



Faktablad

FRADRAG AF MERVÆRDIAFGIFT

Merværdiafgift (moms), der har været en del af EU-retten i næsten fem årtier¹, er bl.a. kendetegnet ved, at den for det første er en forbrugsafgift, der finder generel anvendelse på transaktioner udført af afgiftspligtige personer i forbindelse med deres økonomiske virksomhed med det sigte alene at beskatte den endelige forbruger, og for det andet ved neutralitetsprincippet, der gælder ved anvendelsen af denne afgift, og som ligeledes indebærer et princip om ret til fradrag af afgiften. Fradragsordningen tilsigter således helt at aflaste den erhvervsdrivende for momsen for alle dennes transaktioner, som giver ret til fradrag i sig selv. Domstolen har i sin praksis om moms ofte fastslået, at fradragsretten (og følgelig retten til tilbagebetaling af den erlagte afgift) udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses.

Selv om fradragsretten ved første øjekast altid burde finde anvendelse med det formål at opnå en neutral beskatning, er denne ret imidlertid underlagt visse begrænsninger. Hvad dette angår kræver Domstolen i sin praksis, at der er en direkte og umiddelbar tilknytning mellem erhvervsen af et gode eller en tjenesteydelse og den afgiftspligtige udgående transaktion. Erhvervsen skal med andre ord, ifølge objektive kriterier, være bestemt for den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed. Når der erhverves goder eller tjenesteydelser med henblik på afgiftsfritagne transaktioner, eller når erhvervelserne ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der derimod ikke opkræves udgående moms, og der kan ikke fradrages indgående moms.

Domstolen har desuden i sin praksis fastslået, at EU-retten ikke kan påberåbes i forbindelse med svig eller misbrug. I tilfælde af misbrug kan retten til fradrag af den indgående moms nægtes med tilbagevirkende kraft, såfremt fradragsretten er blevet misbrugt. De nationale domstole kan således nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af et gode deltog i en transaktion, der var led i momssvind, hvilket gælder, uanset om den omhandlede transaktion opfylder de objektive kriterier, hvorpå begrebet »levering af et gode, som

¹ – 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) og Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab», og begrebet »økonomisk virksomhed«, er baseret.

Nedenfor følger et udvalg af domme, opdelt efter emne, som giver et overblik over Domstolens seneste praksis vedrørende momsfradrag.

I. Neutralitetsprincippet

Som anført ovenfor har Domstolen i sin praksis gentagne gange fastslået, at den fradragsordning, der er indført ved direktiv 77/388 og direktiv 2006/112, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skal betale eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig ².

Domstolen har desuden fremhævet, at selv om medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, må disse foranstaltninger ikke anfægte princippet om momsens neutralitet ³.

I henhold til Domstolens faste praksis indebærer princippet om afgiftsneutralitet, som er EU-lovgivers konkretisering, på momsområdet, af det almindelige ligebehandlingsprincip, navnlig, at forskellige forhold ikke behandles ensartet, medmindre en sådan forskellig behandling er objektivt begrundet ⁴.

[Dom af 1. marts 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

To fysiske personer, der var fremtidige interessenter i et polsk interessentskab, havde i december 2006 erhvervet en fast ejendom. Denne erhvervelse var blevet bekræftet af en foged, som havde udstedt en faktura til de nævnte fremtidige interessenter. Selskabet var imidlertid først blevet oprettet fire måneder senere, i april 2007. Ved denne lejlighed havde en notar udstedt en faktura til det nævnte selskab for udfærdigelsen af det notardokument, som vedrørte stiftelsen af selskabet, og kopier hertil. Det pågældende selskab havde følgelig angivet et beløb for indgående moms på grundlag af de pågældende to fakturaer.

Afgiftsmyndigheden havde givet afslag på det anmodede fradrag med den begrundelse, at køberen af den faste ejendom ifølge den første faktura ikke var selskabet selv, men fysiske personer, som efter stiftelsen af det nævnte selskab havde indskudt dette gode som naturalydelse i selskabet. Hvad angår den anden faktura havde skatte- og afgiftsmyndigheden konstateret, at den var blevet udstedt, inden det pågældende selskab var blevet indført i selskabsregisteret, og således var blevet udstedt til et selskab, der endnu ikke eksisterede. I øvrigt kunne de fremtidige interessenter ikke påberåbe sig en ret til fradrag for den moms, der var betalt for

² – [Dom af 14.2.1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, præmis 19\)](#).

³ – [Dom af 22.3.2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 50\)](#).

⁴ – [Dom af 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, præmis 44 og 45 og den deri nævnte retspraksis\)](#).

investeringsomkostninger, på grund af den omstændighed, at indskuddet af den omhandlede faste ejendom i henhold til den nationale lovgivning, der fandt anvendelse på hovedsagen, var en afgiftsfritaget transaktion.

Efter anlæggelse af en sag til prøvelse af afslaget på fradrag, forelagde den nationale ret en anmodning om præjudiciel afgørelse for Domstolen vedrørende spørgsmålet om – for det første – hvorvidt en personsammenslutning af fremtidige interessenter, der afholder investeringsomkostninger, inden selskabet formelt er blevet indført i selskabsregisteret som handelsselskab og er blevet momsregistreret, var berettiget til efter selskabs- og afgiftsregistrering i henhold til artikel 9, 168 og 169 i direktiv 2006/112 at fradrage betalt moms for de afholdte investeringsomkostninger vedrørende afgiftspligtig virksomhed i selskabet, og for det andet om den omstændighed, at fakturaen vedrørende erhvervelsen af den faste ejendom var udstedt til interessenterne og ikke til selskabet, var til hinder for udøvelsen af denne ret.

Som Domstolen også havde fastslået i Rompelman-dommen (sag 263/83)⁵ og INZO-dommen (sag C-110/94)⁶, gjorde den opmærksom på, at forberedende handlinger, bl.a. i form af erhvervelse af en fast ejendom, må være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388 og artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112, som i praksis kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger (præmis 28). I øvrigt nødvendiggør princippet om momsens neutralitet som afgiftsbyrde på virksomheder, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed. Hvad dette angår vil det stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. på det tidspunkt, hvor en afgiftspligtig indtægt opstår (præmis 29). Enhver, som foretager sådanne investeringshandling, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må således anses for afgiftspligtig person i henhold til direktiv 77/388 (præmis 30) og er i denne forbindelse berettiget til at gøre en ret til fradrag af betalt indgående moms gældende (præmis 31). I øvrigt kan en afgiftspligtig person, hvis eneste selskabsformål er at forberede en anden afgiftspligtig persons økonomiske virksomhed, og som ikke har gennemført nogen afgiftspligtig transaktion, på grundlag af princippet om momsens neutralitet gøre en fradragsret gældende for så vidt angår afgiftspligtige transaktioner udført af den anden afgiftspligtige person (præmis 33). I det omfang interessenterne i henhold til national ret, til trods for at de i momsmæssig henseende kan anses for afgiftspligtige personer, umuligt kan påberåbe sig de af det pågældende selskab foretagne afgiftspligtige transaktioner for at fritages for de momsomkostninger, der er forbundet med de investeringstransaktioner, som er gennemført til brug for og med henblik på det nævnte selskabs virksomhed, skal sidstnævnte for at sikre den afgiftsmæssige neutralitet derfor være i stand til at tage hensyn til disse investeringstransaktioner i forbindelse med momsfradraget (præmis 35).

