

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

11. april 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag for indgående merværdiafgift (moms) – artikel 199, stk. 1, litra a) – omvendt betalingspligt – urigtig betaling af afgiften foretaget af modtageren af en tjenesteydelse til leverandøren på grundlag af en faktura, der fejlagtigt er udfærdiget i medfør af de almindelige afgiftsregler – afgiftsmyndighedens afgørelse, hvorved det fastslås, at modtageren af tjenesteydelsen har en afgiftsgæld, og hvorved der gives afslag på en anmodning om fradrag – afgiftsmyndighedens manglende undersøgelse af, om afgiften kan tilbagebetales«

I sag C-691/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 29. november 2017, indgået til Domstolen den 11. december 2017, i sagen

PORR Építési Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos (refererende dommer), og dommerne E. Juhász og M. Ilešič,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. januar 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- PORR Építési Kft. ved ügyvédek É. Radnai og G. Hajdu,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved K. Talabér-Ritz og L. Lozano Palacios, 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 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 »direktiv 2006/112«), samt af proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsmæssig neutralitet og effektivitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem PORR Építési Kft. (herefter »PORR«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende en afgiftsberigtigelse udstedt til førstnævnte som følge af manglende anvendelse af de nationale bestemmelser vedrørende ordningen for omvendt betalingspligt for merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 167 i direktiv 2006/112 bestemmer:

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

4 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:

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

[...]«

5 Direktivets artikel 178 bestemmer:

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

[...]

f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«

6 Samme direktivs artikel 199, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

a) bygningsarbejde, herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom samt aflevering af byggearbejde, der anses som levering af varer jf. artikel 14, stk. 3

[...]«

7 Artikel 226 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

11a) i tilfælde af at kunden er betalingspligtig for momsen, angivelsen omvendt betalingspligt

[...]

8 Artikel 226 i direktiv 2006/112 havde følgende ordlyd i den affattelse, der var gældende inden ikrafttrædelsen af direktiv 2010/45:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

11) i tilfælde af fritagelse, eller når kunden er betalingspligtig for momsen, henvisning til gældende bestemmelse i dette direktiv eller den tilsvarende nationale bestemmelse eller anden angivelse af, at leveringen af varer eller ydelser er fritaget eller underlagt ordningen for omvendt betalingspligt.

[...]

Ungarsk ret

9 Følgende er fastsat i § 70, stk. 1, i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«):

»For leveringer af varer og tjenesteydelser omfatter afgiftsgrundlaget:

[...]

b) biomkostninger, som leverandøren af varen eller tjenesteydelsen har overvæltet på erhververen af varen eller tjenesteydelsen, herunder: omkostninger til provision eller anden formidling, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger

[...]

10 Lovens § 119, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medmindre andet er fastsat i loven, opstår retten til fradrag af afgiften, når den skyldige afgift, som svarer til den indgående moms, skal fastsættes (artikel 120) [...]

11 Den nævnte lovs § 120 fastsætter:

»I det omfang den afgiftspligtige person – som handler i denne egenskab – anvender eller på en anden måde udnytter varer eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, har denne ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende afgifter:

- a) afgift, som andre afgiftspligtige personer, herunder personer eller organer, der er omfattet af den forenklede selskabsskat, har faktureret den pågældende i forbindelse med køb af varer eller tjenesteydelser
- b) afgift, som er beregnet af andre afgiftspligtige personer i forbindelse med erhvervelsen af varer – herunder inden for Fællesskabet – eller anvendelsen af ydelser

[...]«

12 Momslovens § 127 har følgende ordlyd:

»1. Udøvelsen af fradragsretten er underlagt en betingelse om, at den afgiftspligtige person personligt er i besiddelse af:

- a) i tilfælde omfattet af § 120, litra a): en faktura udstedt i vedkommendes navn, der attesterer, at transaktionen er gennemført

- b) i tilfælde omfattet af § 120, litra b):

- ba) i tilfælde af leveringer inden for Fællesskabet: en faktura udstedt i vedkommendes navn, der attesterer, at transaktionen er gennemført, eller

- bb) i ethvert andet tilfælde, som ikke er omfattet af litra ba): en faktura udstedt i vedkommendes navn, der attesterer, at transaktionen er gennemført, eller, såfremt den afgiftspligtige person ikke er i besiddelse af fakturaen på tidspunktet for fastsættelse af den skyldige afgift, alle de dokumenter, der er nødvendige med henblik på at fastlægge den skyldige afgift

[...]

