Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 26. oktober 2017 [1]

Sag C-533/16

Volkswagen AG
mod
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste domstol))

»Præjudicielt spørgsmål – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for afgift, der er betalt til leverandører – levering af varer, der ikke er momspligtige – momspålæggelse på varerne ved særskilte fakturaer – nægtelse af fradragsretten som følge af præklusionsfristens udløb«

1. Retten til fradrag af merværdiafgift (moms) er blevet undersøgt af Domstolen i forbindelse med talrige præjudicielle spørgsmål. I den aktuelle sag vedrører den forelæggende rets spørgsmål den frist, inden for hvilken der kan foretages fradrag af denne afgift.

2. Den problemstilling, som den nationale ret står over for, udspringer af, at Volkswagen AG modtog bestemte varer fra nogle leverandører i perioden fra 2004 til 2010, uden at der var indeholdt moms i de tilhørende fakturaer. De to parter havde fejlagtigt antaget, at de pågældende transaktioner ikke var momspligtige, fordi der var tale om en finansiel modydelse.

3. Efter at have konstateret fejlen i 2010 pålagde leverandørerne Volkswagen moms og udstedte denne gang den tilhørende faktura med angivelse af den skyldige moms, samtidig med at de indgav en supplerende momsangivelse med henblik på indbetaling heraf til statskassen. Volkswagen ønskede at fradrage den indgående moms, men afgiftsmyndigheden godtog kun anmodningen for så vidt angik visse af de ansøgte perioder, mens den afviste de øvrige med den begrundelse, at fristen for at udøve den pågældende ret (fem år) var udløbet.

4. Den præjudicielle forelæggelse giver således Domstolen anledning til at tage stilling til, i hvilken grad retten til momsfradrag har forrang, når afgiften ikke er blevet opkrævet i forbindelse med de oprindelige leveringer af varerne, og den senere berigtigelse heraf vedrører afgiftsperioder, der ligger mere end fem år tilbage.

1 – Originalsprog: spansk.

I. Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112/EF[2]

5. Artikel 62, nr. 1) og 2), bestemmer følgende:

»I dette direktiv forstås ved

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

6. Artikel 167 er affattet som følger:

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

7. Artikel 168, litra a), fastsætter:

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

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.«

8. Artikel 178, litra a), har følgende ordlyd:

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

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

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret (herefter »direktiv 2006/112« eller »momsdirektivet«).

3 – Dette omfatter momsdirektivets artikel 219a til 240.

Direktiv 2008/9/EF[4]

9. Følgende fremgår af artikel 2:

»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

[…]

3) »tilbagebetalingsperiode«: den periode i henhold til artikel 16, der er omfattet af tilbagebetalingsanmodningen

[…]«

10. I artikel 3 opregnes de betingelser, som skal være opfyldt af enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, for at direktivet finder anvendelse.

11. Artikel 5 er affattet som følger:

»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.«

12. Det bestemmes i artikel 8, stk. 2:

»2. Ud over de i stk. 1 nævnte oplysninger skal tilbagebetalingsanmodningen for hver tilbagebetalingsmedlemsstat og for hver faktura eller hvert importdokument indeholde følgende oplysninger:

[…]

d) fakturaens eller importdokumentets dato og nummer

e) det afgiftspligtige beløb og momsbeløb udtrykt i tilbagebetalingsmedlemsstatens valuta

[…]«

13. Artikel 15, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. Tilbagebetalingsanmodningen skal indgives til etableringsmedlemsstaten senest den 30. september i kalenderåret efter tilbagebetalingsperioden. Tilbagebetalingsanmodningen betragtes først som indgivet, når ansøgeren har forelagt alle de i artikel 8, 9 og 11 krævede oplysninger.«

4 – Rådets direktiv af 12.2.2008 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). Momsdirektivets artikel 171 henviser i forbindelse med tilbagebetaling af denne afgift til gennemførelsesbestemmelserne, som på nuværende tidspunkt er indeholdt i direktiv 2008/9.

Slovakisk ret

Lov nr. 222/2004 om moms[5]

14. Artikel 49, stk. 1 og stk. 2, litra a), bestemmer:

»(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.«

15. Artikel 51, stk. 1, litra a), er affattet som følger:

»(1) 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

[…]«

16. Artikel 55a, stk. 4, foreskriver:

»(4) 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. Daňový úrad Bratislava I [skattekontoret i Bratislava I] meddeler ansøgeren elektronisk, uden unødig forsinkelse, datoen for modtagelse af tilbagebetalingsanmodningen.«

17. Følgende fremgår af artikel 71, stk. 1, litra a), og stk. 2:

»(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.«

5 – Herefter »momsloven«.