Ifølge Domstolen kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet ligeledes, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser i den gældende lovgivning for indgående moms herfor er opfyldt, selv om visse formelle betingelser ikke er opfyldt (præmis 43). Den omstændighed, at den faktura, der er udfærdiget inden momsregistreringen og -identifikationen af det nævnte selskab, er blevet udstedt til de fremtidige interessenter og ikke til selve selskabet, kan således ikke ophæve fradragsretten, såfremt der er identitetssammenfald

⁵ – Denne sag gav anledning til [dom af 14.2.1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ – Denne sag gav anledning til [dom af 29.2.1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

mellem de personer, der har betalt den indgående moms, og de, der udgør det pågældende selskab. En anden tilgang ville medføre, at udøvelsen af fradragsretten bortfaldt, og ville følgelig anfægte princippet om momsens neutralitet.

Dom af 22. marts 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

I maj 2009 havde et bulgarsk selskab, hvis virksomhed bestod i drift af et hotel i Varna (Bulgarien), købt en toetagers lejlighed bestemt til beboelsesformål i Sofia (Bulgarien). Momsen på dette køb var blevet fradraget, uden at der var indgivet nogen afgiftsangivelse vedrørende betaling af lokale afgifter for denne lejlighed. Eftersom det pågældende selskab ikke havde ændret anvendelsen for denne lejlighed eller åbnet en forbrugskonto til levering af vand og elektricitet, havde skattemyndighederne heraf udledt, at lejligheden var bestemt til beboelsesformål og ikke til erhvervsmæssig brug, og at erhvervelsen af lejligheden følgelig ikke havde givet ret til fradrag af den erlagte indgående moms.

Det nævnte selskab havde anlagt sag ved Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) til prøvelse af denne tilgang, idet det havde gjort gældende, at den pågældende lejlighed var bestemt til erhvervsmæssig brug, idet selskabet agtede at anvende den til forhandlingsmøder med rejsearrangører. Da der havde været anlagt forskellige fortolkninger af artikel 70, stk. 1, nr. 2, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) (DV nr. 63 af 4.8.2006) i bulgarsk ret, havde denne domstol bl.a. forelagt Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt retten til fradrag i henhold til direktiv 2006/112 opstod i den afgiftsperiode, hvor afgiften forfalder, uafhængigt af den omstændighed, at nævnte gode ikke straks er anvendt til erhvervsmæssige formål.

Domstolen gjorde først opmærksom på, at det er en afgiftspligtig persons erhvervelse af godet i sin egenskab af afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momssystemet og dermed af fradragsmekanismen (præmis 39), og at en afgiftspligtig person handler i sin egenskab af afgiftspligtig, når han foretager transaktioner til brug for sin økonomiske virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktiv 2006/112 (præmis 40). Derefter bemærkede Domstolen, at såfremt den afgiftspligtige blev nægtet fradrag af den indgående moms i forbindelse med efterfølgende afgiftspligtig erhvervsmæssig anvendelse, selv om vedkommende oprindeligt havde til hensigt i det hele at henhøre investeringsgodet til sin virksomhed i forbindelse med efterfølgende transaktioner, ville den afgiftspligtige person ikke være aflastet for hele afgiften vedrørende det gode, som vedkommende anvender i forbindelse med sin økonomiske virksomhed, og beskatningen af den pågældendes erhvervsmæssige virksomhed ville føre til en dobbelt afgiftsopkrævning, som er i strid med det princip om afgiftsneutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem (præmis 42). Domstolen præciserede, at dette princip som afgiftsbyrde på virksomhederne nødvendiggør, at de investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed, der med det samme giver ret til fradrag af den indgående moms (præmis 43). En privat, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, gør følgelig dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis goderne ikke straks anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed (præmis 44).

Dom af 6. februar 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

Det omhandlede selskab havde siden oktober 2005 drevet kommerciel virksomhed inden for energisektoren på det rumænske marked. For at leve op til kravene for afgiftspligtige personer etableret i en anden stat end Rumænien i henhold til Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om indkomstbeskatning) af 22. december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr. 927 af 23.12.2003) havde selskabet udpeget en fiskal repræsentant i Rumænien og var blevet momsregistreret i dette land. Da forpligtelsen til at udpege en repræsentant var blevet ophævet med Rumæniens tiltrædelse af Den Europæiske Union, var det pågældende selskabs repræsentant fra den 1. januar 2007 ophørt med at udstede skattemæssige fakturaer i det nævnte selskabs navn, men var imidlertid fortsat med at repræsentere selskabet i Rumænien, bl.a. over for skattemyndighederne. I perioden fra den 1. januar til den 31. august 2007 havde selskabet forsøgt at fradrage moms, som det havde betalt på grundlag af fakturaer udstedt af handelspartnerne, der var juridiske personer efter rumænsk ret, og som præsterede tjenesteydelser for selskabet. Skattemyndighederne havde over for selskabets repræsentant afvist at acceptere fradragene vedrørende transaktioner foretaget fra den 1. januar 2007 med den begrundelse, at det nævnte selskab ikke længere var momspligtigt i Rumænien for levering af energi, hvorfor selskabet ikke længere fakturerede og opkrævede moms for levering af energi i Rumænien, idet denne pligt fra denne dato påhvilede modtageren.

Efter dette afslag havde det pågældende selskab bl.a. indgivet en anmodning om tilbagebetaling på grundlag af direktiv 79/1072⁷ og den nationalretlige bestemmelse, som tilsigtede at gennemføre dette i rumænsk ret. Der var givet afslag på denne anmodning med den begrundelse, at det nævnte direktiv gælder for afgiftspligtige personer, der ikke er momsregistrerede og ikke er forpligtede til at være momsregistrerede i Rumænien, mens selskabet havde fortsat med at benytte sig af en fiskal repræsentant i Rumænien og følgelig reelt var momsregistreret i Rumænien. Efter at selskabet ikke havde fået medhold i sin administrative klage over denne afgørelse, anlagde det sag til prøvelse heraf ved Cuarta de Appel Bucuresti (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien), som forelagde Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

I denne sag, der vedrørte fortolkningen af bestemmelser i direktiv 79/1072, undersøgte Domstolen, om bestemmelserne i det nævnte direktiv skulle fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der var etableret i en medlemsstat og havde foretaget levering af elektricitet i en anden medlemsstat, udpegede en fiskal repræsentant, der var momsregistreret i denne anden stat, medførte, at den afgiftspligtige person ikke kunne påberåbe sig dette direktiv i sidstnævnte medlemsstat for at opnå tilbagebetaling af betalt indgående moms. Den rumænske regering havde gjort gældende, at det pågældende selskab ved at bibeholde sin fiskale repræsentant havde skabt et retligt tomrum, som således fratog det enhver mulighed for at opnå tilbagebetaling af moms.

Efter at have gjort opmærksom på, at direktiv 79/1072 fastsætter to kumulative betingelser for, at en afgiftspligtig person kan betragtes som ikke at være etableret i indlandet og således drage fordel af retten til tilbagebetaling, undersøgte Domstolen imidlertid den anden af disse betingelser – betingelsen om, at den afgiftspligtige ikke må have leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i den medlemsstat, hvor vedkommende

⁷ – Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT 1979, L 331 s. 11).

forsøger at opnå tilbagebetaling (præmis 42) – og bemærkede, at selv hvis de pågældende leveringer af elektricitet havde til følge, at direktiv 79/1072 blev uanvendeligt, skal retten til fradrag af indgående moms i princippet indrømmes, hvis de materielle krav herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige personer ikke måtte have opfyldt visse formelle krav. Princippet om afgiftsneutralitet er således til hinder for en sanktion, der består i at nægte retten til tilbagebetaling eller til fradrag (præmis 55). Denne ret udelukkes ikke af den omstændighed i sig selv, at der er udpeget en fiskal repræsentant, som er momsregistreret i denne sidstnævnte stat (præmis 57 og domskonklusionen).

