



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS KENDELSE (Syvende Afdeling)

3. juni 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til momsfradrag – betingelser for udøvelse – inddragelse og senere genudstedelse af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer – fortabelse af retten til fradrag af moms, der vedrører transaktioner udført i perioden forud for denne inddragelse – proportionalitetsprincippet«

I sag C-188/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Kúria (øverste domstol, Ungarn) ved afgørelse af 25. februar 2021, indgået til Domstolen den 25. marts 2021, i sagen

Megatherm-Csillaghegy Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J. Passer, og dommerne F. Biltgen og M.L. Arastey Sahún (refererende dommer),

generaladvokat: L. Medina,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved B. Béres og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

* Processprog: ungarsk.

og under henvisning til Domstolens beslutning om, efter at have hørt generaladvokaten, at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i overensstemmelse med artikel 99 i Domstolens procesreglement,

afsagt følgende

Kendelse

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63, 167, 168, 178-180, 182 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), samt af princippet om merværdiafgiftens (momsens) neutralitet.
- 2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Megatherm-Csillaghegy Kft. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (den nationale administrative told- og skattemyndighed, afdelingen for klager, Ungarn) vedrørende sidstnævntes afgørelse om, at Megatherm-Csillaghegy havde fortabt sin ret til fradrag af moms, som var blevet betalt forud for en inddragelse og en senere genudstedelse af dennes skatteidentifikationsnummer.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Det fremgår af 30. betragtning til momsdirektivet, at »[f]or at sikre momsens neutralitet bør de sats, der anvendes af medlemsstaterne, som hovedregel give mulighed for fradrag af afgiften i det tidligere omsætningsled«.
- 4 Direktivets artikel 63 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«
- 5 Direktivets artikel 167 lyder som følger:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 6 Samme direktivets artikel 168 har følgende ordlyd:

»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
 - b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27

[...]«

7 Følgende fremgår af momsdirektivets artikel 178:

»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
- b) for det i artikel 168, litra b), omhandlede fradrag – for så vidt angår transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser – opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat

[...]«

8 Direktivets artikel 179 fastsætter:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

9 Artikel 180 i nævnte direktiv har følgende ordlyd:

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

10 Samme direktivs artikel 182 bestemmer:

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

11 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

12 Direktivets artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

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

Ungarsk ret

- 13 § 137, stk. 3, i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)) (herefter »momsloven«) i den affattelse, der fandt anvendelse i perioden fra den 1. januar 2015 til den 31. december 2017, bestemte:

»I tilfælde af, at den statslige told- og skattemyndighed i henhold til bestemmelserne i [lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer] bringer suspensionen af den afgiftspligtige persons skatteidentifikationsnummer til ophør ved at inddrage det pågældende nummer, fortaber den afgiftspligtige person sin ret til at fradrage afgiften fra det tidspunkt, hvor afgørelsen om inddragelse af det pågældende nummer opnår retskraft. Også i det tilfælde, hvor told- og skattemyndigheden inddrager den afgiftspligtige persons skatteidentifikationsnummer uden at have suspenderet det, fortaber vedkommende sin ret til at fradrage afgiften fra det tidspunkt, hvor denne afgørelse opnår retskraft.«

- 14 Momslovens § 137 i den affattelse, der fandt anvendelse i perioden fra den 1. januar 2018 til den 26. november 2020, lød som følger:

