



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

14. juni 2017*

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift (moms) — tilbagebetaling af med urette indbetalt moms — momsfradragetsret — betingelser — ligebehandlingsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet — effektivitetsprincippet — nationale bestemmelser, der indfører en forældelsesfrist«

I sag C-38/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 20. januar 2016, indgået til Domstolen den 25. januar 2016, i sagen:

Compass Contract Services Limited

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe og C. Lycourgos (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. december 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Compass Contract Services Limited ved D. Scorey, QC, samt advisors O. Jarratt og D. Stephens,
- Det Forenede Kongeriges regering ved D. Robertson og M. Holt, som befuldmægtigede, bistået af barrister A. Macnab,
- Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. marts 2017,

afsagt følgende

* Processprog: engelsk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af de EU-retlige principper om ligebehandling, afgiftsneutralitet og effektivitet.
- 2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Compass Contract Services Limited (herefter »Compass«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (herefter »Commissioners«) vedrørende sidstnævntes afslag på tilbagebetaling af den merværdiafgift (moms), som Compass med urette har indbetalt.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Under overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« var det i artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som finder anvendelse i hovedsagen, bestemt:
 - »1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.
 2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:
 - a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person
 - b) den [moms], som skyldes eller er erlagt for indførte goder
 - c) den [moms], som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.
- 4 Sjette direktivs artikel 18 med overskriften »Fremgangsmåden for udøvelse af fradragsretten« fastsatte:
 - »1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:
 - a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3
 - b) for det i artikel 17, stk. 2, litra b), omhandlede fradrag være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige afgiftsbeløb
 - c) for det i artikel 17, stk. 2, litra c), omhandlede fradrag opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat
 - d) når han som aftager eller køber i tilfælde af anvendelse af artikel 21, nr. 1), skal erlægge afgiften, opfylde de formaliteter, som fastlægges af hver enkelt medlemsstat.

2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[...]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.

4. Når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

[...]«

Det Forenede Kongeriges bestemmelser

5 Section 25 i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift), i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »lov af 1994«), bestemmer:

»[...]

2. Medmindre andet følger af denne bestemmelse, kan [en afgiftspligtig] ved udgangen af hver regnskabsperiode kreditere fradragsberettiget moms i henhold til section 26 og derefter fratække dette beløb i den skyldige opkrævede moms.

[...]

6. Der kan ikke foretages momsfradrag i henhold til subsection (2) ovenfor eller udbetales et momstilgodehavende, hvis der ikke er fremsat et krav herom, som overholder de frister og formkrav, der er fastsat ved eller i henhold til bekendtgørelser, idet udbetalingen af et momstilgodehavende er underlagt de (eventuelle) betingelser, som Commissioners finder passende, herunder betingelserne vedrørende tilbagebetaling i særlige tilfælde, såfremt den afgiftspligtige ikke i den pågældende periode eller i den foregående periode har udøvet momspligtig virksomhed.«

6 Section 80 i lov af 1994 bestemmer:

»Godskrivning eller tilbagebetaling af for meget angivet eller erlagt moms

[...]

4. Commissioners er ikke pligtig – efter krav fremsat herom i henhold til denne section –

a) at godskrive moms til en person i henhold til subsection (1) eller (1A) ovenfor, eller

b) at tilbagebetale afgift til en person i henhold til subsection (1B) ovenfor,

hvis kravet herom blev fremsat mere end tre år efter den relevante dato.«

7 Regulation 29 i Value Added Tax Regulations 1995 (bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift), i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen, har gennemført section 25 i lov af 1994. Regulation 29(1) (1A) har følgende ordlyd:

»1. Medmindre andet følger af subsection (1A) [...] ovenfor, og medmindre Commissioners har givet en anden tilladelse eller udstedt en anden almindelig eller særlig tilladelse eller instruks, skal en afgiftspligtig, som ønsker fradrag for indgående moms i henhold til section 25(2) i lov [af 1994], fremsætte anmodning herom i den angivelse, som udfærdiges for den regnskabsperiode, hvori momsen forfalder.

