

62016CJ0533

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

21. marts 2018 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 167-171 – ret til momsfradrag – ret til tilbagebetaling af moms for afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten – artikel 178, litra a) – detaljerede regler for udøvelsen af retten til momsfradrag – direktiv 2008/9/EF – detaljerede regler for tilbagebetaling af moms – præklusionsfrist – princippet om afgiftsneutralitet – moms betalt og faktureret flere år efter de omhandlede varers levering – nægtelse af ret til tilbagebetaling som følge af udløbet af præklusionsfristen, som begyndte at løbe fra tidspunktet for varernes levering«

I sag C-533/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste domstol) ved afgørelse af 29. september 2016, indgået til Domstolen den 20. oktober 2016, i sagen

Volkswagen AG

mod

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Rosas, C. Toader, A. Prechal og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ved F. Imrecze, som befuldmægtiget,

—

den slovakiske regering ved B. Ricziová, som befuldmægtiget,

—

Europa-Kommissionen ved A. Tokár, R. Lyal og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. oktober 2017, afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167 og artikel 178, litra a) 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 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »direktiv 2006/112«), af Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23), af artikel 41 Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) og af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

2

Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Volkswagen AG og Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks finansdirektorat) vedrørende denne myndigheds delvise afslag på tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) som følge af udløbet af en præklusionsfrist.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3

Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4

Direktivets artikel 167 bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

5

Det nævnte direktivs artikel 168 bestemmer følgende:

»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

[...]«

6

Artikel 169 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

a)

hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat

[...]«

7

Direktivets artikel 170 er affattet således:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge [...] artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i direktiv 2008/9/EF og artikel 171 i nærværende direktiv ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

a)

de i artikel 169 omhandlede transaktioner

[...]«

8

Nævnte direktivs artikel 171, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 2008/9/EF.«

9

Afsnit X i direktiv 2006/112 om fradrag omfatter kapitel 4 med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten«. Direktivets artikel 178, der er omfattet af kapitel 4, 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 artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

10

Direktivets artikel 179, første afsnit, har følgende ordlyd:

»Fradragnet 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.«

11

Samme direktivs artikel 180 bestemmer, at »[m]edlemsstaterne kan give en afgiftspligtig person tilladelse til at foretage et fradrag, som ikke er foretaget i henhold til artikel 178 og 179.«

12

Artikel 182 i direktiv 2006/112 bestemmer, at »[m]edlemsstaterne fastsætter betingelserne og de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 180 og 181«.

13

Direktivets artikel 273 bestemmer følgende:

»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.«

Direktiv 2008/9

14

Artikel 1 i direktiv 2008/9 foreskriver:

»Dette direktiv fastsætter detaljerede regler for tilbagebetaling af [moms], jf. artikel 170 i direktiv 2006/112/EF, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3.«

15

Direktivets artikel 2 bestemmer følgende:

»I dette direktiv forstås ved:

1)

»en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten«: enhver afgiftspligtig person som omfattet af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men på en anden medlemsstats område

[...]«

16

Direktivets artikel 3 opregner de betingelser, der kræves opfyldt for, at denne bestemmelse finder anvendelse på en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

17

Artikel 5 i direktiv 2008/9 har følgende ordlyd:

»Hver medlemsstat tilbagebetaler til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, moms, der er pålagt varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer til denne medlemsstat, forudsat at sådanne varer og ydelser anvendes til følgende transaktioner:

a)

transaktioner omhandlet i artikel 169, litra a) og b), i direktiv 2006/112/EF

[...]

Uanset artikel 6 fastsættes med henblik på dette direktiv retten til tilbagebetaling af en indgående afgift efter direktiv 2006/112/EF som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.«

18

Artikel 6, første afsnit, i direktiv 2008/9 har følgende ordlyd:

»For at være berettiget til tilbagebetaling i tilbagebetalingsmedlemsstaten skal en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, gennemføre transaktioner, der giver ret til fradrag i den medlemsstat, hvor han er etableret.«

19

Det præciseres i dette direktivs artikel 28, stk. 1, at bestemmelserne i dette direktiv finder anvendelse på tilbagebetalingsanmodninger indgivet efter den 31. december 2009.