18. Artikel 45 i lov om skatteprocedurer (herefter »skatteprocedureloven«) fastsætter:

»(1) 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 afgift 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 anden angivelse eller havde pligt til at indbetale afgiften uden behov for at indgive afgiftsangivelsen eller en anden angivelse, eller hvor retten til tilbagebetaling af den overskydende afgift eller retten til tilbagebetaling af afgiften indtrådte for den afgiftspligtige person; […]«

II. De faktiske omstændigheder i sagen og de præjudicielle spørgsmål

19. I perioden fra 2004 til 2010 leverede selskabet Hella Leuchten-Systeme GmbH, med hjemsted i Paderborn, Tyskland, samt selskaberne Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., og Hella Slovakia – Signal Lighting, begge med hjemsted i Slovakiet (herefter »Hella-leverandørerne«), forme til fremstilling af lygter til køretøjer til Volkswagen [6].

20. Hella-leverandørerne opkrævede ikke moms på de fakturaer, som de udstedte i denne forbindelse, da der efter deres opfattelse ikke var tale om en levering af varer, men derimod en ren finansiel modydelse.

21. Efter at have konstateret fejlen pålagde Hella-leverandørerne i 2010 Volkswagen moms ved særskilte fakturaer, som blev udstedt i overensstemmelse med momslovens artikel 71, og indgav en supplerende angivelse af den pågældende afgift, hvorefter beløbet blev indbetalt til statskassen.

22. Ved anmodning af 1. juli 2011 anmodede Volkswagen på grundlag af momslovens artikel 55a til 55g og inden for den i direktiv 2008/9 fastlagte frist afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling af momsen.

23. Ved afgørelse af 3. april 2012 godtog afgiftsmyndigheden delvist Volkswagens anmodning og tilbagebetalte 1 536 622,92 EUR af momsen, svarende til de fem år forud for datoen for anmodningen.

24. Ved samme afgørelse gav afgiftsmyndigheden afslag på Volkswagens anmodning for så vidt angik det resterende momsbeløb på 1 354 968,83 EUR under henvisning til, at fristen i skatteprocedurelovens artikel 45, stk. 1 (fem år fra tidspunktet for levering af varerne) var udløbet.

25. Afgørelsen af 3. april 2012 blev stadfæstet administrativt af Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks finansdirektorat).

26. Volkswagen anfægtede finansdirektoratets afgørelse ved Krajský súd v Bratislave (retten for regionen Bratislava), som frifandt finansdirektoratet. Retten fandt med samme begrundelse som finansdirektoratet, at den afgiftspligtige persons ret til tilbagebetaling af momsen indtræder på tidspunktet for varernes levering, og at udøvelsen af denne ret forældes efter fem år. Følgelig var retten til tilbagebetaling af moms for perioden fra 2004 til 2006 forældet på det tidspunkt, hvor anmodningen om tilbagebetaling af afgiften blev indgivet (i 2011).

27. Volkswagen appellerede dommen i første instans til Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste domstol), idet virksomheden bl.a. gjorde gældende, at fortolkningen af den nationale lovgivning med hensyn til beregningen af præklusionsfristens begyndelsestidspunkt er i strid med både de EU-retlige bestemmelser og Domstolens praksis.

6 – Det er ikke blevet bestridt, at disse varer blev anvendt i forbindelse med Volkswagens afgiftspligtige transaktioner.

28. Den øverste domstol har bemærket, at den står over for to forskellige opfattelser med hensyn til fastsættelsen af, hvornår fristen for anmodning om momsfradrag udløber, nemlig a) finansdirektoratets opfattelse, som er i overensstemmelse med den nationale administrative praksis, hvorefter fristen begynder på tidspunktet for varernes faktiske levering som fastsat i momsdirektivets artikel 63 og 167, og b) Volkswagens opfattelse, hvorefter udøvelsen af retten til momsfradrag forudsætter, at to betingelser er opfyldt kumulativt, nemlig leveringen af varerne, i den forstand at der er tale om en afgiftspligtig transaktion, og besiddelsen af en faktura eller et dokument, der kan anvendes som erstatning herfor.

29. Under disse omstændigheder har Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste domstol) forelagt 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:

i) levering af varer eller tjenesteydelser, og

ii) 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 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 momsdirektivets artikel 167 og artikel 178, litra a), 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 momsdirektivets mål, 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 den berettigede forventning og retten til god forvaltning i henhold til artikel 41 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder 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?«

III. Retsforhandlingerne ved Domstolen

30. Forelæggelsesafgørelsen blev indleveret til Domstolens Justitskontor den 20. oktober 2016.

31. Der er indgivet skriftlige indlæg af finansdirektoratet, den slovakiske regering og Europa-Kommissionen.

32. Det er ikke fundet nødvendigt at afholde mundtlig forhandling, jf. artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

IV. Sammenfatning af parternes bemærkninger

33. Finansdirektoratet og den slovakiske regering har i deres skriftlige indlæg – hvis indhold ligner hinanden – foreslået, at de første fire spørgsmål besvares samlet med, at EU-retten ikke er til hinder for den omtvistede nationale lovgivning og praksis.