»Såfremt den statslige told- og skattemyndighed inddrager den afgiftspligtige persons skatteidentifikationsnummer, fortaber vedkommende sin ret til afgiftsfradrag fra det tidspunkt, hvor afgørelsen om inddragelse af det pågældende nummer bliver endelig.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 Ved afgørelse af 8. april 2015 inddrog Nemzeti Adó- és Vámhivatal Pest Megyei Adó- és Vámigazgatósága (det regionale skatte- og tolddirektorat i Pest, henhørende under den nationale told- og skatteforvaltning, Ungarn) (herefter »skatte- og tolddirektoratet«) sagsøgeren i hovedsagens skatteidentifikationsnummer med den begrundelse, at vedkommende ikke havde opfyldt sine forpligtelser med hensyn til deponering og elektronisk offentliggørelse af sit årsregnskab for 2013 end ikke efter at være blevet tilsendt flere påkrav herom og pålagt en række bøder for undladelse heraf. Sagsøgeren i hovedsagen foretog afhjælpning af denne undladelse den 10. juni 2015, hvorfor skatte- og tolddirektoratet genudstedte sagsøgerens skatteidentifikationsnummer med virkning fra den pågældende dato.
- 16 Den 20. januar 2015 indgav sagsøgeren i hovedsagen sin selvangivelse for oktober 2014. Skatte- og tolddirektoratet henlagde imidlertid denne angivelse, uden at de deri angivne beløb blev registreret, med den begrundelse, at angivelsen var blevet indgivet som en kvartalsvis angivelse og ikke som en månedsvis angivelse. Den 8. august 2016 indgav sagsøgeren i hovedsagen en ny selvangivelse for den korrekte periode. Denne nye selvangivelse blev fulgt op af flere berigtigelser, hvoraf den sidste var dateret den 6. december 2016. Skatte- og tolddirektoratet var af den opfattelse, at den nye selvangivelse var fejlagtig, eftersom der i angivelsen var angivet en fradragsberettiget afgift, på trods af at den som følge af inddragelsen af sagsøgeren i hovedsagens skatteidentifikationsnummer ikke kunne omfatte en sådan afgift. Skatte- og tolddirektoratet pålagde sagsøgeren i hovedsagen at berigtige den pågældende angivelse. Da angivelsen ikke blev berigtiget, meddelte skatte- og tolddirektoratet sagsøgeren i hovedsagen, at den ville henlægge denne nye angivelse uden at behandle den for så vidt angik realiteten.

- 17 Ved anmodning indgivet til skatte- og tolddirektoratet den 22. december 2016 anmodede sagsøgeren i hovedsagen bl.a. om overførsel til sin konto eller refusion af et beløb svarende til den indgående moms for perioden forud for genudstedelsen af sagsøgeren i hovedsagens skatteidentifikationsnummer, dvs. 75 889 000 ungarske forint (HUF) (ca. 242 844,80 EUR). En del af dette beløb svarede til den indgående moms for perioden forud for inddragelsen af dette nummer.
- 18 Skatte- og tolddirektoratet underrettede sagsøgeren i hovedsagen om, at anmodningen ikke kunne imødekommes, og at sagsøgeren i hovedsagen havde fortabt sin ret til momsfradrag for den periode, der lå forud for inddragelsen af skatteidentifikationsnummeret. Sagsøgeren i hovedsagen anmodede herefter tilsynsmyndigheden om at tage stilling til dette spørgsmål. Da denne anmodning ikke blev imødekommet, anlagde sagsøgeren i hovedsagen et søgsmål med påstand om, at myndigheden i første instans, dvs. skatte- og tolddirektoratet, blev pålagt at træffe afgørelse om anmodningen af 22. december 2016. Efter det af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) udstedte påbud om at behandle sagen, traf skatte- og tolddirektoratet i alt fem afgørelser (én for hver angivelsesperiode).
- 19 Nærmere bestemt gav skatte- og tolddirektoratet ved afgørelse af 3. april 2019 afslag på sagsøgeren i hovedsagens anmodning om overførsel til sin skattekonto og refusion af den fradragsberettigede moms, som fremgik af den berigtigende angivelse for perioden fra den 1. til den 31. oktober 2014. Denne afgørelse blev gjort til genstand for en administrativ rekurs og blev stadfæstet ved afgørelse af 3. juni 2019 fra den nationale administrative told- og skattemyndighed, afdelingen for klager.
- 20 Det fremgår af sidstnævnte afgørelse, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde indgivet en momsangivelse for oktober 2014, som kunne gøres til genstand for behandling, før vedkommendes skatteidentifikationsnummer var blevet inddraget og genudstedt, og at sagsøgeren i hovedsagen i henhold til momslovens § 137, stk. 3, i den affattelse, der var gældende i perioden fra den 1. januar 2015 til den 31. december 2017, havde mistet sin fradragsret for den periode, der lå forud for inddragelsen af skatteidentifikationsnummeret.
- 21 Sagsøgeren i hovedsagen anlagde et søgsmål til prøvelse af afgørelsen af 3. juni 2019 fra den nationale administrative told- og skattemyndighed, afdelingen for klager, men retten i første instans frifandt sagsøgte ved en endelig dom.
- 22 Sagsøgeren i hovedsagen har derfor iværksat en kassationsappel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret, Kúria (øverste domstol, Ungarn). I forbindelse med denne appel har sagsøgeren i hovedsagen bl.a. gjort gældende, at dommen er i strid med momsdirektivets artikel 167, 168, 176 og 177 og tilsidesætter princippet om momsens neutralitet, eftersom den fastslår, at retten til momsfradrag var bortfaldet for så vidt angik den periode, der lå forud for inddragelsen af skatteidentifikationsnummeret. Sagsøgeren i hovedsagen har i øvrigt anført, at momsdirektivets artikel 176 og 177 ikke giver medlemsstaterne beføjelse til at knytte fortabelsen af retten til fradrag for den betalte moms sammen med inddragelsen af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer.
- 23 Den forelæggende ret har anført, at sagsøgeren i hovedsagen havde udøvet økonomisk virksomhed i oktober 2014 og havde haft til hensigt at opfylde sin angivelsesforpligtelse for denne periode, selv om det blev gjort for en forkert periode, og sagsøgeren i hovedsagen først indgav sin angivelse på et senere tidspunkt, efter at vedkommendes skatteidentifikationsnummer var blevet

