af 10.6.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 23).

70 Henset til den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i merværdiafgiftssystemet, forekommer en sådan sanktion at være uforholdsmæssig i det tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab.

71 Således som det fremgår af den i denne doms præmis 62 anførte retspraksis, skal retten til fradrag af indgående moms i princippet indrømmes, hvis de materielle krav herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige personer ikke måtte have opfyldt visse formelle krav. Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har til virkning at hindre fremlæggelse af et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. analogt dom af

29.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 31).

72 Ifølge forelæggelsesafgørelsen er den i hovedsagen foretagne levering inden for Fællesskabet imidlertid ikke blevet hemmeligholdt, og den fremgår af den afgiftspligtige persons regnskab. Afgiftsmyndighederne råder således over de oplysninger, der er nødvendige for i princippet at kunne undersøge, om de materielle betingelser faktisk er opfyldt, hvilket det under alle omstændigheder tilkommer den nationale ret at undersøge.

73 Medlemsstaterne kan under visse omstændigheder ganske vist betragte camoufleringen af en transaktion inden for Fællesskabet som et forsøg på momssvig og i så fald anvende de bøder eller økonomiske sanktioner, der er fastsat i deres nationale ret, dog under forbehold af, at disse sanktioner står i rimeligt forhold til misbrugets grovhed (jf. i denne retning Collée-dommen, præmis 40).

74 For sen betaling af momsen kan imidlertid ikke i sig selv sidestilles med svig, hvilket forudsætter, dels at den omhandlede transaktion – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, er overholdt – indebærer opnåelsen af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, dels at det af en samlet række objektive omstændigheder fremgår, at hovedformålet med den omhandlede transaktion er opnåelsen af en afgiftsfordel (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 74 og 75, samt Klub-dommen, præmis 49).

75 Betaling af morarenter kan udgøre en passende sanktion, så længe den ikke går videre end nødvendigt for at opnå det i denne doms præmis 67 anførte formål, der består i at undgå svig og sikre en korrekt opkrævning af momsen.

76 Som det fremgår af denne doms præmis 68 ff., er en sådan sanktion uforholdsmæssig, hvis rentekravets samlede beløb er lig med størrelsen af den fradragsberettigede afgift, hvilket svarer til i det væsentlige at fratage den afgiftspligtige person fradragsretten. Det tilkommer den forelæggende ret at bedømme, om sanktionen er forholdsmæssig.

77 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en sanktion, der består i at nægte retten til fradrag ved for sen betaling af momsen, men ikke er til hinder for betaling af morarenter, dog forudsat at denne sanktion overholder proportionalitetsprincippet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Sagens omkostninger

78 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) Artikel 179, stk. 1, artikel 180 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at der foreligger en præklusionsfrist som den i hovedsagen omhandlede, som afgrænser udøvelsen af fradragsretten, forudsat at denne frist ikke gør det uforholdsmæssigt vanskeligt eller praktisk umuligt at udøve denne ret. En sådan bedømmelse påhviler den nationale ret, der bl.a. kan tage hensyn til den senere indgriben, hvorefter præklusionsfristen blev betragteligt forlænget, og til længden af en merværdiafgiftsregistreringsprocedure, som skal være foretaget inden for den samme frist, for at nævnte fradragsret kan udøves.

2) Princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en sanktion, der består i at nægte retten til fradrag ved for sen betaling af merværdiafgiften, men er ikke til hinder for betaling af morarenter, dog forudsat at denne sanktion overholder proportionalitetsprincippet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.