4. Den indgående moms, der kan fradrages, må ikke overstige det afgiftsbeløb, som er angivet i de dokumenter, der henvises til i stk. 1, eller som kan beregnes som en sådan afgift på grundlag af et sådant dokument.

[...]«

13 Momslovens § 169 har følgende ordlyd:

»Fakturaen skal indeholde følgende obligatoriske oplysninger:

[...]

- j) den udgående afgift, medmindre andet er bestemt i denne lov

- k) i tilfælde af afgiftsfritagelse eller i det tilfælde, at erhververen af varerne eller modtageren af tjenesteydelsen er betalingspligtig for afgiften, en henvisning til en retsregel eller en anden klar henvisning til den omstændighed, at salget af varerne eller leveringen af tjenesteydelsen

- ka) er fritaget for afgift eller

kb) udløser en afgiftspligt hos køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen.

[...]

14 Denne lovs § 142, stk. 1, bestemmer:

»Afgiften betales af erhververen af en vare eller modtageren af en tjenesteydelse:

[...]

b) i tilfælde af bygge- og installationsarbejde og andre former for installationsarbejde, der kan anses for tjenesteydelser, med henblik på opførelse, udvidelse, ombygning og andre ændringer af fast ejendom, herunder total nedrivning af fast ejendom, forudsat at der kræves tilladelse til opførelsen, udvidelsen, ombygningen og enhver anden ændring af nævnte faste ejendom, hvilket modtageren af tjenesteydelsen forudgående skriftligt skal meddele tjenesteyderen

[...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (skattedirektoratet for store afgiftsbetalere under den nationale told- og afgiftsmyndighed, Ungarn) foretog en efterfølgende kontrol af PORR's angivelser vedrørende skatter, afgifter og offentlige tilskud for årene 2010 og 2011.

16 Ved afgørelse af 13. marts 2015 pålagde nævnte myndighed PORR at betale 88 644 000 ungarske forint (HUF) (ca. 275 000 EUR) i ubetalt moms, en afgiftsbøde på 26 593 000 HUF (ca. 82 200 EUR), morarenter svarende til 13 908 000 HUF (ca. 43 000 EUR) og en bøde på 500 000 HUF (ca. 1 550 EUR) for at have overtrådt reglerne.

17 Ved afgørelse af 31. juli 2015 stadfæstede afgiftsmyndigheden, der behandlede den administrative klage til prøvelse af afgørelsen af 13. marts 2015, som PORR havde indgivet, den nævnte afgørelse for så vidt angik momsberigtigelserne.

18 Det fremgår således af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at PORR inden for rammerne af opførelsen af en motorvej fra mindst tre leverandører havde accepteret fakturaer, der var udfærdiget under den almindelige afgiftsordning, og på hvilke momsen var angivet. PORR havde betalt disse fakturaer, fratrukket de anførte momsbeløb og anmodet om tilbagebetaling heraf. Afgiftsmyndigheden fandt imidlertid, at de økonomiske transaktioner på de omhandlede fakturaer i overvejende grad vedrørte byggevirksomhed, og at de i overensstemmelse med de gældende nationale regler skulle have været underlagt ordningen for omvendt momsbetalingspligt. Udstederne af disse fakturaer burde således have udfærdiget dem uden at opføre momsen eller burde have angivet derpå, at de var underlagt ordningen for omvendt betalingspligt.

19 Afgiftsmyndigheden konkluderede derfor, at PORR alene havde ret til fradrag af de på disse fakturaer angivne momsbeløb i medfør af momslovens § 120, litra b), og ikke i medfør af nævnte lovs § 120, litra a). Afgiftsmyndigheden anførte, at der ikke var sket dobbelt afgiftspålæggelse, og at den fejlagtige fakturering ikke fritog PORR fra de pålagte sanktioner. Den fremhævede endvidere, at udstederne af de i hovedsagen omhandlede fakturaer kunne anmodes om at berigtige disse fakturaer.

20 PORR har anlagt sag ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) til prøvelse af afgørelsen truffet af afgiftsmyndigheden. Til støtte

for søgsmålet har PORR principalt gjort gældende, at afgiftsmyndigheden har foretaget en fejlagtig kvalificering af de faktiske omstændigheder, idet den anså de i hovedsagen omhandlede fakturaer for at være underlagt omvendt betalingspligt af afgiften.