34. For det første udgør tilbagebetalingen af momsen efter den slovakiske regerings opfattelse blot en konkret udøvelse af den fradragsret, som er en integrerende del af momsordningen, og som ikke bør begrænses[7]. Fastsættelsen af det tidspunkt, hvor retten til tilbagebetaling indtræder, skal ske under iagttagelse af reglerne om momsfradrag, selv om disse ikke udtrykkeligt omhandler tilbagebetaling.

35. For så vidt angår fastsættelsen af dette tidspunkt har begge de nationale myndigheder påberåbt sig artikel 62, nr. 2), artikel 63, 167, 170 og 171 i direktiv 2006/112. Det kan efter deres opfattelse udledes af disse bestemmelser, at fristen for udøvelse af retten til tilbagebetaling i forbindelse med en vare løber fra det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, dvs. fra tidspunktet for leveringen af den pågældende vare.

36. Derimod har fakturaen ingen betydning har fastsættelsen af dette tidspunkt, og momsdirektivets artikel 178, litra a), kan ikke fortolkes således, at fradragsretten indtræder, når den afgiftspligtige får fakturaen i hænde. Det ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet at knytte fristens begyndelsestidspunkt til besiddelsen af dette dokument.

37. For det andet har de to myndigheder påberåbt sig artikel 168, 171, 179 og 180 i direktiv 2006/112 og artikel 14, 15 og 16 i direktiv 2008/9 for deraf at udlede, at det alene er muligt at udøve retten til tilbagebetaling rettidigt frem til den 30. september i kalenderåret efter det år, hvor retten er indtrådt. Det er således ikke i strid med EU-retten, når en medlemsstat afslår en tilbagebetalingsanmodning, som er indgivet efter denne dato.

38. Den slovakiske regering har anført, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 180 kan forlænge fristen til at udøve denne ret[8] – om end ikke ubegrænset – hvilket kan begrunde, at den nationale lovgivning undergiver tilbagebetalingen af moms en præklusionsfrist[9].

39. Endelig er de to nationale myndigheder af den opfattelse, at det femte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom den forelæggende ret hverken har gjort rede for de relevante faktiske omstændigheder eller har forklaret, hvorfor spørgsmålet er nødvendigt for at kunne træffe afgørelse om hovedsagens realitet.

7 – Regeringen henviser i denne forbindelse til dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 30).

8 – Med henvisning til dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 46).

9 – Regeringen har henvist til dom af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 45 og 46).

40. Kommissionen har foreslået, at de tre første spørgsmål besvares samlet. Efter dens opfattelse skal den afgiftspligtige person være i besiddelse af en faktura med angivelse af det indgående momsbeløb for at kunne udøve sin fradragsret[10]. Kommissionen har anført, at såfremt den slovakiske afgiftsmyndigheds standpunkt blev fulgt, ville det indebære, at den afgiftspligtige person havde ret til fradrag uden at have betalt noget til det slovakiske skattevæsen og uden at være i besiddelse af nogen faktura. Selv om den afgiftspligtige havde udøvet sin fradragsret, ville denne i øvrigt være blevet afvist i dette tilfælde.

41. Det er Kommissionens opfattelse, at i tilfælde af en berigtigelse som den, der har fundet sted i hovedsagen, udløser denne retten til et momsfradrag, der modsvarer det indbetalte afgiftsbeløb. Den afgiftspligtige person kan alene rejse krav om momsfradrag, når der er leveret varer til ham, og han er i besiddelse af den tilhørende faktura.

42. For så vidt angår det fjerde præjudicielle spørgsmål er det Kommissionens opfattelse, at Volkswagen ikke havde mulighed for at udøve sin ret til at fradrage momsen af objektive grunde, eftersom virksomheden ikke havde kendskab til, at der forelå en afgiftsskyld, før fakturaerne blev udstedt. At lade præklusionsfristen på fem år gælde fra tidspunktet for varernes levering vil under disse omstændigheder indebære, at det i praksis er umuligt at udøve den pågældende rettighed.

43. En sådan situation ville endvidere være i strid med princippet om afgiftsneutralitet, for så vidt som Volkswagen ville være nødt til at betale for perioder ud over de fem år uden at have mulighed for at opnå fradrag for dem alle. Af samme grund overskrider den slovakiske lovgivning ifølge Kommissionen medlemsstatens skønsbeføjelser.