inddraget og genudstedt. Ifølge den forelæggende rets konstateringer er der i øvrigt intet i de sagsakter, den har fået forelagt, der gør det muligt at antage, at sagsøgeren i hovedsagen havde til hensigt at udøve sin fradragsret svigagtigt.

- 24 Den forelæggende ret har imidlertid af Domstolens praksis udledt, at en manglende opfyldelse af de formelle betingelser for retten til momsfradrag kun kan indebære, at rettigheden nægtes, såfremt det forhindrer den relevante skattemyndighed i at fastsætte afgiftsbeløbet eller lægger hindringer i vejen for en effektiv bekæmpelse af momssvig. Den er således af den opfattelse, at inddragelsen af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer ikke i sig selv kan lægges til grund for, at den afgiftspligtige person fortaber sin ret til at fradrage den betalte moms, eftersom en sådan fortabelse af retten til momsfradrag alene kan finde sted i tilfælde af, at der konstateres forhold, som udgør momssvig.
- 25 Under disse omstændigheder har Kúria (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal princippet om merværdiafgiftens neutralitet samt [30. betragtning til og] artikel 63, 167, 168, 178-180, 182 og 273 i momsdirektivet fortolkes således, at de er til hinder for det sidste punktum i § 137, stk. 3, i [momsloven] i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2015 til den 31. december 2017 [...], og for den nævnte lovs § 137 i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2018 til den 26. november 2020 [...]?
- 2) Skal momsdirektivets artikel 273 fortolkes således, at den fortabte ret til afgiftsfradrag – som en bindende retsvirkning – (uforholdsmæssigt) går videre end, hvad der er nødvendigt for at forfølge målet om opkrævning af afgifter og bekæmpelse af afgiftssvig?«

De præjudicielle spørgsmål

- 26 I henhold til artikel 99 i Domstolens procesreglement kan Domstolen, bl.a. såfremt besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, eller såfremt besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl, til enhver tid på forslag fra den refererende dommer og efter at have hørt generaladvokaten beslutte at træffe afgørelse ved begrundet kendelse.
- 27 Denne bestemmelse skal anvendes i den foreliggende sag.