1A. Commissioners kan ikke tillade eller forpligte en afgiftspligtig til at fremsætte en anmodning om fradrag for indgående moms, såfremt anmodningen bliver fremsat mere end tre år efter, at angivelsen for den regnskabsperiode, hvori momsen forfalder, skulle være indgivet.«

8 Section 121 i Finance Act 2008 (finansloven for 2008, herefter »lov af 2008«) bestemmer:

»Ældre moms krav: Yderligere frister

1) Betingelsen i section 80(4) i [lov af 1994], hvorefter et krav i henhold til denne section skal fremsættes inden for 3 år efter den relevante dato, finder ikke anvendelse på et beløb, der er blevet taget i betragtning eller betalt i et regnskabsår, som er afsluttet inden den 4. december 1996, hvis kravet fremsættes inden den 1. april 2009.

2) Betingelsen i section 25(6) i [lov af 1994], hvorefter et krav om fradrag for indgående moms skal fremsættes inden for de frister, der er fastsat ved eller i henhold til bekendtgørelser, finder ikke anvendelse på en anmodning om fradrag for indgående moms, der er forfalden, og for hvilken den afgiftspligtige var i besiddelse af de påkrævede bilag, for en regnskabsperiode, som er afsluttet inden 1. maj 1997, hvis kravet fremsættes inden den 1. april 2009.

[...]

4) Nærværende section anses for at være trådt i kraft den 19. marts 2008.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Compass, der navnlig udøver restaurationsvirksomhed, har krævet tilbagebetaling af de beløb, som selskabet med urette har indbetalt i form af moms for to regnskabsperioder (kvartaler), som blev afsluttet i januar og april 1997.

10 I løbet af 1996 meddelte Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, at man havde til hensigt at ændre lovgivningen vedrørende tilbagebetaling af for meget opkrævet moms og at forkorte forældelsesfristen fra seks år til tre år for krav vedrørende sådanne tilbagebetalinger. Ændringen trådte i kraft den 4. december 1996. Ved dom af 11. juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), fastslog Domstolen, at effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for denne nationale lovgivning, der med tilbagevirkende kraft og uden overgangsperiode forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager)) anvendte denne retspraksis på anmodninger om fradrag for indgående moms, da Storbritannien ligeledes havde forkortet forældelsesfristen fra seks år til tre år for sådanne anmodninger fra den 1. maj 1997. I sagen Michael Fleming (t/a Bodycraft) mod Commissioners ((2006) EWCA Civ 70), fastslog denne ret, at da forkortelsen af forældelsesfristen var sket uden

overgangsperiode, skulle afgiftspligtige, hvis ret til fradrag for indgående moms var opstået inden den 1. maj 1997, have mulighed for at fremsætte en sådan anmodning, og anvendelsen af den nye frist måtte afvises i forhold til disse. Dommen afsagt af Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager)) blev stadfæstet ved House of Lords' dom af 23. januar 2008 i sagen Fleming og Condé Nast mod Commissioners ((2008) UKHL 2).