44. Med hensyn til det femte spørgsmål er det efter Kommissionens opfattelse ikke nødvendigt at besvare dette, for så vidt som det er tilstrækkeligt med henblik på at bedømme den nationale retsforskrifts forenelighed med EU-retten at henvise til direktiv 2006/112 eller andre bestemmelser i den afledte ret på momsområdet.

V. Analyse

A. Indledende betragtning, forelæggelse og omformulering

45. Selv om den afgiftspligtige person i hovedsagen har rejst krav over for de slovakiske afgiftsmyndigheder om *tilbagebetaling* af momsen, er denne tilbagebetaling blot et udtryk for differencen – eller saldoen – mellem den moms, som Volkswagen skylder, og den moms, som dette selskab skal betale eller har betalt i en anden medlemsstat end den, hvor det er etableret.

46. Tvisten skal derfor løses ud fra en fortolkning af de bestemmelser, der regulerer fradragsretten, da det er denne ret, der skal lægges til grund for en eventuel tilbagebetaling af momsen. Tilbagebetaling af moms er det instrument, hvorved en medlemsstat tilbagebetaler moms til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret dér, idet denne moms er pålagt varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i den nævnte medlemsstat.

47. Bestemmelserne vedrørende tilbagebetaling i direktiv 2008/9 svarer til artikel 170 i direktiv 2006/112. Fortolkningen af det førstnævnte direktiv skal således finde sted under iagttagelse af bestemmelserne om fradragsret i sidstnævnte direktiv, eftersom direktiv 2006/112 udgør grundlaget for samtlige momsregler.

10 – Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 35).

48. Følgelig er det først og fremmest nødvendigt at iagttage bestemmelserne om fradragsret i direktiv 2006/112 (herunder navnlig artikel 167, 168 og 178). I anden omgang ville det være muligt at henholde sig til artikel 14, 15 og 16 i direktiv 2008/9 vedrørende tilbagebetaling, men jeg mener ikke, at det vil være nødvendigt for at besvare den forelæggende rets spørgsmål. Under alle omstændigheder kan der ikke ses bort fra proportionalitetsprincippet og princippet om momsens afgiftsneutralitet.

49. Jeg er enig med de slovakiske myndigheder, og til dels også med Kommissionen, i, at de første fire præjudicielle spørgsmål er nært forbundne og bør behandles samlet. Endvidere finder jeg det formålstjenligt at omformulere dem, således at Domstolens besvarelse bliver tydeligere.

50. Efter min opfattelse ønskes det med de fire spørgsmål sammenfattende oplyst, om det er foreneligt med EU-retten (herunder navnlig momsdirektivets artikel 167, 168 og 178 samt proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet) at nægte en afgiftspligtig person fradrag for den indgående moms med henvisning til, at fristen for udøvelse af denne rettighed er udløbet, i et tilfælde, hvor: a) det fejlagtigt er blevet antaget, at leveringen af varerne ikke var momspligtig, og b) den efterfølgende berigtigelse først fandt sted flere år senere, hvorefter den afgiftspligtige person betalte momsen og efterfølgende ønsker tilbagebetaling heraf.

51. Det femte spørgsmål vil blive behandlet særskilt.

B. Det første til det fjerde præjudicielle spørgsmål

52. Domstolen har ved flere lejligheder taget stilling til de materielle og formelle betingelser for retten til momsfradrag.

53. For så vidt angår de *materielle* betingelser har fokus været på de bestemmelser i direktiv 2006/112, som regulerer fradragsrettens indtræden og omfang (artikel 167 ff. i direktivets afsnit X, kapitel 1)[11]. I henhold til disse bestemmelser indtræder fradragsretten samtidig med, at afgiften forfalder: ved levering af varer, når varen overdrages fra leverandøren til den afgiftspligtige person[12]. Det, der er afgørende for momsens forfald, er, hvornår der rent fysisk sker en overdragelse af goderne fra en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet[13].

54. De *formelle* betingelser for fradragsretten »fastsætter derimod de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at momssystemet fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse«[14]. Blandt disse betingelser[15] har betingelsen vedrørende fakturaer betydning for denne forelæggelse: I henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), skal den afgiftspligtige person for »at kunne udøve sin fradragsret […] være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6« i samme direktiv.

11 – Dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, præmis 41). Dommen omhandlede hovedsagelig artikel 17, 18 og 22 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1; EE 09/01, s. 54), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 (EFT 1991, L 376, s. 1) (herefter »sjette direktiv«), men disse bestemmelser er blevet videreført – nogle af dem endog ordret – i direktiv 2006/112, jf. dom af 21.6.2012, Mahegében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 5-11).

12 – Artikel 63 i direktiv 2006/112.

13 – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

14 – Dom af 11.12.2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU/C/2014/2429, præmis 42).

15 – Artikel 178 ff. i direktiv 2006/112.

55. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, a) at leveringen af varer til Volkswagen havde fundet sted på det pågældende tidspunkt, således som det senere fremgik af den tilhørende faktura, og b) at den pågældende faktura indeholdt (eller dette er i det mindste ikke blevet bestridt) alle de i direktiv 2006/112 krævede oplysninger. Således er de materielle og formelle betingelser for fradragsrettens indtræden og udøvelse opfyldt [16].

56. Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, var Volkswagen således som udgangspunkt berettiget til at udøve sin fradragsret. Dette godtgøres af den omstændighed, at afgiftsmyndigheden anerkendte denne ret, om end kun for en del af de afgiftsperioder, for hvilke virksomheden havde udøvet retten. For så vidt angår de resterende perioder har den slovakiske regering og finansdirektoratet anført, at det ikke er muligt at foretage fradrag på grund af femårsfristen.

57. Momsdirektivet indeholder ikke en udtrykkelig frist for udøvelse af fradragsretten. Denne manglende henvisning er ikke til hinder for, at der fastsættes en sådan frist i den nationale lovgivning af retssikkerhedsmæssige grunde. Domstolen har 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 i sjette direktiv, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse uden forskel på den fradragsret, der er baseret på national ret, og den fradragsret, der er baseret på fællesskabsretten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke kan gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet)« [17].

58. Det er imidlertid ikke tilladt at fastsætte fristens begyndelsestidspunkt ved udelukkende at tage hensyn til det tidspunkt, hvor leveringen af varerne finder sted, uden at tage andre relevante omstændigheder i betragtning. Selv om fradragsretten i henhold til artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder samtidig med afgiftens forfald, er det i henhold til samme direktivs artikel 178 kun muligt at *udøve* denne ret fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person er kommet i besiddelse af den faktura, der vedrører leveringen af varerne.

59. Forskydningen i tidspunktet mellem fradragsrettens indtræden og dens udøvelse kan forklares i den måde, hvorpå momsen er indrettet:

– Ved erhvervelsen af varerne betaler den afgiftspligtige person – eller er i det mindste forpligtet til at betale – en moms til leverandøren, der indgår i prisen på de produkter, som vedkommende almindeligvis anvender i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner.

– Af hensyn til forvaltningen af afgiften kan fradraget for den allerede betalte moms imidlertid gøres gældende i de efterfølgende opgørelser, som skal fremlægges for afgiftsmyndighederne, støttet på eller ledsaget af de tilhørende fakturaer [18] som et ufravigeligt bevismiddel til opnåelse af fradrag (eller i givet fald tilbagebetaling).

16 – Dom af 21.6.2012 Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 44).

17 – Dom af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 46).

18 – I henhold til artikel 218 i direktiv 2006/12 accepteres som faktura »ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form, der opfylder betingelserne i [kapitel 3]«.

60. Fradragsretten vedrører således to momsbetalinger: a) den momsbetaling, som den afgiftspligtige har foretaget i forbindelse med leveringen af de varer, som denne har købt af sin leverandør, og b) den momsbetaling, som den afgiftspligtiges kunde betaler, når den afgiftspligtige leverer sine egne produkter til denne. Fakturaerne [19] fungerer som vidnesbyrd for, at de modsvarende transaktioner har fundet sted, samt for betaling af prisen, som skal inkludere det momsbeløb, der fremkommer ved at anvende den gældende momssats [20].

61. Dette momsbeløb tilhører i virkeligheden afgiftsmyndigheden, hvilket begrunder, at beløbet forfalder på det tidspunkt, hvor det betales eller burde have været betalt. Udstederen af fakturaen tilbageholder beløbet som led i sin støttefunktion for den pågældende myndighed, dvs. i sin rolle som momsopkræver. Det synes logisk, at fradragsretten indtræder på samme tidspunkt, eftersom den afgiftspligtige bør kunne gøre denne afgiftsbetaling gældende på tidspunktet for angivelsen til afgiftsmyndigheden.

62. Udtrykt med Domstolens ord giver denne »fradragsordning […] de mellemliggende led i distributionskæden adgang til i grundlaget for deres eget afgiftstilsvar at fradrage de beløb, de hver især har betalt deres leverandør som moms af den pågældende transaktion, og således til afgiftsmyndighederne at indbetale den del af momsen, som svarer til forskellen mellem den pris, den afgiftspligtige har betalt sin leverandør, og den pris, han har opnået ved levering af varen til køberen« [21].

63. Denne ordning afspejler princippet om afgiftsneutralitet, som sikres gennem det fælles momssystem med hensyn til afgiftsbyrden for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig. Inden for rammerne af dette system tilsigter fradragsordningen, at den erhvervsdrivende fritages fuldt ud for den moms, denne skylder eller har betalt.