Slovakisk ret

20

Artikel 49, stk. 1 og 2, i zákon ? 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (lov nr. 222/2004 om merværdiafgift), i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »lov nr. 222/2004«),

er affattet som følger:

»(1) Retten til at fradrage afgiften for varer og tjenesteydelser indtræder for den afgiftspligtige person på det tidspunkt, hvor der opstår en forpligtelse til at svare afgift for disse varer og tjenesteydelser.

(2) Den afgiftspligtige person har ret til at fradrage afgiften på varer og tjenesteydelser, der anvendes som et led i dennes levering af varer og tjenesteydelser som afgiftspligtig person, i den afgift, som denne skylder, med de i stk. 3 og 7 nævnte undtagelser. Den afgiftspligtige person kan fradrage afgiften,

a)

såfremt afgiften pålægges den afgiftspligtige person af en anden afgiftspligtig person i landet for varer og tjenesteydelser, som er eller skal leveres den afgiftspligtige.

[...]«

21

Denne lovs artikel 51, stk. 1, er affattet således:

»Den afgiftspligtige person kan udøve fradragsretten i henhold til artikel 49, forudsat at

a)

han på tidspunktet for fradrag af afgiften i henhold til artikel 49, stk. 2, litra a), er i besiddelse af fakturaen udstedt af en afgiftspligtig person i medfør af artikel 71

[...]«

22

Lovens artikel 55, stk. 1, bestemmer:

»Ansøgeren udøver retten til tilbagebetaling af afgiften ved at indgive en elektronisk tilbagebetalingsanmodning via den elektroniske portal i den medlemsstat, hvor ansøgeren har sit hjemsted, sit forretningssted, sit driftssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted. Tilbagebetalingsanmodningen skal indgives senest den 30. september i kalenderåret efter tilbagebetalingsperioden. Daťový úrad Bratislava I [skattekontoret i Bratislava I (Slovakiet)] meddeler ansøgeren elektronisk, uden unødigt forsinkelse, datoen for modtagelse af tilbagebetalingsanmodningen.«

23

Artikel 71, stk. 1 og 2, i lov nr. 222/2004 bestemmer:

»(1) I denne lov forstås ved:

a)

faktura: ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form i henhold til denne lov eller i medfør af en gældende lov, som regulerer udarbejdelsen af faktura i en anden medlemsstat

[...]

(2) Ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura.«

24

Artikel 45, stk. 1, i zákon ? 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (lov nr. 511/1992 om administration af skatter og andre afgifter og om ændringer i ordningen for regionale skattemyndigheder) i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»Medmindre andet er fastsat i denne lov eller i en specifik lov, kan der hverken opkræves en afgift eller en afgiftsdifference eller hverken anerkendes en ret til tilbagebetaling af den overskydende moms eller en ret til tilbagebetaling af afgiften, når der er forløbet fem år fra udgangen af det år, hvor den afgiftspligtige person burde have indgivet en afgiftsangivelse eller en momsangivelse, eller regnet fra det år, hvor den afgiftspligtige havde pligt til at indbetale afgiften uden forpligtelse til at indgive en afgiftsangivelse eller en momsangivelse, eller regnet fra det år, hvor retten til tilbagebetaling af den overskydende moms eller retten til tilbagebetaling af afgiften indtrådte for den afgiftspligtige person [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

25

I årene mellem 2004 og 2010 leverede Hella Leuchten-Systeme GmbH, et selskab med hjemsted i Tyskland, samt Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. og Hella Slovakia – Signal Lighting, selskaber med hjemsted i Slovakiet (herefter tilsammen »Hella-selskaberne«), forme til fremstilling af lygter til motordrevne køretøjer til Volkswagen AG, et selskab med hjemsted i Tyskland. Hella-selskaberne opkrævede ikke moms på de fakturaer, som de udstedte ved denne lejlighed, idet de lagde til grund, at der ikke var tale om leveringer af varer, men »finansielle modydelser«, som var momsfritaget.