- 12 Som følge af House of Lords' dom offentliggjorde Commissioners et cirkulære (Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)), hvori det blev angivet, at moms krav fremsat efter udløbet af den nye treårsfrist kan vedrøre »for meget opkrævet moms, som er blevet betalt eller angivet for regnskabsperioder, som er blevet afsluttet før den 4. december 1996«, samt »indgående moms, for hvilken fradrag retten opstod i regnskabsperioder, som er blevet afsluttet inden den 1. maj 1997«. Disse datoer svarede således til ikrafttrædelsen af den nye forkortede forældelsesfrist på tre år til at fremsætte dels krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, nemlig den 4. december 1996, dels anmodninger om fradrag for indgående moms, nemlig den 1. maj 1997. Disse moms krav blev herefter kaldt »Fleming-krav«. Section 121 i lov af 2008 har kodificeret forældelsesfristerne for disse to typer krav.
- 13 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager)) i juni 2006 fastslog, at visse ydelser, som Compass havde frembragt i forbindelse med tilberedning af kolde retter, og for hvilke Compass havde opkrævet og angivet moms, ikke var momspligtige. Retten antog, at disse ydelser var underlagt en momssats på 0% i henhold til national lovgivning i overensstemmelse med undtagelsen i sjette direktivs artikel 28, stk. 2.
- 14 Commissioners vedgik derfor, at Compass havde betalt for meget moms. I januar 2008 fremsatte Compass krav om tilbagebetaling af for meget opkrævet moms i perioden fra den 1. april 1973 til den 2. februar 2002.
- 15 Commissioners foretog en tilbagebetaling af den moms, som Compass med urette havde erlagt i perioden fra den 1. april 1973 til den 31. oktober 1996. De afviste derimod kravene om tilbagebetaling for de resterende perioder med den begrundelse, at disse krav var forældede. De lagde til grund, at forældelsesfristen på tre år var begyndt at løbe den 4. december 1996 for de regnskabsår, som blev afsluttet efter denne dato, og at fristen var udløbet på det tidspunkt, hvor kravene blev fremsat. Som anført af den forelæggende ret er de i hovedsagen omhandlede perioder dermed begrænset til de regnskabsperioder, som Compass afsluttede efter den 4. december 1996 og før den 1. maj 1997, idet selskabet ikke bestrider, at forældelsesfristen forskriftsmæssigt løb fra sidstnævnte dato.
- 16 Compass anlagde derfor sag ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) til prøvelse af Commissioners afslag på tilbagebetaling af den med urette indbetalte moms for de to regnskabsperioder. Til støtte for dette søgsmål har selskabet anført, at forskelsbehandlingen mellem et krav om tilbagebetaling af opkrævet moms, såsom det af selskabet fremsatte, og en anmodning om fradrag for indgående moms er i strid med ligebehandlingsprincippet. Ifølge Compass er det ikke berettiget, at en afgiftspligtig for selvsamme regnskabsperioder kan fremsætte en anmodning om momsfradrag, men ikke et krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms. Den tidsmæssige uoverensstemmelse i Det Forenede Kongeriges bestemmelser med hensyn til datoen, hvor forældelsesfristen træder i kraft, hvorved der indføres en forskelsbehandling mellem disse to typer krav, er resultatet af tilfældigheder knyttet til forhistorien, der førte til vedtagelsen af denne forældelsesfrist, og er ikke objektivt begrundet.

- 17 På denne baggrund har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Fører Det Forenede Kongeriges forskellige behandling af Fleming-krav om udgående afgift (som kunne fremsættes for perioder, der sluttede inden den 4.12.1996) og Fleming-krav om indgående afgift (som kunne fremsættes for perioder, der sluttede inden den 1.5.1997 – dvs. senere end Fleming-krav om udgående afgift) til:
- a) en overtrædelse af det EU-retlige princip om ligebehandling og/eller
 - b) en overtrædelse af det EU-retlige princip om skatte- og afgiftsneutralitet og/eller
 - c) en overtrædelse af det EU-retlige effektivitetsprincippet og/eller
 - d) en overtrædelse af et andet relevant EU-retligt princip?
- 2) Hvis spørgsmål 1, litra a)-d), besvares bekræftende, hvordan bør Fleming-krav om udgående afgift vedrørende perioden fra den 4. december 1996 til den 30. april 1997 da behandles?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