Dom af 13. marts 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

I denne sag ejede den pågældende 60% af andelene i et tysk selskab, og de to andre selskabsdeltagere ejede hver 20% af andelene. Det pågældende selskab blev opløst den 31. december 1994, idet hver selskabsdeltager overtog en del af klientgrundlaget. Den 31. december 1994 havde den pågældende stiftet et nyt privatretligt selskab, hvori han ejede 95% af andelene, idet han havde stillet det klientgrundlag, som han havde erhvervet i forbindelse med opløsningen af det gamle selskab, til rådighed for det nye selskab uden vederlag, således at dette kunne udnytte klientgrundlaget erhvervsmæssigt. Eftersom det gamle selskab var blevet opløst ved en opdeling af selskabets aktiver, havde skattemyndigheden i 2003 udstedt en momsansættelse for 1994 til det gamle selskab som følge af overdragelsen af klientgrundlaget. Efter at have betalt den skyldige moms havde den pågældende udstedt en faktura for opdelingen i 1994, hvorpå momsen var angivet særskilt. I sine momsangivelser for 2004 havde den pågældende ligeledes foretaget fradrag af den moms, som han var blevet faktureret i forbindelse med erhvervelsen af klientgrundlaget, og angivet transaktioner i forbindelse med ledelse af det nye selskab. Eftersom det økonomiske aktiv, som udgjordes af klientgrundlaget, var blevet anvendt af det nye selskab, dvs. af en virksomhed, der adskilte sig fra den pågældendes selskab, havde skattemyndigheden fundet, at vedkommende ikke havde ret til fradrag af indgående moms.

Den pågældende gjorde bl.a. gældende, at de principper, der var fastslået af Domstolen i dommen i sagen *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*⁸, vedrørende tilbagebetaling af indgående afgift på transaktioner, der var foretaget med henblik på en fremtidig økonomisk virksomhed, som skulle udøves af et interessentskab, hvis fremtidige interessenter havde betalt indgående afgift, ikke fandt anvendelse i den pågældende sag, eftersom den ikke vedrørte et interessentskabs fradrag af indgående moms, men en selskabsstifters fradrag af indgående moms. Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) forelagde derfor Domstolen et præjudicielt spørgsmål herom.

Domstolen undersøgte først de bestemmelser i direktiv 77/388, der definerer den afgiftspligtige person og fradragsretten, henset til princippet om momsens neutralitet, for at fastslå, om den pågældende, uden at det pågældende klientgrundlag dog herved indgik i det nystiftede selskabs formue, havde ret til at fradrage den indgående moms på erhvervelsen af det nævnte klientgrundlag. I denne henseende bemærkede Domstolen, at Domstolens konstateringer i dommen i sagen *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (sag

⁸ – [Dom af 13.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Denne dom er tidligere beskrevet i denne del af faktabladet.

C-280/10)⁹ ikke fandt analog anvendelse på den i hovedsagen omhandlede situation, eftersom de faktiske omstændigheder, der lå til grund for de to tvister, adskilte sig væsentligt fra hinanden.

Domstolen bemærkede således ikke blot, at den vederlagsfri tilrådighedsstillelse af klientgrundlaget for det nye selskab ikke kunne anses for at udgøre »økonomisk virksomhed« som omhandlet i direktiv 77/388, men også, at der ikke var en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og en udgående transaktion, der i henhold til det nævnte direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), gav ret til fradrag (præmis 32-37). Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet bemærkede Domstolen, at dette afspejles i fradragsordningen, som tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig. Eftersom en vederlagsfri tilrådighedsstillelse af et klientgrundlag for et selskab ikke er en transaktion, der henhører under momsens anvendelsesområde, finder princippet om afgiftsneutralitet ikke anvendelse på en sådan situation (præmis 40-42).

[Dom af 17. juli 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

Selskabet Equoland havde i løbet af juni 2006 indført et parti varer til Italien fra et tredjeland. På toldangivelsen var det anført, at varerne i momsmæssig henseende var bestemt til et afgiftsoplag. Dagen efter indførslen havde administratoren af oplaget indskrevet varerne i registret over oplagrede varer, selv om varerne ikke fysisk var blevet anbragt på oplaget, men udelukkende indgik i oplaget virtuelt ved, at de blev indskrevet i registret. Varerne var herefter straks blevet taget ud af ordningen for afgiftsoplag, og momsen var blevet betalt i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt, som Equoland havde foranstaltet anvendt. Da der ikke forelå nogen fysisk anbringelse af de pågældende varer i oplaget, var betingelserne for at udskyde betalingen af momsen ved indførsel ifølge de italienske toldmyndigheder ikke blevet overholdt. Disse myndigheder fandt følgelig, at den afgiftspligtige ikke havde betalt den angiveligt skyldige moms på indførselstidspunktet, og at betalingen ved brug af ordningen for omvendt betalingspligt derfor udgjorde en for sen betaling af momsen.

Efter at der var blevet anlagt sag, havde den forelæggende ret bl.a. forelagt Domstolen spørgsmålet, om direktiv 77/388, i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, var til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken en medlemsstat kræver betaling af moms ved indførsel, selv om momsen allerede er blevet berigtiget i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt gennem selvfakturering og en registrering i registret over den afgiftspligtige persons køb og salg.

Hvad dette angår bemærkede Domstolen, at når medlemsstaterne med henblik på at udøve de beføjelser, de er tildelt i medfør af artikel 16, stk. 1, i direktiv 77/388, vedtager foranstaltninger, som f.eks. den foreliggende forpligtelse til fysisk at anbringe de indførte varer på afgiftsoplaget, er de også beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige, så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af sanktionerne på området (præmis 32).

⁹ – [Generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

Medlemsstaterne kan således retmæssigt foreskrive passende sanktioner i deres respektive nationale lovgivninger, som tilsigter at straffe manglende overholdelse af forpligtelsen til fysisk at anbringe indførte varer på afgiftsoplaget, for at sikre en korrekt opkrævning af momsen ved indførsel og for at undgå svig (præmis 33).

Hvad angår fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionsbeløbet fastslog Domstolen imidlertid, at kravet om, at den afgiftspligtige person på ny skal betale momsen ved indførsel, uden at der tages hensyn til den betaling, der allerede er foretaget, reelt svarede til at fratage den afgiftspligtige person fradragsretten. Opkræves der dobbelt moms for en og samme transaktion samtidig med, at der kun indrømmes én fradragsmulighed, pålægges den afgiftspligtige person afholdelsen af den resterende moms (præmis 40). I denne sammenhæng bemærkede Domstolen, at henset til den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i det fælles momssystem, er en sanktion, der består i at nægte retten til fradrag, ikke i overensstemmelse med direktiv 77/388 i det tilfælde, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab (præmis 41). Domstolen bemærkede ligeledes, at ordningen for omvendt betalingspligt i direktiv 77/388 hjælper til at modvirke momssvig og momsunddragelse for en række transaktionstypers vedkommende (præmis 42). For så vidt som der ikke er tale om svig eller forsøg på svig i hovedsagen, kan den del af sanktionen, der består i at kræve fornyet betaling af den allerede betalte moms, men uden at denne anden betaling giver ret til fradrag, imidlertid ikke anses for at være i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet (præmis 43).

[Dom af 28. juli 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

I forbindelse med en afgiftskontrol i 2013 havde Guardia di Finanza (skatte- og finanspolitiet, Italien) fastslået, at den retlige repræsentant for et italiensk momspligtigt selskab ikke havde været i stand til at fremlægge hverken et skriftligt regnskab eller et momsregister. Under den samme kontrol var det også blevet afsløret, at det pågældende selskab havde udstedt fakturaer, men at det, idet det ikke havde indgivet en momsangivelse herfor, havde unddraget sig moms. Kontrollen havde ligeledes vist, at den pågældende repræsentant havde tilsidesat forpligtelsen til at registrere de udstedte fakturaer. Under straffesagen havde vedkommende gjort fakturaer udstedt af tredjemandselskaber vedrørende selskabet, som var blevet betalt, inklusive moms, uden at de var blevet registreret i det nævnte selskabs regnskaber, gældende.