Formaliteten

- 28 Uden formelt at påberåbe sig, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, har den ungarske regering i det væsentlige gjort gældende, at de forelagte spørgsmål er baseret på en fejlagtig fortolkning af ungarsk ret og navnlig af konsekvenserne af inddragelsen og den senere genudstedelse af skatteidentifikationsnummeret for så vidt angår retten til momsfradrag for en afgiftspligtig person, der befinder sig i en situation som den i hovedsagen omhandlede.
- 29 Den ungarske regering har navnlig forklaret, at momslovens § 137, stk. 3, hvis forenelighed med momsdirektivet den forelæggende ret har sat spørgsmålstejn ved, har været genstand for en ændring, der trådte i kraft den 27. november 2020, hvorefter en afgiftspligtig persons ret til momsfradrag ikke bortfalder ved inddragelsen af dennes skatteidentifikationsnummer, når

skatte- og tolddirektoratet genudsteder dette nummer efter at have inddraget det, således at denne afgiftspligtige person kan udøve sin ret til fradrag »ved selvberigtigelse« under overholdelse af en forældelsesfrist. Denne mulighed gælder i henhold til overgangsbestemmelserne ligeledes for afgiftspligtige personer, hvis skatteidentifikationsnummer blev genudstedt, inden denne ændring trådte i kraft. I situationer som den i hovedsagen omhandlede er det i øvrigt muligt på anmodning at opnå refusion af indgående moms, når visse betingelser er opfyldt, i forbindelse med anvendelsen af den særlige momsrefusionsordning, der har været i kraft siden den 1. januar 2020. Ifølge den ungarske regering sikrer disse nationale bestemmelser, at princippet om momsens neutralitet er overholdt.

- 30 I denne henseende skal der mindes om, at den i artikel 267 TEUF fastsatte procedure ifølge fast retspraksis er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, idet sidstnævnte alene har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen og gyldigheden af de af denne artikel omfattede EU-retsakter. I denne forbindelse tilkommer det ikke Domstolen at tage stilling til fortolkningen af national ret eller at afgøre, hvorvidt den fortolkning, den nationale ret lægger til grund, er korrekt (dom af 26.9.2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Heraf følger, at det tilkommer Domstolen at tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (dom af 26.9.2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen skal derfor holde sig til den fortolkning af ungarsk ret, som fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, og som udgør en præmis for de forelagte spørgsmål.
- 32 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor antages til realitetsbehandling.

Realiteten

- 33 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 63, 167, 168, 178-180, 182 og 273 samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national foranstaltning, hvorefter en momspligtig person, hvis skatteidentifikationsnummer er blevet inddraget med den begrundelse, at vedkommende havde undladt at deponere og offentliggøre sit årsregnskab, og derefter genudstedt efter afhjælpning af denne undladelse, fortaber retten til at fradrage den indgående moms for den periode, der lå forud for denne inddragelse.
- 34 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål skal det for det første bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen. Den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan principielt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, og det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 18.11.2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

- 35 Retten til momsfradrag er ikke desto mindre betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes (dom af 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 31). Det skal i denne henseende præciseres, at de materielle betingelser for fradragsretten er de betingelser, som regulerer selve grundlaget for og omfanget af denne ret, således som omhandlet i momsdirektivets kapitel 1 i afsnit X med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, mens de formelle betingelser for nævnte fradragsret derimod fastsætter de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at momssystemet fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse (dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Hvad angår de materielle krav eller betingelser fremgår det for det første af momsdirektivets artikel 168, litra a), at den berørte for at kunne indrømmes ret til fradrag skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og at de pågældende varer eller ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (dom af 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Hvad angår de formelle betingelser for fradragsretten fastsætter momsdirektivets afsnit XI med henblik på anvendelsen af moms og skattemyndighedernes kontrol hermed visse forpligtelser, der påhviler de afgiftspligtige personer, som er betalingspligtige for denne afgift, herunder bl.a. forpligtelsen til at betale momsen, som især følger af direktivets artikel 193 og 206, forpligtelsen til at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af virksomhed som fastsat i direktivets artikel 213, momsidentifikation som omhandlet i samme direktivets artikel 214, passende regnskabsførelse som fastsat i momsdirektivets artikel 242, forpligtelsen til opbevaring af fakturaer af enhver art, som fremgår af direktivets artikel 244, og indgivelse af en angivelse inden for en fastsat frist, som omhandlet i nævnte direktivets artikel 250 og 252 (dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 48). Med hensyn til de vilkår for at udøve fradragsretten, der kan betegnes som krav eller betingelser af formel art, bestemmes det i øvrigt i momsdirektivets artikel 178, litra a), at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 og 238-240 (dom af 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet, 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. Når skattemyndigheden råder over alle nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan den således ikke nægte at anerkende fradragsretten (jf. dom af 18.11.2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Nægtelse af fradragsretten kan dog begrundes, når tilsidesættelsen af formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 18.11.2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). En sådan nægtelse er nemlig i højere grad afhængig af manglen på de nødvendige