- 18 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om principperne om afgiftsneutralitet, ligebehandling og effektivitet er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der i forbindelse med en forkortelse af forældelsesfristen dels for krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, dels for anmodninger om fradrag for indgående moms gælder forskellige overgangsperioder, således at krav vedrørende to regnskabsperioder på tre måneder er underlagt forskellige forældelsesfrister alt afhængigt af, om kravenes genstand er tilbagebetaling af med urette indbetalt moms eller fradrag for indgående moms.
- 19 Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, er krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms og anmodninger om fradrag for indgående moms underlagt den samme forkortede forældelsesfrist på tre år, jf. section 80(4) og section 25(6) i lov af 1994, som selv er blevet gennemført ved section 29(1A) i bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen, hvilke bestemmelser section 121 i lov af 2008 henviser til. Derimod er datoen, fra hvilken denne frist finder anvendelse, såsom den fremgår af de overgangsperioder, som blev indført ved section 121 i lov af 2008, der kodificerede Commissioners praksis, og som skal være i overensstemmelse med EU-retten som anført i nærværende doms præmis 10-12, forskellig for de to typer krav. På den ene side finder forældelsesfristen ifølge section 121(1) i lov af 2008 ikke anvendelse på et krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms vedrørende et beløb, der er blevet taget i betragtning eller betalt i et regnskabsår, som er afsluttet inden den 4. december 1996, hvis kravet fremsættes inden den 1. april 2009. På den anden side fremgår det af section 121(2), at forældelsesfristen ikke finder anvendelse på en anmodning om fradrag for indgående moms, som er forfalden for en regnskabsperiode, som er afsluttet inden den 1. maj 1997, hvis kravet fremsættes inden den 1. april 2009.
- 20 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at det af Compass fremsatte krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms blev afvist på grundlag af section 121(1) i lov af 2008 og den heri fastsatte forældelsesfrist på tre år, som finder anvendelse på regnskabsperioder, der er blevet afsluttet efter den 4. december 1996. Det forholder sig anderledes i det tilfælde, hvor et selskab har indgivet en anmodning om fradrag for indgående moms, idet forældelsesfristen på tre år for sådanne krav alene finder anvendelse på regnskabsperioder, som er blevet afsluttet efter den 1. maj 1997.

- 21 For det første bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet ifølge fast retspraksis i særdeleshed er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 3.5.2001, Kommissionen mod Frankrig, C-481/98, EU:C:2001:237, præmis 22, og af 10.11.2011, Rank Group, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 32).
- 22 Der er imidlertid ingen forhold i de sagsakter, som Domstolen er blevet forelagt, der gør det muligt at fastslå, at de af Compass frembragte ydelser i momsmæssig henseende har været udsat for forskellig behandling i forhold til lignende ydelser frembragt af en konkurrerende erhvervsdrivende.
- 23 Som anført af generaladvokaten i punkt 54 i forslag til afgørelse, har Kommissioners anvendt reglerne om forældelsesfristerne på alle afgiftspligtige, herunder Compass, afhængigt af, hvilke klager der var tale om, dvs. hvorvidt klagerne vedrørte et krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms eller en anmodning om fradrag for indgående moms.
- 24 Hvad for det andet angår ligebehandlingsprincippet har Domstolen fastslået, at mens tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, som på momsområdet er udtryk for ligebehandlingsprincippet, kun kan forekomme mellem konkurrerende erhvervsdrivende, kan en tilsidesættelse af det almindelige ligebehandlingsprincip imidlertid på det fiskale område finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter (jf. i denne retning dom af 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49).
- 25 Ifølge fast retspraksis forudsætter en tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet på grund af en forskellig behandling, at de pågældende situationer er sammenlignelige, henset til alle de omstændigheder, som kendetegner dem (dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 25). De omstændigheder, som kendetegner forskellige situationer og deres eventuelle sammenlignelige karakter, fastlægges og vurderes på grundlag af indholdet af og formålet med de omhandlede bestemmelser, idet der i dette øjemed skal tages hensyn til de foreliggende principper og mål på det pågældende område (jf. i denne retning dom af 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl., C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 26, og af 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 42).
- 26 Det bør derfor undersøges, om den situation, hvori en erhvervsdrivende som Compass ønsker tilbagebetaling af moms, som med urette er blevet indbetalt til afgiftsmyndighederne, kan sammenlignes med den situation, hvori en anden erhvervsdrivende anmoder samme myndigheder om fradrag for indgående moms, for så vidt angår forældelsesfristerne i section 121 i lov af 2008.
- 27 I denne henseende finder Compass, at den situation, hvori en erhvervsdrivende ønsker tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, kan sammenlignes med den situation, hvori en anden erhvervsdrivende anmoder om fradrag for indgående moms, navnlig med den begrundelse, således som det fremgår af dom af 10. april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), at de to erhvervsdrivende begge har et momstilgodehavende hos afgiftsmyndighederne. Det Forenede Kongerige og Europa-Kommissionen har derimod gjort gældende, at disse situationer ikke er sammenlignelige, da de rettigheder, som de to typer krav støttes på, er af forskellig juridisk karakter.
- 28 For at vurdere, om disse situationer er sammenlignelige, skal det på den ene side fastlægges, hvilke forhold der karakteriserer et krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, såsom det af Compass fremsatte. I denne henseende skal det bemærkes, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af urigtigt faktureret moms. Under disse omstændigheder tilkommer det principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af urigtigt faktureret moms (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 48 og 49, og af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 25).