26

I løbet af 2010 konstaterede Hella-selskaberne, at denne fremgangsmåde ikke var i overensstemmelse med slovakisk ret. Selskaberne udarbejdede følgelig fakturaer med angivelse af den moms, som Volkswagen skyldte for leveringerne af de omhandlede varer i overensstemmelse med lov nr. 222/2004, indgav en supplerende momsangivelse for hele perioden 2004-2010 og indbetalte momsen til staten.

27

Den 1. juli 2011 indgav Volkswagen en anmodning om tilbagebetaling af den moms, som blev pålagt disse leveringer, til skattekontoret i Bratislava I (Slovakiet).

28

Ved afgørelse af 3. april 2012 imødekom denne afgiftsmyndighed delvist den pågældende anmodning, idet den besluttede at tilbagebetale moms for et beløb på 1536622,92 EUR, svarende til leveringerne af varer foretaget i årene mellem 2007 og 2010. Skattemyndigheden gav derimod afslag på denne anmodning, for så vidt som den vedrørte perioden mellem 2004 og 2006 som følge af udløbet af den i slovakisk ret fastsatte præklusionsfrist. Skattemyndigheden fandt i denne

henseende, at retten til tilbagebetaling af moms indtrådte på tidspunktet for varernes levering, dvs. da momsen var forfaldet, hvorfor retten til tilbagebetaling af denne moms for perioden mellem 2004 og 2006 var fortabt på tidspunktet for indgivelsen af tilbagebetalingsanmodningen. Denne afgørelse blev stadfæstet af Republikken Slovakiets finansdirektorat i sin egenskab af rekursmyndighed.

29

Volkswagen anlagde sag med påstand om annullation af denne afgørelse ved Krajský súd v Bratislave (retten for regionen Bratislava), som frifandt finansdirektoratet.

30

Volkswagen appellerede denne dom til den forelæggende ret, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste domstol), idet virksomheden bl.a. gjorde gældende, at fortolkningen af den nationale lovgivning vedrørende beregningen af det i artikel 45, stk. 1, i lov nr. 511/1992, i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, fastsatte begyndelsestidspunkt for præklusionsfristen på fem år var i strid med både EU-retten og Domstolens praksis, idet retten til tilbagebetaling af moms efter virksomhedens opfattelse kun opstår, når en levering af varer eller tjenesteydelser har fundet sted, og når momsen er blevet pålagt af leverandøren ved udarbejdelsen af faktura. Præklusionsfristen kan således ikke begynde at løbe, hvis disse to betingelser ikke er opfyldt.

31

Idet Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republikken Slovakiets øverste domstol) skal bedømme, om der er grundlag for Volkswagens argumentation, og dermed fastlægge begyndelsestidspunktet for den femårsfrist, inden for hvilken afgiftspligtige personer kan anmode om tilbagebetaling af den forfaldne moms, idet der ellers sker præklusion, har nævnte ret udtrykt tvivl om, hvorvidt afgiftsmyndighedens praksis er forenelig med EU-retten, idet denne frist ifølge nævnte praksis begynder at løbe fra tidspunktet for leveringen af varer eller tjenesteydelser, der er momspligtige.

32

Under disse omstændigheder har Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republikken Slovakiets øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal direktiv 2008/9 og retten til tilbagebetaling af afgiften fortolkes således, at udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms er undergivet to betingelser, som skal være opfyldt kumulativt, og navnlig:

a)

levering af varer eller tjenesteydelser, og

b)

pålæggelse af moms i leverandørens faktura?