21 Subsidiært har PORR gjort gældende, at såfremt det må antages, at fakturaerne faktisk henhører under ordningen for omvendt betalingspligt af afgiften, har afgiftsmyndigheden ikke desto mindre frataget selskabet dets ret til momsfradrag. Selskabet har fremhævet, at afgiftsmyndigheden ikke har bestridt eksistensen af de transaktioner, der er gennemført med de selskaber, der har udstedt fakturaerne, og har tilføjet, at disse selskaber sandsynligvis har opfyldt deres pligt til at betale opkrævet moms, dvs. at de har indbetalt moms til det nationale budget.

22 PORR har således anført, at afgiftsmyndigheden har tilsidesat sin forpligtelse til at efterprøve, om udstederne af de i hovedsagen omhandlede fakturaer havde betalt moms, og om det fortsat var muligt for disse at berigtige fakturaerne. Afgiftsmyndigheden har a fortiori ikke taget hensyn til den omstændighed, at det sandsynligvis ville være udelukket at foretage en sådan berigtigelse, eftersom selvrevision er forbudt i tilfælde af kontrol af tidligere angivelser. Selskabet er følgelig definitivt blevet frataget muligheden for at udøve sin fradragsret.

23 Afgiftsmyndigheden har for sit vedkommende gjort gældende, at den har indrømmet PORR ret til at fradrage indgående moms for så vidt angår de fakturaer, der er udstedt under ordningen for omvendt betalingspligt, hvilket udelukker risikoen for dobbelt afgiftspålæggelse.

24 F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest) har henvist til Domstolens praksis, hvorefter effektivitetsprincippet kan indebære, at en køber af den omhandlede vare kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndighederne, hvis tilbagebetalingen af moms, der fejlagtigt er betalt til afgiftsmyndighederne, bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sælgerens insolvens. Medlemsstaterne skal således indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at køberen kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet.

25 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at afgiftsmyndigheden burde have efterprøvet, om fakturaudstederne kunne tilbagebetale den fejlagtigt betalte moms til sagsøgeren i hovedsagen, og om de kunne rette et krav mod denne myndighed med henblik på tilbagebetaling af disse beløb. Henset til den omstændighed, at proceduren for afgiftskontrol var iværksat, hvilket forhindrer enhver form for selvrevision, burde afgiftsmyndigheden have lovliggjort situationen. Den forelæggende ret har endvidere rejst tvivl om, på grundlag af hvilken procedure, dvs. en procedure for forvaltningsdomstolene eller en ny procedure for afgiftsmyndigheden, sagsøgeren i hovedsagen skal sættes i stand til at opnå tilbagebetaling af den fejlagtigt betalte moms.

26 Den forelæggende ret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i direktiv [2006/112], og navnlig proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet, fortolkes således, at de er til hinder for en praksis hos den nationale afgiftsmyndighed, hvorefter denne, uden at der foreligger svig, i forbindelse med opkrævning af afgifter nægter den fradragsret, der kan udøves på grundlag af en momsfaktura, der er udstedt i overensstemmelse med den almindelige afgiftsordning, idet denne myndighed er af den opfattelse, at det korrekte ville have været at udstede fakturaen vedrørende transaktionen i overensstemmelse med ordningen for omvendt betalingspligt, uden at det inden nægtelsen af fradragsretten

- undersøges, om udstederen af fakturaen kan tilbagebetale det fejlagtigt betalte momsbeløb til modtageren af fakturaen, og
- uden at det undersøges, om udstederen af fakturaen lovligt (inden for den nationale retlige ramme) kan rette og berigtige denne og derved opnå tilbagebetaling fra afgiftsmyndigheden af det fejlagtigt betalte beløb?

2) Skal bestemmelserne i direktiv [2006/112], og navnlig proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet, fortolkes således, at de er til hinder for en praksis hos den nationale afgiftsmyndighed, hvorefter denne i forbindelse med opkrævning af afgifter nægter den fradragsret, der kan udøves på grundlag af en momsfaktura, der er udstedt i overensstemmelse med den almindelige afgiftsordning, idet denne myndighed er af den opfattelse, at det korrekte ville have været at udstede fakturaen vedrørende transaktionen i overensstemmelse med ordningen for omvendt betalingspligt, hvorefter myndigheden, når den opkræver afgiften, ikke tilbagebetaler den fejlagtigt indbetalte afgift til modtageren af fakturaen, til trods for at udstederen af fakturaen har indbetalt den fakturerede moms til statskassen?»