oplysninger med henblik på at fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, end den manglende opfyldelse af en formel betingelse (dom af 7.3.2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

- 40 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at retten til momsfradrag kan nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er nemlig et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og borgerne kan ikke gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (dom af 19.10.2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Eftersom nægtelse af retten til momsfradrag er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det under alle omstændigheder de kompetente skattemyndigheder i tilstrækkelig grad at godtgøre, at de objektive forhold, der udgør svig eller misbrug, foreligger. Det tilkommer herefter den nationale ret at efterprøve, om de pågældende skattemyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (dom af 28.7.2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Inden for rammerne af denne efterprøvelse påhviler det den nationale ret at tage hensyn til den omstændighed, at selv om tilsidesættelserne af de formelle forpligtelser ikke gør det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser, som giver ret til fradrag for indgående moms, er opfyldt, kan sådanne omstændigheder godtgøre, at der foreligger et simpelt tilfælde af skattesvig, hvor den afgiftspligtige person bevidst har undladt at opfylde de formelle forpligtelser, som påhviler den pågældende, med det formål at unddrage sig betalingen af afgiften (dom af 18.11.2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 For det andet skal det bemærkes, at selv om momsfradragsretten ifølge momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, i princippet udøves i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med, at afgiften forfalder, er det en kendsgerning, at en afgiftspligtig person i medfør af dette direktivs artikel 180 og 182 med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, ikke desto mindre kan have adgang til momsfradrag, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået. I denne henseende har Domstolen anerkendt, at for at sikre retssikkerhedsprincippet kan muligheden for at udøve momsfradragsretten underlægges en præklusionsfrist, forudsat at denne frist er i overensstemmelse med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 21.3.2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 44-47 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 I denne sammenhæng har Domstolen præciseret, at den dato, hvor momsangivelsen indgives, eller fakturaen udstedes, ikke nødvendigvis har betydning for de materielle betingelser for retten til fradrag af denne afgift (dom af 12.9.2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 41).
- 45 Endelig skal det for det tredje bemærkes, at Domstolen i en sag vedrørende et selskab, som havde udøvet sin ret til at fradrage den indgående moms i en periode, hvor selskabets skatteidentifikationsnummer var annulleret på grund af manglende overholdelse af alle de ved lov fastsatte angivelsesforpligtelser, på grundlag af den i nærværende kendelse nævnte retspraksis har fastslået, at momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, som giver den pågældende skatte- og afgiftsmyndighed mulighed for at nægte en afgiftspligtig person, der har foretaget erhvervelser i en periode, hvor dennes

skatteidentifikationsnummer var annulleret på grund af manglende indgivelse af selvangivelser, ret til at fradrage moms af disse erhvervelser i forbindelse med de foretagne momsangivelser – eller udstedte fakturaer – efter genaktiveringen af den afgiftspligtige persons skatteidentifikationsnummer alene af den grund, at disse erhvervelser havde fundet sted i deaktiveringsperioden, selv om de materielle betingelser var opfyldt, og påberåbelsen af fradragsretten ikke var udtryk for svig eller misbrug (dom af 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 44).