På denne baggrund havde den ret, for hvilken straffesagen verserede, bl.a. forespurgt Domstolen, om bestemmelserne i direktiv 2006/112 var til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter det ikke er muligt, heller ikke i straffesager, med henblik på momsfradrag at tage hensyn til indgående fakturaer, som den afgiftspligtige har betalt, men ikke har registreret. Den forelæggende ret havde i denne henseende gjort opmærksom på, at den nationale lovgivning gjorde retten til momsfradrag betinget af overholdelsen af de formelle forpligtelser om bl.a. indsendelse af de pågældende angivelser på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige gør momstilgodehavendet gældende, og af, at de pågældende fakturaer er blevet registreret i det foreskrevne register. Ifølge denne ret havde den afgiftspligtige ikke ret til at fradrage den indgående moms, selv hvis den var betalt, hvis den ikke var behørigt registreret. Den forelæggende ret havde i denne forbindelse præciseret, at det i tilfælde af manglende momsangivelse fulgte af italiensk ret, at den undtagne afgift omfattede hele den skyldige afgift, uden at det var muligt for så vidt angår momsen at tage hensyn til den moms, der var betalt til leverandører, hvis de lovbestemte formelle forpligtelser ikke var overholdt.

Domstolen undersøgte først, om direktiv 2006/112 var til hinder for en national lovgivning, der fastsatte en præklusionsfrist på to år for udøvelsen af fradragsretten. Ved en afvejning af dels den ved retspraksis opstillede regel, hvorefter den i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret er en integrerende del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses, dels retssikkerhedsprincippet, der er til hinder for en fradragsret uden en tidsmæssig begrænsning, bemærkede Domstolen, 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 direktiv 2006/112, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet) (præmis 34). Domstolen bemærkede desuden, at fradragsretten er en grundlæggende del af momsordningen, at den har til formål at sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, at denne ret principielt ikke kan begrænses, og at den umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (præmis 44).

II. Fradragsrettens indtræden og omfang

For så vidt angår fradragsrettens indtræden og omfang henviser Domstolen som hovedregel til sin faste praksis, hvorefter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig for, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage den betalte indgående moms, og for, at omfanget af denne ret kan fastlægges¹⁰. Domstolen præciserer imidlertid, at den afgiftspligtige person ligeledes har ret til fradrag, når de i sagen omhandlede udgifter indgår i den pågældendes generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed¹¹.

[Dom af 16. februar 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Det omhandlede selskab drev et kasino på basis af en koncessionsaftale om udbud af hasardspil i den permanente zone Póvoa de Varzim (Portugal), som blev indgået den 14. december 2001. I henhold til denne aftale drev selskabet på en gang virksomhed inden for spilleområdet, som er moms fritaget, inden for restaurationsbranchen og underholdningsbranchen, som er momspligtige, og inden for den administrative og finansielle sektor med delvist fradrag af momsen. I de momspligtige sektorer blev momsfradraget foretaget i overensstemmelse med Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (momsloven) efter fremgangsmåden for faktisk

¹⁰ – Jf. bl.a. dom af 8.6.2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 24), af 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 26), og af 8.2.2007, Investrand (C-435/05 EU:C:2007:87, præmis 23).

¹¹ – Jf. bl.a. dom af 8.6.2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 31), og af 26.5.2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 36).

benyttelse. Det omhandlede selskab var i henhold til den relevante lovgivning og koncessionsaftalen forpligtet til at betale den portugisiske stat en oprindelig modydelse og en årlig modydelse beregnet på grundlag af de indtægter, der var opnået inden for spilleområdet. Selskabet var berettiget til at fradrage en del af sine udgifter ved opfyldelsen af selskabets forpligtelser vedrørende underholdning og fremme af turisme i denne årlige modydelse. Størrelsen af dette fradrag afhang på en gang af størrelsen af de afholdte udgifter og størrelsen af indtægterne fra spillevirksomheden. Efter et kontrolbesøg af skattemyndighederne havde det omhandlede selskab modtaget efteropkrævninger for 2002-2004. Disse rettelse var begrundet med en anfægtelse af den fremgangsmåde, som selskabet havde anvendt ved beregningen af fradraget for moms betalt i forbindelse med restaurations- og underholdningssektorerne. De portugisiske myndigheder vurderede, at for så vidt som fradraget for udgifter til underholdning og markedsføring i den årlige modydelse udgjorde et driftstilskud som omhandlet i momsloven, var dette tilskud ikke momspligtigt, og restaurations- og underholdningsvirksomheden skulle anses for blandet virksomhed. De gjorde gældende, at fradraget for indgående moms i disse sektorer skulle foretages på grundlag af en pro rata-sats, der på en gang tog den fritagne og den afgiftspålagte virksomhed i betragtning.

I en sag indbragt for Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Portugal) gjorde det pågældende selskab bl.a. gældende, at denne argumentation førte til en forvridding af momsfradraget, hvilket var en tilsidesættelse af direktiv 77/388 som fortolket af Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Spanien¹² og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig¹³, hvilket foranledigede den forelæggende ret til at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

Ifølge Domstolen er en ordning, der anvendes af en medlemsstat, hvorefter medlemsstaten, når den giver blandede afgiftspligtige personer ret til at foretage det i disse bestemmelser foreskrevne fradrag under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, beregner fradragsbeløbet for de sektorer, hvor sådanne afgiftspligtige personer kun foretager afgiftspligtige transaktioner, ved at inkludere »tilskud«, der ikke er afgiftspligtige, i nævneren for den brøk, der tjener til bestemmelsen af pro rata-satsen for fradraget, uforenelig med dette direktiv (præmis 43, domskonklusionen).

Efter at have anført, at direktiv 77/388, hvad angår blandede afgiftspligtige personer, bestemmer, at fradragsretten beregnes i henhold til en pro rata-sats, der beregnes i henhold til dette direktivs artikel 19, præciserede Domstolen imidlertid, at det nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, tillader medlemsstaterne at fastsætte en af de andre metoder for beregning af fradragsretten, der er opregnet i dette afsnit, dvs. bl.a. fastsættelse af en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor, eller af et fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlige eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til (præmis 38). Desuden præciserede Domstolen, at tilskud, der er direkte forbundet med et gode eller en ydelses pris, i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i direktiv 77/388 er afgiftspligtige på lige fod med disse. Hvad angår andre tilskud end tilskud, der er direkte forbundet med prisen, giver direktivets artikel 19, stk. 1, medlemsstaterne mulighed for at medtage dem i nævneren ved beregningen af den pro rata-sats, der finder anvendelse, når en afgiftspligtig person både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og afgiftsfritagne transaktioner (præmis 39). Eftersom den pågældende

¹² – [Dom af 6.10.2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ – [Dom af 6.10.2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

afgiftspligtige person var berettiget til at foretage fradraget i henhold til en anden fremgangsmåde end den i henhold til artikel 19 i direktiv 77/388 fastsatte metode, nemlig under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes til en specifik virksomhed (præmis 40), men den virksomhed, som selskabet havde udøvet i restaurations- og underholdningssektorerne, var momspligtig, omfatter retten til fradrag efter fremgangsmåden for faktisk benyttelse hele det afgiftsbeløb, der var blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (præmis 41). Da den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage fradraget efter fremgangsmåden for faktisk benyttelse, fandt bestemmelserne i artikel 19 i direktiv 77/388 således ikke anvendelse og kunne derfor ikke begrænse retten til fradrag for så vidt angik disse sektorer, således som det fremgår af direktivet (præmis 42).