64. Den afgiftspligtige persons betaling af afgiften til leverandøren udgør således kernen i fradragsretten. Faktisk kan fradraget ikke adskilles fra betalingen af afgiften: Såfremt den afgiftspligtige ikke har betalt momsen, som almindeligvis bør fremgå af fakturaen, mister vedkommende ethvert juridisk og økonomisk grundlag for at udøve sin fradragsret.

65. Unionslovgiver indfører med direktiv 2006/112 – nærmere bestemt dettes artikel 167 – *det normale tilfælde*, hvor levering af varerne, betaling herfor samt udstedelse af fakturaen med angivelse af momsbeløbet finder sted stort set samtidigt. I disse tilfælde forekommer det logisk, at afgiftens forfald og fradragsretten indtræder på samme tid [22].

66. Et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede kan derimod anses for *ekstraordinært* eller usædvanligt for så vidt angår momsens forfald, idet: a) Volkswagen på tidspunktet for varernes modtagelse fra leverandøren ikke betalte noget beløb i moms, da ingen af parterne mente, at der var tale om en momspligtig transaktion, og b) Volkswagen af samme årsag ikke modtog nogen faktura, der indeholdt moms, og som gav virksomheden mulighed for at udøve sin fradragsret.

67. Under disse omstændigheder kunne den afgiftspligtige af logiske årsager ikke gøre fradragsretten gældende for et momsbeløb, som denne på daværende tidspunkt ikke havde betalt.

19 – Selv om der er tale om dokumenter, som almindeligvis kræves for at opnå fradrag, er det i bestemte tilfælde muligt at udelade disse, uden at udøvelsen af fradragsretten hermed fortabes. Jf. i denne retning dom af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 47).

20 – Jf. artikel 226, nr. 9) og 10), i direktiv 2006/112.

21 – Jf. dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 36).

22 – Domstolen har fastslået, at »[u]døvelsen af fradragsretten forudsætter, at de afgiftspligtige i princippet ikke erlægger betaling og således heller ikke betaler moms i forudgående led, før de har modtaget en faktura eller et andet tilsvarende dokument, og transaktionen kan således ikke anses for at være momsbelagt, før betaling er sket«. Dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 35).

68. Situationen ændredes væsentligt i 2010, da Hella-leverandørerne berigtigede de transaktioner, som fejlagtigt var blevet anset for ikke at være momspligtige, hvilket vil sige, at de opkrævede det beløb, som Volkswagen skyldte, og indbetalte det til statskassen. Herefter ville det korrekte efter min opfattelse være at knytte afgiftens forfald og den deraf følgende fradragsret til den faktiske betaling af afgiften.

69. Med andre ord er det, som er hændt, i virkeligheden et eksempel på for sen indbetaling af moms [23]. Ved berigtigelsen af transaktionerne blev de materielle og formelle betingelser for fradragsretten reelt opfyldt. Det var på dette tidspunkt, at beregningen af fristen for udøvelse af retten skulle have været begyndt: Der havde fundet en faktisk levering af varer sted, der opstod en momsskyld, som blev indbetalt til statskassen, og der blev udstedt en tilhørende faktura i overensstemmelse med kravene i momsdirektivets artikel 226.

70. De slovakiske afgiftsmyndigheder har derimod anvendt de nationale bestemmelser på afgiftsområdet (nærmere bestemt skatteprocedurelovens artikel 45), idet de har tillagt retten til momsfradrag tilbagevirkende kraft til det tidspunkt, hvor den oprindelige levering af varerne faktisk fandt sted (2004-2010). Derefter har de anvendt den femårige præklusionsfrist, idet de ved beregningen af fristens begyndelsestidspunkt har taget udgangspunkt i denne dato. De har af det ovenstående udledt, at det ikke er muligt at udøve fradragsretten for så vidt angår de forældede momsperioder (dvs. 2004, 2005 og dele af 2006, idet tilbagebetalingsanmodningen blev indgivet den 1.7,2011).

71. Jeg mener ikke, at dette er en egnet fremgangsmåde. For det første finder jeg det bemærkelsesværdigt, at den slovakiske afgiftsmyndighed har anvendt femårsfristen *mod* Volkswagen, når den samme frist i henhold til skatteprocedurelovens artikel 45 [24] ligeledes finder anvendelse på opkrævningen af afgifterne, dvs. til virksomhedens *fordel*, eftersom bestemmelsen er til hinder for, at myndigheden efter udløbet af dette tidsrum opkræver afgifter, som er forfaldne, men ikke er blevet indbetalt [25].

72. Hvis afgiftsmyndigheden ikke så noget til hinder for efter mere end fem år at modtage de beløb, som Volkswagen skyldte i moms for f.eks. 2004, burde den på tilsvarende vis anerkende den afgiftspligtige persons ret til at fradrage den moms, der er betalt i samme periode.