Om de præjudicielle spørgsmål

27 Med spørgsmålene, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 samt proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsmæssig neutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en praksis hos en afgiftsmyndighed, hvorefter denne myndighed i en situation, hvor der ikke foreligger mistanke om svig, nægter en virksomhed ret til at fradrage den moms, som denne virksomhed i sin egenskab af modtager af tjenesteydelser urigtigt har betalt til leverandøren af disse tjenesteydelser på grundlag af en faktura, som sidstnævnte har udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige momsordning, selv om den relevante transaktion henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, uden at afgiftsmyndigheden

- inden den afslog retten til fradrag, har undersøgt, om udstederen af den fejlagtige faktura kunne tilbagebetale modtageren af fakturaen den urigtigt betalte moms og kunne berigtige nævnte faktura inden for rammerne af en procedure for selvrevision i overensstemmelse med den gældende nationale lovgivning med henblik på tilbagebetaling af den afgift, som den pågældende urigtigt har indbetalt til statskassen, eller
- selv beslutter at tilbagebetale modtageren af denne faktura den afgift, som den pågældende urigtigt har betalt til fakturaens udsteder, og som sidstnævnte dernæst urigtigt har indbetalt til statskassen.

28 Indledningsvis bemærkes, at forelæggelsesafgørelsen ikke indeholder nogen elementer, der gør det muligt for Domstolen at vurdere nødvendigheden af at fortolke proportionalitetsprincippet med henblik på besvarelsen af de forelagte spørgsmål. Besvarelsen af disse spørgsmål begrænses derfor til en fortolkning af de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 samt af princippet om afgiftsmæssig neutralitet og effektivitetsprincippet.

29 For det første skal det efterprøves, om det er i overensstemmelse med disse bestemmelser og principper, at retten til momsfradrag nægtes en modtager af tjenesteydelser, der befinder sig i en situation som PORR's.

30 I denne henseende bemærkes, at der i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt ikke finder nogen betaling af moms sted mellem leverandøren og modtageren af tjenesteydelser, idet sidstnævnte er pligtig at betale den indgående moms for de gennemførte transaktioner, samtidig

med, at den pågældende i princippet kan fradrage denne moms, således at der ikke opstår nogen skyld til afgiftsmyndighederne (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det skal ligeledes fremhæves, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, og at den som udgangspunkt ikke kan begrænses (dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 37, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 42).

32 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv i princippet er momspligtig (jf. dom af 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 24, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 43).

33 Det bemærkes desuden, at hvad angår de nærmere bestemmelser for udøvelsen af retten til at fradrage moms i forbindelse med en procedure med omvendt betalingspligt henhørende under artikel 199, stk. 1, i direktiv 2006/112 er en afgiftspligtig person, der som modtager af en tjenesteydelse er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med de formelle betingelser i dette direktiv, for at kunne udøve sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat i forbindelse med, at den gør brug af den mulighed, der er åbnet for medlemsstaten i nævnte direktivs artikel 178, litra f) (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

34 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede fakturaer ikke indeholder de obligatoriske oplysninger, der kræves i medfør af momslovens § 169, stk. 1, litra k), og at PORR fejlagtigt har betalt den moms, som med urette var angivet på disse fakturaer, til udstederne heraf, selv om selskabet – som modtager af tjenesteydelserne – i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt burde have betalt momsen direkte til afgiftsmyndighederne i overensstemmelse med momslovens § 142, stk. 1, litra b), hvorved Ungarn har gennemført den mulighed, der er fastsat i artikel 199, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

35 Ud over den omstændighed, at nævnte fakturaer ikke opfylder de formkrav, der er fastsat i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, er et materielt krav i denne ordning således ikke blevet overholdt, nemlig indbetalingen af moms til afgiftsmyndighederne foretaget af den afgiftspligtige person, der anmoder om fradrag. En sådan situation har forhindret den kompetente afgiftsmyndighed i at kontrollere anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt og har medført en risiko for tab af afgiftsmæssige indtægter for den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 45 og 46).

36 I øvrigt var den moms, som PORR har betalt til leverandørerne af tjenesteydelser, som har udstedt fakturaerne, ikke skyldig, og udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion, eller som er betalt, i det omfang de skyldtes (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 47).

37 Eftersom PORR har undladt at overholde et materielt krav i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, og eftersom den moms, som selskabet har betalt til leverandørerne af tjenesteydelserne, ikke var skyldig, kan selskabet ikke påberåbe sig en ret til fradrag af denne moms.