Endelig fastslog Domstolen hvad angår indholdet af den »direkte og umiddelbare tilknytning«, der skal foreligge mellem en indgående transaktion og en udgående transaktion, at det ikke er realistisk at søge at give en mere præcis formulering på dette punkt. Når henses til, hvor forskellige transaktioner i handel og erhverv er, er det umuligt at give et mere præcist svar på, hvorledes man i alle disse tilfælde skal fastlægge den forbindelse, der skal foreligge mellem de indgående transaktioner og dem, der foretages udgående, for at den indgående moms kan fratrækkes.

[Dom af 22. marts 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Som anført i dette faktablads del I med overskriften »Neutralitetsprincippet« vedrører denne sag nægtelse af retten til at fradrage momsen i forbindelse med erhvervelse af en lejlighed (præmis 2).

Domstolen fastslog i denne henseende, at en afgiftspligtig person handler i sin egenskab af afgiftspligtig, når vedkommende foretager transaktioner til brug for sin økonomiske virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 (præmis 40). Er dette tilfældet, kan moms vedrørende et gode, som i sin helhed er henført til virksomhedsformuen, straks og fuldt fradrages, selv om dette gode ikke straks blev anvendt til den økonomiske virksomhed (præmis 45). Når fradragsretten først er indtrådt, fortsætter den med at bestå, når der ikke foreligger svig eller misbrug. Fradragsretten pålægges, når den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de goder eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som vedkommende ikke har indflydelse på, idet der ikke foreligger risiko for svig eller misbrug, som kan begrunde en senere tilbagebetaling af de fradragne beløb (præmis 47).

Domstolen fastslog således, at en afgiftspligtig person, som har erhvervet et investeringsgode i sin egenskab af afgiftspligtig, og som har henført dette gode til virksomhedsformuen, har ret til at fradrage moms vedrørende erhvervelsen af dette gode i den afgiftsperiode, hvor afgiften forfalder, uafhængigt af den omstændighed, at nævnte gode ikke straks er anvendt til erhvervsmæssige formål (præmis 52).

[Dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid \(C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

I den første af disse forenede sager havde leverandøren i forbindelse med en aftale mellem to ungarske selskaber om levering af ubehandlede akacietræstammer udstedt 16 fakturaer i køberens navn. 6 af disse fakturaer var ledsaget af leveringsbekræftelser. Leverandøren anførte

samtlige 16 fakturaer på sin momsangivelse og bekræftede, at de pågældende leveringer havde fundet sted. Den relevante moms var blevet betalt af leverandøren, og køberen havde fradraget de tilsvarende beløb. I forbindelse med en kontrol af de af leverandøren foretagne indkøb og leveringer nåede afgiftsmyndigheden imidlertid til den konklusion, at den pågældende ikke rådede over et lager, og at den mængde, der var indkøbt i løbet af det i denne sag omhandlede år, ikke var tilstrækkelig til at gennemføre de leverancer, som var blevet faktureret køberen. Afgiftsmyndigheden havde følgelig, ved en afgørelse, fundet, at køberen skulle betale afgiftsskyld, og tilkendt selskabet en bøde samt morarenter, idet det ikke ansås for at have ret til fradrag af indgående moms, eftersom fakturaerne ikke kunne betragtes som værende gyldige.

Afgiftsmyndigheden gav ikke køberen medhold i dennes klage over den nævnte afgørelse, hvilket bl.a. blev begrundet med, at leverandøren ikke havde fremlagt dokumentation for de dertil tilknyttede transaktioner, og at køberen ikke havde udvist omhu som foreskrevet i artikel 44, stk. 5, i az általános forgalmi adórói szóló 1992. évi LXXIV. törvény (lov nr. LXXIV af 1992 om merværdiafgift) (Magyar Közlöny 1992/128), idet selskabet ikke havde kontrolleret, om leverandøren var afgiftspligtig, og om denne rådede over varerne.

Baranya Megyei Birosag (den regionale domstol i Baranya, Ungarn), ved hvilken køberen havde anlagt sag med påstand om ophævelse af såvel afgiftsskylden som bøden og morarenterne, ønskede oplyst, om artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i direktiv 2006/112 er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i moms, at fradrage beløbet på den moms, som skal betales eller er betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for disse ydelser eller en af fakturaudstederens leverandører havde handlet ulovligt, uden at nævnte myndighed godtgjorde, at den omhandlede afgiftspligtige person kendte til den ulovlige handling eller selv havde medvirket hertil.

Domstolen bemærkede for det første, at fradragsretten i henhold til direktivet udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Spørgsmålet, om den forfaldne moms af tidligere eller efterfølgende transaktioner vedrørende de pågældende varer og tjenesteydelser er blevet indbetalt til statskassen eller ej, er uden betydning for den afgiftspligtige persons ret til at fradrage den betalte indgående moms (pressemeddelelse). Medlemsstaterne kan dog nægte fradragsret, hvor objektive forhold viser, at der sker påberåbelse af retten med henblik på svig eller misbrug. Dette er bl.a. tilfældet, når den afgiftspligtige, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at denne transaktion var led i svig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled. Domstolen fastslog, at det påhviler afgiftsmyndigheden at bevise, at den afgiftspligtige var eller burde have været vidende om et sådant svig (pressemeddelelse).

I den anden af de forenede sager havde en fysisk person påtaget sig i henhold til en entreprisekontrakt at udføre forskellige bygge- og anlægsarbejder, bl.a. under anvendelse af underentreprenører (præmis 24). Efter kontraktens udførelse afslørede en afgiftskontrol, at hverken den nævnte fysiske person eller hans underentreprenør eller dennes underentreprenører rådede over håndværkere eller det nødvendige materiel med henblik på at udføre de fakturerede arbejder. Afgiftsmyndigheden fandt følgelig, at de af den fysiske person udstedte fakturaer ikke afspejlede en reel økonomisk transaktion, hvorfor de var fiktive. Den pågældende person havde heller ikke udvist fornøden omhu i henhold til den i sagen gældende

lovgivning. Under disse omstændigheder besluttede afgiftsmyndigheden at nægte at indrømme ret til fradrag af den indgående moms, som den fysiske person havde erlagt, eftersom de pågældende transaktioner skulle anses for mistænkelige (præmis 27) på grund af fakturaer, der ikke kunne betragtes som værende gyldigt bevis for, at den økonomiske transaktion, som de vedrørte, reelt havde fundet sted, og den konstaterede, at den pågældende havde en afgiftsskyld for momsen, og pålagde ham en bøde og morarenter (præmis 29)

Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (den regionale domstol i Jász-Nagykun-Szolnok, Ungarn), ved hvilken den fysiske person havde anlagt sag med påstand om ophævelse af den nævnte afgørelse, ønskede oplyst, hvorvidt artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 273 i direktiv 2006/112 er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig retten til i det beløb, der påhviler ham i moms, at fradrage beløbet på den moms, som skal betales eller er betalt for de ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at den afgiftspligtige ikke har sikret sig, at udstederen af fakturaerne for de goder, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig og havde haft en retmæssig adfærd (pressemeddelelse) (dommens præmis 51).

Domstolen tog stilling til spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige har pligt til at sikre sig, at vedkommendes handelspartners adfærd var retmæssig. Domstolen fastslog, at en påpasselig erhvervsdrivende, der har oplysninger, som gør det muligt at mistænke, at der foreligger uregelmæssigheder eller svig, efter omstændighederne i det konkrete tilfælde kan se sig nødsaget til at indhente oplysninger om en anden erhvervsdrivende med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig. Afgiftsmyndigheden kan dog ikke på generel vis kræve, at den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, kontrollerer, at der ikke foreligger uregelmæssigheder eller svig hos erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled.