73. For det andet kan artikel 167 i direktiv 2006/112 fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at en afgiftspligtig person i god tro [26] under omstændigheder som i den foreliggende sag ikke fuldstændigt fratages sin ret til at fradrage moms.

74. Den måde, hvorpå de slovakiske afgiftsmyndigheder i praksis fortolker den nationale lovgivning, indebærer, at de i strid med princippet om momsens neutralitet forhindrer udøvelsen af den pågældende ret. Domstolen har fastslået, at dette princip har forrang, og at fradragsretten er en integrerende del af momsordningen, hvorfor den som udgangspunkt ikke kan begrænses [27].

23 – Domstolen har fastslået, at »[f]or sen betaling af momsen kan imidlertid ikke i sig selv sidestilles med svig, hvilket forudsætter, dels at den omhandlede transaktion […] indebærer opnåelsen af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser [dem, der regulerer momsen] at tildele«, og at »[p]rincippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en sanktion, der består i at nægte retten til fradrag ved for sen betaling af merværdiafgiften«. Jf. præmis 74 og konklusionen i dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458).

24 – Jeg skal erindre om, at den femårige præklusionsfrist i henhold til denne bestemmelse gælder såvel for myndighederne som for de afgiftspligtige: Myndighederne kan ikke opkræve en afgift eller en afgiftsdifference efter udløbet af de fem år, ligesom de afgiftspligtige personer ikke kan kræve tilbagebetaling af allerede betalte afgifter efter udløbet af det samme tidsrum.

25 – Inden for EU-retten er de rimelige, præklusive søgsmålsfrister af retssikkerhedshensyn fastsat til beskyttelse af både den berørte afgiftspligtige person og den pågældende myndighed; jf. dom af 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 42).

26 – Parterne i hovedsagen er enige om, at hverken Hella-leverandørerne eller selskabet Volkswagen handlede svigagtigt eller havde kendskab til, at det var ulovligt at anse leveringerne af varer for momsfritaget.

27 – Dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 30).

75. Neutralitetsprincippet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser [28]. Domstolen har i tydelige vendinger udtalt sig til støtte for, at fradragsretten i videst muligt omfang respekteres, f.eks. ved at fastslå, at momsdirektivets artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 179 og artikel 226, nr. 3), er til hinder for en national lovgivning, hvorefter berigtigelse af en obligatorisk oplysning i en faktura ikke har tilbagevirkende kraft, således at retten til momsfradrag på grundlag af den berigtigede faktura ikke kan udøves for det år, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget, men først for det år, hvor fakturaen blev berigtiget [29].

76. Hvis denne begrænsning blev anset for at være i strid med direktiv 2006/112, må den slovakiske praksis, hvorefter muligheden for at udøve fradragsretten i et tilfælde som i den foreliggende sag i praksis bliver fjernet, af samme grund anses for at være i strid med dette direktiv. Det skal tages i betragtning, at udøvelsen af denne ret alene er mulig, når rettighedshaveren har kendskab til, at hans transaktioner er momspligtige, og ikke før, hvis han har handlet i god tro (hvilket som nævnt ikke er blevet bestridt her).

77. Endelig er den i hovedsagen omtvistede adfærd efter min opfattelse uforholdsmæssig. Artikel 273 i direktiv 2006/112 tillader ganske vist medlemsstaterne at træffe foranstaltninger for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig. Disse foranstaltninger – som af hensyn til retssikkerheden bl.a. omfatter fastsættelsen af frister for udøvelse af fradragsretten – må imidlertid hverken gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, eller anfægte princippet om momsens neutralitet [30].

78. Efter således at have fastslået, at den afgiftspligtige handlede i god tro, og at der ikke er forekommet svig eller er opnået en afgiftsfordel, og når der samtidig henses til, at transaktionerne blev berigtiget, er det ikke forholdsmæssigt at fratage den afgiftspligtige sin fradragsret, alene fordi denne fejlagtigt havde antaget, at de pågældende transaktioner ikke var momspligtige, og fordi der på tidspunktet for berigtigelsen heraf var forløbet mere end fem år.

79. Den slovakiske myndighed har da også medgivet, at der var grundlag for fradraget, men har begrænset det til de momsperioder, som efter dens opfattelse ikke var forældede. Hvis et tidsrum på mere end fem år som nævnt ikke har været en hindring for den forsinkede indbetaling af momsbeløbet til statskassen, bør det heller ikke være til hinder for en tilsvarende udøvelse af fradragsretten.

80. Følgelig foreslår jeg, at det første til det fjerde præjudicielle spørgsmål besvares således: Når det under omstændigheder som dem, der er omhandlet i den foreliggende sag, fejlagtigt – men i god tro – er blevet antaget, at leveringen af varer ikke var momspligtig, og betalingen af denne afgift flere år senere er blevet berigtiget, har den afgiftspligtige person ret til at fradrage (eller i givet fald at få tilbagebetalt) den indgående moms i forbindelse med den pågældende transaktion.