38 Det skal for det andet undersøges, om afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med Domstolens praksis, inden den nægter ret til fradrag af den moms, som en afgiftspligtig person fejlagtigt har betalt til udstedere af fakturaer som de i hovedsagen omhandlede, skal efterprøve, om disse udstedere er i stand til at berigtige fakturaerne og tilbagebetale den herpå anførte moms til nævnte afgiftspligtige person, således som PORR i det væsentlige har gjort gældende. Såfremt det var tilladt, at afgiftsmyndigheden kunne nægte modtageren af fakturaer retten til momsfradrag, uden samtidig at kræve af disse fakturaers udstedere, at de anvender ordningen for omvendt betalingspligt og berigtiger fakturaerne, ville modtageren af disse fakturaer ifølge PORR blive undergivet en dobbelt afgiftspålæggelse. I det foreliggende tilfælde er det PORR's opfattelse, at de nationale regler, der finder anvendelse på skattekontroller, ikke gør det muligt for udstederne af fakturaerne at berigtige disse.

39 I denne henseende bemærkes, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, idet betingelserne for fremsættelse af disse anmodninger skal overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk talt umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 50 og 52 samt den deri nævnte retspraksis).

40 I denne forbindelse har Domstolen anerkendt, at en ordning, hvorefter en leverandør af tjenesteydelser, som fejlagtigt har betalt moms til afgiftsmyndighederne, kan anmode om tilbagebetaling heraf, og modtageren af disse tjenesteydelser over for leverandøren kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb, er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet og effektivitetsprincippet. En sådan ordning gør det nemlig muligt for nævnte modtager, som har måttet bære en fejlagtigt faktureret afgiftsbyrde, at opnå tilbagebetaling af beløb, der er betalt med urette (dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38 og 39, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 51).

41 Med forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, har den ungarske regering i det foreliggende tilfælde i såvel sit skriftlige indlæg som i retsmødet for Domstolen bekræftet, at det ungarske retssystem, og navnlig de processuelle regler, som er fastsat heri med henblik på anmodninger om tilbagesøgning af urigtigt faktureret afgift, gør det muligt dels for modtageren af tjenesteydelserne, som er modtageren af de fakturaer, hvorpå der fejlagtigt er faktureret moms, over for de leverandører af tjenesteydelser, som har udstedt disse fakturaer, at fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb med henblik på at få tilbagebetalt de beløb, der er betalt med urette, dels for leverandørerne af tjenesteydelser at anmode afgiftsmyndighederne om tilbagebetaling af den moms, som de urigtigt har indbetalt.

42 Det bemærkes imidlertid, at såfremt det i en situation, hvor momsen faktisk er blevet indbetalt til statskassen af leverandøren af tjenesteydelser, viser sig at være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at få momsen tilbagebetalt af leverandøren, navnlig i tilfælde af dennes insolvens, kan effektivitetsprincippet indebære, at en modtager af tjenesteydelser kan rette

sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndighederne. I et sådant tilfælde skal medlemsstaterne indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at nævnte modtager af tjenesteydelser kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 53).

43 I retsmødet for Domstolen anførte PORR, at en af de leverandører af tjenesteydelser, der havde udstedt de i hovedsagen omhandlede fakturaer, var eller havde været genstand for en insolvensbehandling. Med forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, udgør en sådan konstatering et holdepunkt for at antage, at det vil kunne være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for PORR at opnå tilbagebetaling af den moms, som denne leverandør urigtigt har faktureret selskabet.

44 Det skal tilføjes, at ud over, at der ikke er noget tegn på svig i den foreliggende sag, har de leverandører af tjenesteydelser, som har udstedt de i hovedsagen omhandlede fakturaer, ifølge den forelæggende rets oplysninger betalt momsen til statskassen, således at sidstnævnte ikke har lidt et tab som følge af det forhold, at disse fakturaer fejlagtigt er blevet udstedt i henhold til den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen for omvendt betalingspligt.

45 Under disse omstændigheder bør PORR kunne rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndighederne, såfremt tilbagebetalingen fra de i hovedsagen omhandlede leverandører af tjenesteydelser til PORR af den urigtigt fakturerede moms skulle vise sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af disse leverandørers insolvens. Et sådant krav er imidlertid særskilt i forhold til den anmodning om momsfradrag, der er genstand for tvisten i hovedsagen.