Det påhviler nemlig afgiftsmyndighederne at foretage den nødvendige kontrol hos den afgiftspligtige person med henblik på at opfange momsuregelmæssigheder og -svig og at pålægge den afgiftspligtige person, der har begået disse, sanktioner. Disse myndigheder kan følgelig ikke overføre deres egne kontrolopgaver til de afgiftspligtige personer og nægte dem fradragsret på grund af manglende udførelse af disse opgaver (pressemeddelelse).

Under disse omstændigheder fastslog Domstolen, at direktiv 2006/112 er til hinder for den ungarske afgiftsmyndigheds praksis, der består i at nægte en afgiftspligtig person at foretage fradrag af moms, der er betalt for uregelmæssigheder begået af udstederen af den faktura, som har dannet grundlag for anmodningen om fradrag, uden bevis for, at den afgiftspligtige person havde eller burde have haft kendskab til svig begået i et tidligere led af forsyningskæden. Det nævnte direktiv er ligeledes til hinder for en national praksis, hvorefter den pågældende afgiftsmyndighed nægter en afgiftspligtig person retten til fradrag med den begrundelse, at den afgiftspligtige, som ikke var i besiddelse af oplysninger, som gjorde det muligt at mistænke, at der forelå uregelmæssigheder eller svig, ikke sikrede sig, at den pågældendes handelspartner overholdt sine retlige forpligtelser, bl.a. hvad angår moms, eller med den begrundelse, at den afgiftspligtige person hverken er i besiddelse af en faktura eller andre dokumenter, som kan godtgøre, at den pågældendes handelspartner havde en retmæssig adfærd (pressemeddelelse).

[Dom af 6. september 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

I denne sag leverede et holdingselskab, der var undergivet portugisisk lovgivning, tekniske administrations- og ledelsesydelser til selskaber, hvori det besad en del af selskabskapitalen. I forbindelse med disse aktiviteter havde dette selskab erhvervet visse konsulenttydelser under momsordningen, som det havde faktureret til sine datterselskaber til samme pris, som det havde erhvervet dem for, med tillæg af moms. I et skatteår fradrog holdingselskabet hele den erlagte moms i den indgående moms, idet selskabet antog, at de afgiftspligtige transaktioner objektivt henhørte under benyttelsen af de tilsvarende erhvervede ydelser.

Holdingselskabet blev meddelt en afgiftsansættelse, hvori skatte- og afgiftsmyndighederne havde fastsat den fradragsberettigede procentdel af den indgående moms, idet de efter at have foretaget en kontrol havde fundet, at det nævnte selskab ikke kunne foretage fuldt fradrag for den indgående moms, som var blevet opkrævet for de erhvervede ydelser, men at selskabet skulle anvende pro rata-fradragsmetoden. Selskabet anlagde sag til prøvelse af denne meddelelse ved retten i første instans, Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (domstolen i forvaltnings- og skatteretlige sager i Lissabon, Portugal), som ikke gav det medhold.

Den forelæggende ret, Tribunal Central Administrativo Sul (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Sul, Portugal), ved hvilken selskabet havde anlagt sag med påstand om ophævelse af førsteinstansrettens afgørelse, forelagde på denne baggrund Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt artikel 17, stk. 2 og 5, i direktiv 77/388 skal fortolkes således, at et holdingselskab, der ved siden af sin hovedaktivitet, som består i hel eller delvis besiddelse af datterselskabernes aktiekapital, erhverver goder og tjenesteydelser, som det efterfølgende fakturerer til de nævnte selskaber, er berettiget til at fradrage hele beløbet på den indgående moms i medfør af det nævnte direktivs artikel 17, stk. 2, eller af skatte- og afgiftsmyndigheden kan påbydes udelukkende at fradrage den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de afgiftspligtige transaktioner, i overensstemmelse med samme direktivs artikel 17, stk. 5.

Domstolen gjorde først opmærksom på sin faste praksis, hvorefter et holdingselskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder – bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager – ikke er en afgiftspligtig person og ikke har ret til fradrag. Et holdingselskabs indgriben i administrationen af selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, er imidlertid en økonomisk virksomhed som omhandlet i direktiv 77/388, for så vidt som denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er undergivet moms.

Derefter fremhævede Domstolen, at fradragsretten, som det også fremgår af Domstolens faste praksis, udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Navnlig omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (præmis 35). Denne fradragsret forudsætter imidlertid, at transaktionerne i tidligere omsætningsled har en direkte og umiddelbar tilknytning til de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (præmis 36), eller at udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer (præmis 37).

I denne henseende opstillede Domstolen tre forskellige tilfælde: for det første det tilfælde, hvor de i tidligere omsætningsled erhvervede ydelser skulle anses for i deres helhed at have en direkte og umiddelbar tilknytning til økonomiske transaktioner i senere omsætningsled, der gav ret til fradrag, for det andet det tilfælde, hvor de nævnte ydelser benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, og for det tredje det tilfælde, hvor ydelserne benyttes såvel til økonomisk som ikke-økonomisk virksomhed. I det første tilfælde er den afgiftspligtige berettiget til fuldt ud at fradrage den indgående moms, som er blevet erlagt for erhvervelsen. Denne fradragsret kan ikke begrænses alene med den begrundelse, at den nationale lovgivning under henvisning til de nævnte selskabers formål eller deres samlede aktivitet kvalificerer de afgiftspligtige transaktioner som værende sekundære i forhold til hovedaktiviteten. I det andet tilfælde er fradrag kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner, og medlemsstaterne kan fastsætte en af metoderne for beregning af fradragsretten. I det tredje tilfælde finder direktiv 77/388 ikke anvendelse, og fradrags- og fordelingsmetoderne defineres af medlemsstaterne, idet disse under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til formålet med og opbygningen af direktiv 77/388. De skal også herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til en af de to former for virksomhed (præmis 45-47). Sammenfattende fastslog Domstolen, at omfanget af holdingselskabets ret til at fradrage indgående moms skulle fastsættes på grundlag af den eller de af de nævnte tilfælde, der fandt anvendelse på det pågældende holdingselskabs virksomhed.

Dom af 21. februar 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

En ejer af en enkeltmandsvirksomhed og majoritetsdeltager i et anpartsselskab i henhold til tysk ret, hvis formål bestod i at udføre momspligtige bygge- og anlægsarbejder mod vederlag, var genstand for en straffesag i sin egenskab af direktør og hovedanpartshaver i dette selskab. Den pågældende og selskabet havde indgået en såkaldt »Organschaftvertrag« (aftale om sambeskatning). De blev derfor behandlet som én afgiftspligtig person. Ejeren af enkeltmandsvirksomheden bar – som såkaldt »Organträger« (den dominerende virksomhed i et Organschaft) – de skatteretlige forpligtelser, der hidrørte fra virksomhedsgruppen bestående af hans enkeltmandsvirksomhed og selskabet. På grundlag af mistanke om bestikkelse i forbindelse med udførelsen af en byggeordre, som selskabet var blevet tildelt, iværksatte den kompetente anklagemyndighed en strafferetlig efterforskning over for ejeren af enkeltmandsvirksomheden, som var repræsenteret af en advokat. Ifølge den nævnte advokats salæraftale var advokatens klienter ejeren af enkeltmandsvirksomheden, i egenskab af sigtet, samt selskabet. Advokaterne havde udstedt deres fakturaer til selskabet. For nævnte fakturaer fratrak ejeren af enkeltmandsvirksomheden – som »Organträger« for selskabet – momsen for det omtvistede regnskabsår.

Ejeren af enkeltmandsvirksomheden modtog en efteropkrævning udstedt af Finanzamt Köln-Nord (skattemyndigheden i Köln-Nord, Tyskland), som fandt, at den pågældende moms ikke kunne fradrages. Efter et afslag på hans klage af Finanzamt Köln-Nord (skattemyndigheden i Köln-Nord), anlagde ejeren af enkeltmandsvirksomheden sag til prøvelse af efteropkrævningen ved den kompetente ret i første instans, Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln), som gav ham medhold.