C. Det femte præjudicielle spørgsmål

81. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om retssikkerhedsprincippet og princippet om den berettigede forventning, samt artikel 41 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (»chartret«), er til hinder for den måde, hvorpå medlemsstatens afgiftsmyndigheder fortolker den nationale lovgivning.

28 – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 38).

29 – Ibidem, præmis 43.

30 – Jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62).

82. Frem for at afvise dette spørgsmål i sin helhed, således som den slovakiske regering har foreslået, er jeg tilbøjelig til at tilslutte mig Kommissionens argument om, at det ikke længere er nødvendigt at besvare spørgsmålet, eftersom den forelæggende rets tvivl kan besvares med henvisning til direktiv 2006/112 som fortolket af Domstolen. Ikke desto mindre vil jeg subsidiært gøre rede for mit standpunkt vedrørende dette spørgsmål, for det tilfælde at Domstolen skulle beslutte sig for at behandle det.

83. For så vidt angår chartrets artikel 41 vedrørende retten til god forvaltning er henvisningen hertil ikke relevant for hovedsagen, eftersom bestemmelsen ikke er rettet til medlemsstaterne, men derimod alene til Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer [31]. Da hovedsagen omhandler en medlemsstats afgiftsmyndigheders adfærd, finder bestemmelsen ikke anvendelse.

84. Endvidere ville en mulig krænkelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning forudsætte, at den administrative myndighed havde skabt begrundede forventninger hos Volkswagen på baggrund af præcise løfter [32] om imødekommelse af virksomhedens krav, således at en hvilken som helst forudseende og påpasselig erhvervsdrivende ville have fastlagt sin adfærd på grundlag af denne vished [33].

85. Det fremgår imidlertid ikke af forelæggelsesafgørelsen, om der er afgivet sådanne løfter. Det, der beskrives i afgørelsen, er snarere en administrativ praksis vedrørende fortolkningen af national ret for så vidt angår fristen for at anmode om tilbagebetaling af moms. Der nævnes i forbindelse med redegørelsen ingen specifikke løfter, som kunne have skabt begrundede forventninger hos Volkswagen om imødekommelse af dets krav.

86. I mangel af konkrete oplysninger om disse hypotetiske løfter råder Domstolen således ikke over de faktiske oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af denne del af det femte spørgsmål [34].

87. Endelig indebærer retssikkerhedsprincippet ifølge Domstolen, at en EU-retlig bestemmelse skal give de berørte mulighed for at få et klart kendskab til omfanget af deres rettigheder og forpligtelser, for at de kan være i stand til at handle derefter [35].

88. Som jeg tidligere har redegjort for [36], har Domstolen bekræftet, at medlemsstaterne under visse omstændigheder kan fastsætte »præklusionsfrister« for udøvelsen af retten til momsfradrag, så længe det ikke indebærer en faktisk eller normativ ophævelse af denne ret [37].

89. Retssikkerheden kan, når den anskues på ovennævnte vis, lide skade, hvis fortolkningen af de nationale bestemmelser, der regulerer disse frister, sker tilfældigt eller vilkårligt, eller hvis den afviger fra den ene afgiftsmyndighed til den anden. Der er imidlertid intet, der taler for, at dette er tilfældet i den foreliggende sag, hvor fradragsretten angiveligt også er blevet nægtet andre afgiftspligtige personer, der befinder i samme situation som Volkswagen [38].

31 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 83 og den deri nævnte retspraksis).

32 – Dom af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).

33 – Dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

34 – Jf. bl.a. dom af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

35 – Dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 59).

36 – Punkt 57 og 77 i dette forslag til afgørelse.

37 – Dom af 9.6.2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 58-61).

38 – Det anføres i forelæggelsesafgørelsen, at der er andre virksomheder, der befinder sig i tilsvarende situationer.

90. Noget andet er, om denne fortolkning er forenelig med EU-retten, selv om den er ensartet på nationalt niveau. Såfremt den ikke er forenelig, således som jeg har foreslået efter min gennemgang af de første fire spørgsmål, vil konstateringen af, at den er i strid med direktiv 2006/112, være tilstrækkelig til at besvare hele den præjudicielle forespørgsel samlet.

VI. Forslag til afgørelse

91. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste domstol) forelagte spørgsmål således:

»Artikel 167, 168 og 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet er til hinder for, at en afgiftspligtig person, som har handlet i god tro, kan nægtes fradragsret for den pågældende afgift, når der foreligger omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor det fejlagtigt blev antaget, at leveringen af varer ikke var momspligtig, men hvor der flere år senere blev foretaget berigtigelse og indbetaling heraf.«