Kan en afgiftspligtig person, som ikke har fået pålagt moms i en faktura, med andre ord anmode om tilbagebetaling af afgiften?

2)

Er den omstændighed, at fristen for tilbagebetaling af afgiften løber fra [d]et tidspunkt, hvor ikke alle materielle betingelser for udøvelsen af retten til tilbagebetaling af afgiften er opfyldt, i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet eller princippet om momsens neutralitet?

3)

Skal bestemmelserne i [artikel 167 og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112] i lyset af princippet om afgiftsneutralitet fortolkes således, at de – under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder, og forudsat at de øvrige nødvendige materielle og proceduremæssige betingelser for udøvelsen af retten til at fradrage afgiften er opfyldt – er til hinder for en fremgangsmåde ved skattemyndighederne, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes udøvelse inden for den i direktiv 2008/9 fastlagte frist af retten til tilbagebetaling af afgiften, såfremt en afgift anvendes over for vedkommende af en leverandør i en faktura og indbetales af sidstnævnte inden udløbet af den i den nationale lovgivning fastsatte præklusionsfrist?

4)

Er de slovakiske skattemyndigheder i lyset af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, som udgør de grundlæggende principper i det fælles merværdiafgiftssystem, gået videre end hvad der er nødvendigt for at nå [målet i direktiv 2006/112], såfremt de har nægtet en afgiftspligtig person retten til tilbagebetaling af den indbetalte afgift som følge af udløbet af den i den nationale lovgivning fastsatte præklusionsfrist for tilbagebetalingen, selv om den afgiftspligtige person i dette tidsrum ikke ville have kunnet udøve retten til tilbagebetaling, og selv om afgiften er blevet behørigt opkrævet, og risikoen for skatteunddragelse eller manglende betaling er helt udelukket?

5)

Kan retssikkerhedsprincippet, princippet om [beskyttelse af] den berettigede forventning og retten til god forvaltning i henhold til [chartrets] artikel 41 [...] fortolkes således, at de er til hinder for en fortolkning af de nationale bestemmelser, ifølge hvilken tidspunktet for den offentlige forvaltnings beslutning om tilbagebetaling af afgiften, og ikke det tidspunkt, hvor en afgiftspligtig person udøver retten til tilbagebetaling af afgiften, er afgørende for overholdelsen af fristen for tilbagebetaling af afgiften?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første til det fjerde spørgsmål

33

Med det første til det fjerde spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor momsen blev faktureret den afgiftspligtige person og betalt af denne person flere år efter de omhandlede varers levering, nægtes ret til tilbagebetaling af moms med den begrundelse, at den i denne lovgivning fastsatte præklusionsfrist for udøvelse af denne ret begyndte at løbe fra leveringstidspunktet og udløb inden indgivelsen af

tilbagebetalingsanmodningen.

34

Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at direktiv 2008/9 ifølge artikel 1 har til formål at fastsætte detaljerede regler for tilbagebetaling af moms, jf. artikel 170 i direktiv 2006/112, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3 i direktiv 2008/9.

35

Direktiv 2008/9 har imidlertid hverken til formål at fastsætte betingelserne for, at tilbagebetalingsretten kan udøves, eller omfanget af denne ret. Artikel 5, stk. 2, i dette direktiv bestemmer således, uanset direktivets artikel 6 og med henblik på dette direktiv, at retten til tilbagebetaling af en indgående afgift fastsættes efter direktiv 2006/112 som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.

36

Retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat i medfør af direktiv 2008/9, modsvarer nemlig det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til direktiv 2006/112 har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Daimler og Widex, C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

37

I henhold til Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og ydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

38

Fradragssystemet og dermed også tilbagebetalingssystemet tilsigter, at den afgiftspligtige person 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 i princippet i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 27, og af 21.9.2017, SMS Group, C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

39

Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 37, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

40

Momsfradragsretten er ikke desto mindre betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes (dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 38).