Den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), ved hvilken Finanzamt Köln-Nord (skattemyndigheden i Köln-Nord) havde indbragt sagen ved en »revisionsanke«, var i tvivl med hensyn til fastlæggelsen af, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de indgående transaktioner og de udgående transaktioner, som krævet ifølge Domstolens praksis, med henblik på udøvelse af fradragsretten, og ønskede således for det første oplyst, hvorvidt eksistensen af en sådan tilknytning, som omhandlet i artikel 17, stk. 2, litra a), afhænger af den modtagne ydelses objektive indhold eller derimod af årsagen til erhvervelse af denne ydelse, og for det andet – såfremt det kommer an på årsagen til erhvervelse af ydelsen – hvorvidt en afgiftspligtig person, der sammen med en ansat har bestilt en ydelse, har ret til at fradrage momsen i fuldt omfang eller kun delvist.

Med henvisning til sin tidligere praksis vedrørende kravet om en direkte og umiddelbar tilknytning fastslog Domstolen bl.a., at anvendelsen af det nævnte kriterium kræver, at alle de omstændigheder, hvorunder de pågældende transaktioner er blevet gennemført, tages i betragtning, og at der kun tages hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (præmis 22). Forpligtelsen til kun at tage hensyn til det objektive indhold af den pågældende transaktion stemmer bedre overens med det tilsigtede formål med det fælles momssystem, som er at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med anvendelsen af nævnte moms. Det er desuden i forhold til deres objektive indhold, at det skal afgøres, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de anvendte goder eller tjenesteydelser og en afgiftspligtig udgående transaktion eller undtagelsesvis en afgiftspligtig transaktion, der er gennemført i et tidligere led (præmis 24). Domstolen præciserede, at den omstændighed, at den direkte og umiddelbare tilknytning mellem en tjenesteydelse og den samlede afgiftspligtige økonomiske virksomhed skal fastlægges ud fra det objektive indhold af denne tjenesteydelse, ikke udelukker, at der ligeledes kan tages hensyn til eneårsagen til den omhandlede transaktion, idet eneårsagen må anses for at udgøre et kriterium for fastlæggelsen af det objektive indhold. Så snart det er fastslået, at en transaktion ikke er blevet udført til brug for en afgiftspligtig persons afgiftspligtige virksomhed, kan denne transaktion ikke anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed i henhold til Domstolens praksis, selv om denne transaktion i betragtning af sit objektive indhold kan pålægges moms (præmis 29).

I den pågældende sag fastslog Domstolen, at udgifterne til advokatydelse i betragtning af deres objektive indhold ikke kunne anses for værende afholdt til brug for selskabets samlede afgiftspligtige virksomhed, for så vidt som advokatydelseerne ifølge det af den forelæggende ret oplyste direkte og umiddelbart havde til formål at beskytte de private interesser for en person, der var sigtet for overtrædelser, der skyldtes den pågældendes personlige adfærd, og at denne forfølgning kun var rettet mod den sigtede personligt og ikke mod selskabet, skønt en forfølgning ligeledes over for sidstnævnte ville have været juridisk mulig (præmis 30).

Domstolen tilføjede, at den omstændighed, at et selskab som det i hovedsagen foreliggende i henhold til de nationale civilretlige bestemmelser er forpligtet til at afholde udgifterne til forsvar af dets organers interesser i straffesager, ikke er relevant for fortolkningen og anvendelsen af bestemmelserne om det fælles momssystem. I forhold til den objektive momsordning, der indføres med dette system, er det alene den objektive sammenhæng mellem de leverede ydelser og den afgiftspligtige persons afgiftspligtige økonomiske virksomhed, der er afgørende (præmis 32). Advokatydelseerne, som har til formål at afværge strafferetlige sanktioner mod fysiske

personer, der er direktører i et afgiftspligtigt selskab, giver følgelig ikke dette selskab ret til som indgående afgift at fradrage den moms, der er betalt for de leverede ydelser (præmis 33).

Dom af 18. juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)

I denne sag havde en afgiftspligtig person i henhold til den nationale pensionslovgivning oprettet en pensionsfond i form af en retligt og skattemæssigt særskilt enhed med henblik på at sikre sine ansattes og tidligere ansattes pensionsrettigheder. Den afgiftspligtige persons datterselskab indgik aftaler med en række tjenesteydere vedrørende administrationen af pensionerne og forvaltningen af pensionsfondens kapital, idet udgifterne hertil var blevet betalt af datterselskabet og ikke blev overvæltet på pensionsfonden. Den afgiftspligtige person fradrog momsen vedrørende disse i løbet af en bestemt periode afholdte udgifter som indgående moms.

Den afgiftspligtige person modtog derefter en efteropkrævning af moms for den samme periode. Efter at den afgiftspligtige person ikke havde fået medhold i sin klage til Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (skatteinspektøren for det nordlige Nederlandene, Groningen, Nederlandene), indbragte den pågældende den nævnte afgørelse for Rechtbank Leeuwarden (retten i første instans i Leeuwarden, Nederlandene), som frifandt myndigheden.

Den forelæggende ret, Gerechtshof te Leeuwarden (appeldomstolen i Leeuwarden, Nederlandene), ved hvilken der var blevet iværksat appel til prøvelse af førsteinstansrettens afgørelse, ønskede oplyst, om artikel 17 i direktiv 77/388 giver en afgiftspligtig person, der har oprettet en særskilt pensionsfond, mulighed for at fradrage den afgift, som den pågældende har erlagt for ydelser, der er blevet leveret til ham i forbindelse med driften og forvaltningen af denne fond.

Efter at Domstolen havde gjort opmærksom på de betingelser for den afgiftspligtiges ret til fradrag af indgående moms, som den har opstillet i sin praksis, fastslog den vedrørende fastlæggelsen af en direkte og umiddelbar tilknytning, at en sådan tilknytning forudsætter, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen på goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (præmis 23).

Med henblik på at efterprøve, om det på trods af den omstændighed, at den fond, som den afgiftspligtige person havde oprettet, udgjorde en enhed, som i retlig henseende var adskilt fra den pågældende, fremgik af de samlede omstændigheder i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner, at der forelå en sådan tilknytning, konstaterede Domstolen først, at den afgiftspligtige person erhvervede de omhandlede ydelser for at sikre administrationen af sine ansattes pensioner og forvaltningen af kapitalen i den pensionsfond, som blev oprettet for at garantere de nævnte pensioner. Ved at oprette fonden opfyldte den afgiftspligtige en lovbestemt forpligtelse, som påhvilede denne enhed i dens egenskab af arbejdsgiver, og for så vidt som omkostningerne i forbindelse med de ydelser, den afgiftspligtige person havde erhvervet i denne forbindelse, indgik i dennes generalomkostninger, var de dermed omkostningselementer i prisen på den afgiftspligtige persons produkter (præmis 25).

Derefter udledte Domstolen heraf, at erhvervelsen af de indgående ydelser udelukkende beror på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed, og at der foreligger en direkte og

umiddelbar tilknytning (præmis 26). På denne baggrund præciserede Domstolen, at hvis der ikke forelå en ret til at fradrage den indgående afgift, ville den afgiftspligtige, på grund af lovgivers valg om at beskytte pensioner gennem en retlig adskillelse mellem arbejdsgiveren og pensionsfonden, ikke alene blive berøvet den skattefordel, der følger af anvendelsen af fradragsordningen, men den præciserede ligeledes, at momsneutraliteten ikke længere ville være sikret.

Domstolen fastslog følgelig, at en afgiftspligtig person, der har oprettet en pensionsfond i form af en retligt og skattemæssigt særskilt enhed med henblik på at sikre sine ansattes og tidligere ansattes pensionsrettigheder, har ret til at fradrage den moms, som den pågældende har erlagt for ydelser vedrørende forvaltning og drift af denne pensionsfond, på betingelse af, at det af de samlede omstændigheder i forbindelse med de omhandlede transaktioner fremgår, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning (domskonklusionen).