- 46 I den foreliggende sag fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at sagsøgeren i hovedsagen i oktober 2014 udøvede økonomisk virksomhed, i hvilken forbindelse vedkommende betalte den indgående moms. Da sagsøgeren i hovedsagen ikke havde opfyldt sin forpligtelse med hensyn til deponering og elektronisk offentliggørelse af sit årsregnskab for 2013, inddrog skatte- og tolddirektoratet vedkommendes skatteidentifikationsnummer den 8. april 2015. I forlængelse af afhjælpningen af denne undladelse den 10. juni 2015 genudstedte direktoratet sagsøgeren i hovedsagens skatteidentifikationsnummer. Efter denne genudstedelse indgav sagsøgeren i hovedsagen en anmodning om bl.a. fradrag for indgående moms for oktober 2014. Der er intet i de sagsakter, som Domstolen råder over, der gør det muligt at antage, at en sådan anmodning blev indgivet efter udløbet af den frist, som sagsøgeren i hovedsagen havde til at udøve en sådan fradragsret. Endelig er der ifølge den forelæggende rets konstateringer intet, der tyder på, at sagsøgeren i hovedsagen havde til hensigt at udøve sin ret til momsfradrag svigagtigt.
- 47 Henset til den retspraksis, der er nævnt i denne kendelses præmis 34-45, skal det fastslås, at for så vidt som det er godtgjort, at de materielle betingelser, der giver ret til fradrag for den moms, som er betalt i perioden forud for inddragelsen af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer, er opfyldt, og at påberåbelsen af denne ret ikke er udtryk for svig eller misbrug, er den berørte afgiftspligtige person, som befinder sig i en situation som den, der er beskrevet i den foregående præmis, berettiget til at gøre denne ret gældende, når skatteidentifikationsnummeret er blevet genudstedt efter afhjælpningen af de formelle undladelser, der havde ført til dets inddragelse.
- 48 Det fremgår imidlertid af anmodningen om præjudiciel afgørelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, at inddragelsen af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer i henhold til momslovens § 137, stk. 3, som følge af den manglende opfyldelse af forpligtelsen til at deponere og offentliggøre årsregnskabet, i sig selv medfører endelig fortabelse af retten til fradrag for indgående moms for perioden forud for en sådan inddragelse. Når denne afgiftspligtige persons skatteidentifikationsnummer som i den foreliggende sag genudstedes som følge af afhjælpningen af denne manglende opfyldelse, kan vedkommende således ikke længere gøre denne ret gældende, selv om det er godtgjort, at de materielle betingelser herfor er opfyldt, og at den afgiftspligtige persons udøvelse af en sådan ret ikke er udtryk for svig eller misbrug.
- 49 Den ungarske regering har i sit skriftlige indlæg forklaret, at inddragelse af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer udgør et af instrumenterne til bekæmpelse af undergrundsøkonomien. Denne foranstaltning er således først og fremmest blevet indført med henblik på at straffe fiktive afgiftspligtige eller afgiftspligtige, som har til hensigt at begå afgiftsunddragelse eller afgiftssvig, og som ikke udøver nogen reel økonomisk virksomhed, og omgående udelukke dem fra erhvervslivet. Den nævnte foranstaltning har desuden til formål at gøre det lettere at genoprette en lovlig adfærd hos afgiftspligtige, som reelt udøver økonomisk virksomhed, men i strid med loven.