- 29 Det fremgår af fast retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-rettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse (jf. bl.a. dom af 9.11.1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, præmis 12, af 8.3.2001, *Metallgesellschaft m.fl.*, C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134, præmis 84, og af 19.7.2012, *Littlewoods Retail m.fl.*, C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 24). Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten (jf. bl.a. dom af 14.1.1997, *Comateb m.fl.*, C-192/95 – C-218/95, EU:C:1997:12, præmis 20, og af 19.7.2012, *Littlewoods Retail m.fl.*, C-591/10, EU:C:2012:478, præmis 24).
- 30 Krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms henhører under retten til tilbagesøgning af med urette betalte beløb, som ifølge fast retspraksis har til formål at afhjælpe konsekvenserne af afgiftens uforenelighed med EU-retten ved at udligne den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført den erhvervsdrivende, der i sidste ende har båret den (jf. i denne retning dom af 20.10.2011, *Danfoss og Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, præmis 23).
- 31 Det skal derfor bemærkes, at det forhold, der karakteriserer retten til tilbagesøgning, og som den udspringer af, er, at en afgiftspligtig med urette har indbetalt et momsbeløb til afgiftsmyndighederne i strid med EU-retten. Det er præcis den uberettigede karakter af momsen, som stifter retten til tilbagesøgning og sikrer, at den økonomiske byrde forbundet med denne betaling neutraliseres i forhold til den afgiftspligtige i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i hver medlemsstats nationale ret under overholdelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.
- 32 Hvad på den anden side angår fastlæggelsen af de forhold, som karakteriserer en anmodning om fradrag for indgående moms, skal det bemærkes, at mens retten til tilbagebetaling af med urette indbetalt moms følger af EU-rettens generelle principper, som generaladvokaten har bemærket i punkt 59 i forslaget til afgørelse, og som det fremgår af præmis 29 og 30 i nærværende dom, er retten til fradrag for indgående moms fastsat i sjette direktivs artikel 17 ff.
- 33 Domstolen har allerede fastslået, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den indgående moms, som er skyldig eller betalt for goder, de har købt, og tjenesteydelser, de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved EU-retten. Retten til momsfradrag udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses (jf. bl.a. dom af 6.12.2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 25 og 26, og af 22.6.2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 30 og 31).
- 34 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 (dom af 14.2.1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 19, af 6.7.2006, *Kittel og Recolta Recycling*, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 48, og af 26.4.2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 43).
- 35 Som Domstolen allerede har fastslået, er udøvelsen af fradragsretten for moms begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter og kan ikke udvides til den moms, som med urette er blevet faktureret og indbetalt til afgiftsmyndighederne (dom af 15.3.2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 23 og 27, og af 26.4.2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 47).
- 36 I modsætning til det forhold, som karakteriserer retten til tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, er retten til momsfradrag, som udgør en i momsordningen indbygget ret, der blev indført ved det fælles momssystem, baseret på en skyldig afgift.