41

Hvad angår de materielle krav eller betingelser fremgår det af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 for det første, at den berørte for at kunne indrømmes den nævnte ret skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for retten til fradrag af moms, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og at de pågældende varer eller ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 39).

42

Med hensyn til de vilkår for at udøve retten til momsfradrag, der kan betegnes som krav eller betingelser af formel art, bestemmes det i artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 og 238-240 (dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 40).

43

Det følger af de foregående betragtninger, som generaladvokaten har fremhævet i punkt 58 i forslaget til afgørelse, at selv om momsfradragsretten i henhold til artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, er det i henhold til dette direktivs artikel 178 i princippet kun muligt at udøve denne ret fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person er kommet i besiddelse af en faktura (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

44

Ifølge ordlyden af artikel 167 og artikel 179, stk. 1, i direktiv 2006/112 udøves momsfradragsretten i princippet i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med, at afgiften forfalder.

45

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 momsfradrag i medfør af dette direktivs artikel 180 og 182, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

46

Muligheden for at udøve momsfradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville imidlertid 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 (dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

47

Domstolen har således 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 momsfradragsretten, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved direktiv 2006/112, 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) (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 34 og 35 og den deri nævnte retspraksis).

48

I medfør af artikel 273 i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne endvidere fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er nemlig et formål, som anerkendes og støttes i dette direktiv. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til direktivets artikel 273, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 49 og 50 og den deri nævnte retspraksis).

49

I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at selv om leveringerne af de omhandlede varer blev foretaget i perioden 2004-2010, berigtigede Hella-selskaberne først momsen i løbet af 2010 ved at udarbejde fakturaer med angivelse af moms, indgive en supplerende momsangivelse til den kompetente nationale myndighed og indbetale det skyldige momsbeløb til staten. Det fremgår ligeledes heraf, at risikoen for skatteunddragelse eller manglende betaling blev udelukket. Under disse omstændigheder var det objektivt umuligt for Volkswagen at udøve retten til tilbagebetaling inden denne berigtigelse, idet virksomheden ikke rådede over fakturaerne tidligere eller vidste, at der skulle betales moms.

50

Det var nemlig først efter denne berigtigelse, at de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, var opfyldt, og at Volkswagen derfor kunne anmode om at blive aflastet for den moms, som denne skyldte eller har erlagt i overensstemmelse med direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet. Da Volkswagen ikke har udvist manglende agtpågivenhed, og der ikke foreligger noget misbrug eller medvirken til svig med Hella-selskaberne, kunne en præklusionsfrist, som begyndte at løbe fra tidspunktet for varernes levering og for visse perioder udløb inden denne berigtigelse, derfor ikke med rette gøres gældende over for retten til tilbagebetaling af moms.

51

Følgelig skal det første til det fjerde spørgsmål besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor momsen blev faktureret den afgiftspligtige person og betalt af denne person flere år efter de omhandlede varers levering, nægtes ret til tilbagebetaling af moms

med den begrundelse, at den i denne lovgivning fastsatte præklusionsfrist for udøvelse af denne ret begyndte at løbe fra leveringstidspunktet og var udløbet inden indgivelsen af tilbagebetalingsanmodningen.

Det femte spørgsmål

52

Henset til besvarelsen af det første til det fjerde spørgsmål, hvoraf det følger, at foreneligheden af en national lovgivning eller praksis med EU-retten under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan bedømmes i lyset af direktiv 2006/112, er det uforholdsmæssigt at besvare det femte spørgsmål.

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 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:

EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor merværdiafgiften (moms) blev faktureret den afgiftspligtige person og betalt af denne person flere år efter de omhandlede varers levering, nægtes ret til tilbagebetaling af moms med den begrundelse, at den i denne lovgivning fastsatte præklusionsfrist for udøvelse af denne ret begyndte at løbe fra leveringstidspunktet og udløb inden indgivelsen af tilbagebetalingsanmodningen.

Underskrifter

(*1) – Processprog: slovakisk.