46 Hvad derudover angår det af den forelæggende ret rejste spørgsmål om, hvorvidt der eventuelt består en pligt for afgiftsmyndigheden til at efterprøve, om det i henhold til loven er muligt at berigtige de pågældende fakturaer og muligt for udstederne af disse fakturaer at tilbagesøge den afgift, der urigtigt er indbetalt til statskassen, bemærkes, at tvisten i hovedsagen vedrører afgiftsmyndighedens nægtelse af at imødekomme den anmodning om momsfradrag, der er indgivet af disse fakturaers modtager. Muligheden for, at udstederne af disse fakturaer kan foretage en berigtigelse heraf eller kan tilbagesøge den afgift, der urigtigt er indbetalt til statskassen, er ganske vist, således som det fremgår af nærværende doms præmis 42-45, et aspekt, som bør efterprøves med henblik på at fastslå, om modtageren af de omhandlede fakturaer skal kunne rette et krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndigheden. Dette aspekt er derimod ikke relevant med henblik på at efterprøve, om nægtelsen af at imødekomme den anmodning om momsfradrag, der er indgivet af de omhandlede fakturaers modtager, i en situation som den i hovedsagen omhandlede er i overensstemmelse med EU-retten.

47 Det følger heraf, at forudsat at det ungarske system gør det muligt for PORR at tilbagesøge den moms, som selskabet urigtigt har betalt til udstederne af de omhandlede fakturaer, er afgiftsmyndigheden, inden den nægter at imødekomme en anmodning om momsfradrag, hverken forpligtet til at efterprøve, om disse udstedere kan berigtige disse fakturaer på grundlag af den nationale lovgivning, eller til at anordne en sådan berigtigelse.

48 Det følger af ovenstående betragtninger, at direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsmæssig neutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis hos en afgiftsmyndighed, hvorefter denne myndighed i en situation, hvor der ikke foreligger mistanke om svig, nægter en virksomhed ret til at fradrage den moms, som denne virksomhed i sin egenskab af modtager af tjenesteydelser urigtigt har betalt til leverandøren af disse tjenesteydelser på grundlag af en faktura, som sidstnævnte har udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige momsordning, selv om den relevante transaktion henhørte

under ordningen for omvendt betalingspligt, uden at afgiftsmyndigheden

- inden den afslog retten til fradrag, har undersøgt, om udstederen af den fejlagtige faktura kunne tilbagebetale modtageren af fakturaen den urigtigt betalte moms og kunne berigtige nævnte faktura inden for rammerne af en procedure for selvrevision i overensstemmelse med den gældende nationale lovgivning med henblik på tilbagebetaling af den afgift, som den pågældende urigtigt har indbetalt til statskassen, eller
- selv beslutter at tilbagebetale modtageren af denne faktura den afgift, som den pågældende urigtigt har betalt til fakturaens udsteder, og som sidstnævnte dernæst urigtigt har indbetalt til statskassen.

Disse principper kræver imidlertid, at modtageren af tjenesteydelser kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndigheden, såfremt tilbagebetalingen af den urigtigt fakturerede moms fra leverandøren af tjenesteydelserne skulle vise sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af leverandørens insolvens.

Sagsomkostninger

49 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 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:

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, samt princippet om afgiftsmæssig neutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis hos en afgiftsmyndighed, hvorefter denne myndighed i en situation, hvor der ikke foreligger mistanke om svig, nægter en virksomhed ret til at fradrage den merværdiafgift (moms), som denne virksomhed i sin egenskab af modtager af tjenesteydelser urigtigt har betalt til leverandøren af disse tjenesteydelser på grundlag af en faktura, som sidstnævnte har udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige momsordning, selv om den relevante transaktion henhørte under ordningen for omvendt betalingspligt, uden at afgiftsmyndigheden

- inden den afslog retten til fradrag, har undersøgt, om udstederen af den fejlagtige faktura kunne tilbagebetale modtageren af fakturaen den urigtigt betalte moms og kunne berigtige nævnte faktura inden for rammerne af en procedure for selvrevision i overensstemmelse med den gældende nationale lovgivning med henblik på tilbagebetaling af den afgift, som den pågældende urigtigt har indbetalt til statskassen, eller
- selv beslutter at tilbagebetale modtageren af denne faktura den afgift, som den pågældende urigtigt har betalt til fakturaens udsteder, og som sidstnævnte dernæst urigtigt har indbetalt til statskassen.

Disse principper kræver imidlertid, at modtageren af tjenesteydelser kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndigheden, såfremt tilbagebetalingen af den urigtigt fakturerede moms fra leverandøren af tjenesteydelserne skulle vise sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af leverandørens insolvens.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.