- 37 Det følger af det ovenstående, at mens retten til tilbagebetaling af med urette indbetalt moms skal afhjælpe en situation, hvori EU-retten er blevet tilsidesat, idet den giver rettighedshaveren mulighed for at neutralisere en økonomisk byrde, som denne uberettiget har båret, følger retten til fradrag for indgående moms af selve anvendelsen af det fælles momssystem, således at den skyldige eller betalte moms ikke bæres af den afgiftspligtige i forbindelse med dennes momspligtige erhvervsaktiviteter, hvorved disse aktiviteterets afgiftsneutralitet sikres.
- 38 Som anført af generaladvokaten i punkt 60 i forslaget til afgørelse, berettiger en sådan forskel hvad angår de omhandlede rettigheders karakter og de formål, de forfølger, at der kan gælde en selvstændig retlig ordning for hver af disse rettigheder, bl.a. med hensyn til deres indhold og betingelserne for deres udøvelse, såsom forældelsesfristerne for at gøre disse rettigheder gældende, herunder navnlig datoen for, hvornår en sådan frist finder anvendelse.
- 39 Derfor kan den omstændighed, at indehaveren af en ret til tilbagebetaling af med urette indbetalt moms og indehaveren af en ret til fradrag for indgående moms kan anses for begge at have et momstilgodehavende hos afgiftsmyndighederne, som fremført af Compass i de skriftlige indlæg, ikke i sig selv føre til den konklusion, at deres situation er sammenlignelig i forhold til anvendelsen af ligebehandlingsprincippet på momsområdet, henset til de grundlæggende forskelle, som består med hensyn til de formål, som forfølges med de for disse rettigheder særegne retlige ordninger, og de forhold, som karakteriserer dem. På grund af disse forskelle er de nationale skattemyndigheder hverken forpligtet til at behandle indehaverne af disse rettigheder på samme måde for så vidt angår forældelsesfristerne for krav vedrørende disse rettigheder eller til at fastsætte samme dato for anvendelsen af en ny forældelsesfrist.
- 40 For så vidt angår dom af 10. april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), som Compass har påberåbt sig i de skriftlige indlæg, skal det som nævnt i nærværende doms præmis 27 bemærkes, at Domstolen ganske vist i dommens præmis 50 har anført, at det almindelige ligebehandlingsprincip kan finde anvendelse i en situation, hvor de erhvervsdrivende alle er indehavere af en momsfordring, søger at opnå tilbagebetaling heraf fra afgiftsmyndighederne og ser deres krav behandlet forskelligt. Imidlertid vedrørte den fortolkning af EU-retten, som Domstolen foretog i denne dom, en situation, hvori samtlige erhvervsdrivende ønskede at opnå tilbagebetaling af den moms, som de med urette havde indbetalt til afgiftsmyndighederne, og så, at deres krav om tilbagebetaling blev behandlet forskelligt. I betragtning af forskellene mellem de faktiske omstændigheder i denne dom og de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ændrer Domstolens fortolkning i nævnte dom ikke ved fortolkningen, hvorefter retten til tilbagebetaling af med urette indbetalt moms og retten til fradrag for indgående moms er af forskellig natur.
- 41 Det følger af det ovenstående, at den situation, hvori en erhvervsdrivende som Compass ønsker tilbagebetaling af moms, som med urette er blevet indbetalt til afgiftsmyndighederne, ikke kan sammenlignes med den situation, hvori en anden erhvervsdrivende anmoder samme myndigheder om fradrag for den betalte indgående moms, for så vidt angår forældelsesfristerne i section 121 i lov af 2008, der, som det fremgår af præmis 19 i nærværende dom, er blevet indført for effektivt at sikre retten til tilbagebetaling og for at overholde EU-retten. Ligebehandlingsprincippet er derfor ikke til hinder for, at disse to situationer behandles forskelligt med hensyn til de frister, der følger af overgangsperioderne.
- 42 Hvad for det tredje angår behandlingen af det første spørgsmål i forhold til effektivitetsprincippet bemærkes, at Domstolen har anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den berørte afgiftspligtige person og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af sagen (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, præmis 48, og af 8.9.2011, Q-Beef og Bosschaert, C-89/10 og C-96/10, EU:C:2011:555, præmis 36). Herved findes en

national præklusiv frist på tre år ikke at være urimelig (jf. i denne retning dom af 11.7.2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, præmis 35, og af 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, præmis 28).