- 50 Henset til de oplysninger, der fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, er situationen for sagsøgeren i hovedsagen omfattet af de tilfælde af inddragelse af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer, hvor den afgiftspligtige person har en reel økonomisk virksomhed, som dog udøves i strid med loven.
- 51 I denne forbindelse skal det erindres, at selv om medlemsstaterne, som den ungarske regering med rette har anført, i medfør af momsdirektivets artikel 273 kan træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, herunder sanktioner, såfremt de formelle betingelser for udøvelsen af retten til momsfradrag ikke overholdes, må disse foranstaltninger ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og ikke anfægte princippet om momsens neutralitet (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 52 For så vidt som inddragelsen af en afgiftspligtig persons skatteidentifikationsnummer i medfør af momslovens § 137, stk. 3, medfører fortabelse af retten til fradrag for indgående moms, skal det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at henset til den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i merværdiafgiftssystemet, forekommer en sanktion i form af en absolut nægtelse af fradragsretten at være uforholdsmæssig i det tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 70).
- 53 Som det fremgår af Domstolens praksis, går den omstændighed, at manglende overholdelse af formelle krav sanktioneres med nægtelse af retten til fradrag af moms uden hensyntagen til de materielle betingelser og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, imidlertid ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften (jf. i denne retning dom af 18.11.2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 54 Endelig har Domstolen fastslået, at den omstændighed, at den afgiftspligtige persons tilsidesættelse af forpligtelserne vedrørende regnskab og angivelse sanktioneres med nægtelse af adgangen til momsfradrag, klart går videre end nødvendigt for at opnå målet om at sikre en korrekt anvendelse af disse forpligtelser, eftersom EU-retten ikke forhindrer medlemsstaterne i efter omstændighederne at pålægge en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed. Domstolen har dog præciseret, at det ville kunne forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 37 og 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 Det følger heraf, at en national foranstaltning, der består i at sanktionere en momspligtig persons manglende opfyldelse af de formelle forpligtelser, der påhviler denne, med inddragelse af den pågældendes skatteidentifikationsnummer og fortabelse af retten til fradrag for indgående moms for perioden forud for denne inddragelse, således at den berørte afgiftspligtige person ikke længere kan gøre denne ret gældende, selv om vedkommende har afhjulpet en sådan manglende opfyldelse, selv om vedkommendes skatteidentifikationsnummer derfor er blevet genudstedt, selv om den nævnte manglende opfyldelse ikke har gjort det umuligt at fastslå, om de materielle betingelser for at opnå denne ret er opfyldt, og selv om det ikke er godtgjort, at den afgiftspligtige person har udvist en adfærd, som er udtryk for misbrug eller svig, går videre end nødvendigt for at opnå målet om at sikre en korrekt anvendelse af disse forpligtelser og en korrekt opkrævning af afgiften samt for at undgå afgiftssvig.

- 56 Det tilkommer imidlertid i sidste ende den forelæggende ret at vurdere, om den omhandlede nationale lovgivning og skatte- og tolddirektoratets anvendelse heraf er forenelig med de krav, der er nævnt i denne kendelses præmis 51-54, henset til samtlige omstændigheder i hovedsagen.
- 57 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 63, 167, 168, 178-180, 182 og 273 samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national foranstaltning, hvorefter en momspligtig person, hvis skatteidentifikationsnummer er blevet inddraget med den begrundelse, at vedkommende havde undladt at deponere og offentliggøre sit årsregnskab, og derefter genudstedt efter afhjælpning af denne undladelse, fortaber retten til at fradrage den indgående moms for den periode, der lå forud for denne inddragelse, selv om de materielle betingelser, der giver ret til et sådant fradrag, er opfyldt, og selv om den pågældende afgiftspligtige persons adfærd for at opnå denne ret ikke har været udtryk for svig eller misbrug.

Sagsomkostninger

- 58 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.

På grundlag af disse præmisser bestemmer Domstolen (Syvende Afdeling):

Artikel 63, 167, 168, 178-180, 182 og 273 i 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 merværdiafgiftens (momsens) neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national foranstaltning, hvorefter en momspligtig person, hvis skatteidentifikationsnummer er blevet inddraget med den begrundelse, at vedkommende havde undladt at deponere og offentliggøre sit årsregnskab, og derefter genudstedt efter afhjælpning af denne undladelse, fortaber retten til at fradrage den indgående moms for den periode, der lå forud for denne inddragelse, selv om de materielle betingelser, der giver ret til et sådant fradrag, er opfyldt, og selv om den pågældende afgiftspligtige persons adfærd for at opnå denne ret ikke har været udtryk for svig eller misbrug.

Underskrifter