- 43 Desuden har Domstolen i præmis 38 i dom af 11. juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), allerede fastslået, at effektivitetsprincippet ikke er til hinder for, at en national lovgivning forkorter fristen for, hvornår der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af beløb, der er betalt i strid med EU-retten, på betingelse af, at den nye frist, der er fastsat, ikke alene er rimelig, men også, at den nye lovgivning indeholder en overgangsordning, hvorunder borgerne har en tilstrækkelig lang frist efter vedtagelsen af lovgivningen til at fremsætte de krav om tilbagebetaling, som de havde ret til at fremsætte efter den tidligere lovgivning.
- 44 Det må imidlertid fastslås som anført af Det Forenede Kongerige i de skriftlige indlæg, at en bestemmelse som section 121 i lov af 2008, der fastsætter overgangsperioder for anvendelsen af de forkortede forældelsesfrister for at fremsætte krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms og anmodninger om fradrag for indgående moms, overholder de betingelser, som Domstolen har opstillet i dom af 11. juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).
- 45 Den omstændighed, at overgangsperioderne for datoen, fra hvilken de nye forkortede forældelsesfrister finder anvendelse, er forskellige afhængigt af, om de vedrører den ene eller den anden frist, som finder anvendelse på de to typer krav, har ingen indvirkning på en sådan konstatering, i det omfang fristerne ved deres gennemførelse ikke gør tilbagebetaling af med urette indbetalt moms og fradrag for indgående moms umulig eller uforholdsmæssig vanskelig. Da forkortelsen af forældelsesfristerne for de to typer krav i den i hovedsagen omhandlede situation finder anvendelse fra den 4. december 1996 på de førstnævnte og fra den 1. maj 1997 på de andre som nævnt i nærværende doms præmis 12, har forkortelsen, der som følge af overgangsperioderne ikke har haft tilbagevirkende kraft, givet borgerne, herunder Compass, en effektiv frist på tre år fra henholdsvis den 4. december 1996 for de førstes vedkommende og den 1. maj 1997 for de andres vedkommende til at fremsætte deres krav for tidligere perioder. Det må derfor fastslås, at de i hovedsagen omhandlede frister er rimelige, således at effektivitetsprincippet ikke er til hinder for en sådan lovgivning.
- 46 Det følger af ovenstående betragtninger, at det første spørgsmål skal besvares således, at principperne om afgiftsneutralitet, ligebehandling og effektivitet ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der i forbindelse med en forkortelse af forældelsesfristen dels for krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, dels for anmodninger om fradrag for indgående moms gælder forskellige overgangsperioder, således at krav vedrørende to regnskabsperioder på tre måneder er underlagt forskellige forældelsesfrister alt afhængigt af, om kravenes genstand er tilbagebetaling af med urette indbetalt moms eller fradrag for indgående moms.

Det andet spørgsmål

- 47 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 48 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

Principperne om afgiftsneutralitet, ligebehandling og effektivitet er ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der i forbindelse med en forkortelse af forældelsesfristen dels for krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt merværdiafgift, dels for anmodninger om fradrag for indgående merværdiafgift gælder forskellige overgangsperioder, således at krav vedrørende to regnskabsperioder på tre måneder er underlagt forskellige forældelsesfrister alt afhængigt af, om kravenes genstand er tilbagebetaling af med urette indbetalt merværdiafgift eller fradrag for indgående merværdiafgift.

Underskrifter