Dom af 6. februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

To afgiftspligtige personer indgik en rammeaftale vedrørende konstruktion og montering af svinestier samt modernisering af svineopdræt. I forbindelse med denne aftale udstedte leverandøren af de omhandlede tjenesteydelser en række forskudsfakturaer i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt. Endvidere udstedte leverandøren en faktura, under anvendelse af de almindelige momsregler, for et samlet beløb på det udførte arbejde inklusive moms. Modtageren af tjenesteydelserne indbetalte den angivne moms til leverandøren. Leverandøren gik efterfølgende fallit og kunne ikke indbetale momsen til skattemyndighederne.

Ved en afgørelse imødekom skattemyndighederne en anmodning fra modtageren af tjenesteydelserne om tilbagebetaling af momsen vedrørende den sidstnævnte faktura. I denne forbindelse konstaterede de rumænske skattemyndigheder efter en anden afgiftsmæssig undersøgelse, at forenklingsforanstaltningerne, som regulerede ordningen med omvendt betalingspligt, ikke var blevet overholdt. Modtageren af tjenesteydelserne modtog følgelig en afgiftsansættelse, tillagt morarenter, og en afgørelse om tilbagesøgning af momsen vedrørende den nævnte faktura. Efter at skattemyndighederne var blevet frifundet i en sag anlagt af modtageren af tjenesteydelserne ved Tribunalul Bihor (retten i første instans i Bihor, Rumænien) med påstand om annullation af tilbagesøgningsafgørelsen og afgiftsansættelsen, appellen iværksat til prøvelse af dommen afsagt af Tribunalul Bihor (retten i første instans i Bihor, Rumænien) var blevet forkastet, og en anmodning om revisionsanke af denne dom var blevet afvist, iværksatte modtageren af tjenesteydelserne appel af den sidstnævnte dom ved Curtea de Apel Oradea (appeldomstolen i Oradea, Rumænien).

Den forelæggende ret, Curtea de Apel Oradea (appeldomstolen i Oradea, Rumænien), ønskede oplyst, om direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet i forbindelse med en transaktion underlagt ordningen med omvendt betalingspligt er til hinder for, at modtageren af tjenesteydelser fratages retten til at fradrage den moms, han uberettiget har indbetalt til leverandøren af tjenesteydelserne på grundlag af en fejlagtigt udstedt faktura, herunder når det er umuligt at korrigere denne fejl på grund af tjenesteyderens konkurs.

Domstolen bemærkede, at en afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, ikke er forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udstedt i overensstemmelse med de formelle betingelser i direktiv 2006/112, for

at kunne udøve sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat i forbindelse med, at den gør brug af den mulighed, der er åbnet for medlemsstaten i henhold til artikel 178, litra f), i direktiv 2006/112 (præmis 33). De formaliteter, som således fastlægges af den pågældende medlemsstat, og som den afgiftspligtige skal opfylde for at kunne udøve sin ret til momsfradrag, må ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt med henblik på at kontrollere, at proceduren med omvendt betalingspligt anvendes korrekt (præmis 34).

Domstolen fastslog i den pågældende sag, at den omhandlede faktura ikke indeholdt betegnelsen »omvendt betalingspligt« i strid med kravene i den relevante nationale lovgivning, og at modtageren af tjenesteydelserne ikke havde truffet de nødvendige foranstaltninger i henhold til denne lovgivning for at udbedre denne mangel. I øvrigt havde den pågældende modtager fejlagtigt indbetalt den moms, som var nævnt med urette på fakturaen, til tjenesteyderen, skønt selskabet i henhold til den pågældende ordning som modtager af tjenesteydelserne skulle have indbetalt momsen til skattemyndighederne i henhold til direktiv 2006/112. Ud over den omstændighed, at den omtvistede faktura ikke svarede til de formelle krav i den nationale lovgivning, var der endvidere en materiel betingelse i ordningen med omvendt betalingspligt, som ikke var blevet overholdt (præmis 37).

Ifølge Domstolen medfører denne situation en risiko for tab af afgiftsmæssige indtægter for den pågældende medlemsstat (præmis 38). Da den moms, som modtageren af tjenesteydelserne havde betalt til tjenesteyderen, ikke var skyldig, og da indbetalingen ikke overholdt en materiel betingelse i ordningen med omvendt betalingspligt, kunne modtageren i øvrigt ikke påberåbe sig en ret til at fradrage denne moms (præmis 40). Domstolen fastslog således, at fortabelsen af fradragsretten i det pågældende tilfælde ikke var i strid med EU-retten (domskonklusionen, punkt 1).

[Dom af 27. juni 2018, SGI og Valérieane \(C-459/17 og C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

I disse sager drev franske selskaber med hjemsted på Réunion (Frankrig) virksomhed bestående i gennemførelsen af investeringer, som var omfattet af en skattenedsættelse i henhold til en national bestemmelse. De franske skatte- og afgiftsmyndigheder havde rejst tvivl om, hvorvidt disse to afgiftspligtige personer havde ret til at fradrage den moms, som var angivet på forskellige fakturaer på erhvervelse af investeringsgoder, bl.a. med den begrundelse, at disse fakturaer ikke svarede til nogen faktisk levering. Selskaberne modtog hver en efteropkrævning af moms for forskellige nærmere angivne perioder.

Efter at cour administrative d'appel de Bordeaux (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Bordeaux, Frankrig) havde stadfæstet dommen afsagt af retten i første instans, ved hvilken selskaberne havde anlagt sag til efterprøvelse af efteropkrævningerne af moms, iværksatte de kassationsanke ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig).

Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), den forelæggende ret, ønskede oplyst, om artikel 17 i direktiv 77/388 skal fortolkes således, at det med henblik på at nægte en afgiftspligtig person, der modtager en faktura, retten til at fradrage den på fakturaen angivne moms er tilstrækkeligt, at myndighederne godtgør, at de transaktioner, som denne faktura

vedrører, ikke faktisk er blevet gennemført, eller om disse myndigheder ligeledes skal godtgøre, at denne afgiftspligtige person ikke var i god tro.

Domstolen fastslog først, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, og at dette er tilfældet, når leveringen af goderne eller tjenesteydelsen finder sted (præmis 34). Fradragsretten er således knyttet til den faktiske gennemførelse af leveringen af det pågældende gode eller den pågældende tjenesteydelse (præmis 35). I denne henseende omfatter udøvelsen af fradragsretten således ikke en afgift, der alene skyldes, fordi den er angivet på en faktura (præmis 37). Spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige person, der har anmodet om momsfradrag, var i god eller ond tro, er uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt leveringen har fundet sted som omhandlet i direktiv 77/388. Begrebet »leveringen af et gode« har således en objektiv karakter og skal fortolkes uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater, uden at skatte- og afgiftsmyndighederne har en forpligtelse til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt eller tage hensyn til hensigten hos en anden erhvervsdrivende end den pågældende afgiftspligtige person, som har medvirket i samme leveringskæde (præmis 38).

Domstolen fastslog således, at det med henblik på at nægte en afgiftspligtig person, der modtager en faktura, retten til at fradrage den på fakturaen angivne moms er tilstrækkeligt, at myndighederne godtgør, at de transaktioner, som denne faktura vedrører, ikke faktisk er blevet gennemført (domskonklusionen).

[Dom af 5. juli 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Et holdingselskab, som havde til formål at forvalte andele i en række datterselskaber, der indgik i koncernen, til hvilke selskabet udlejede en ejendom, foretog i forbindelse med en omstrukturering afhændelser og erhvervelser af værdipapirer. Der blev foretaget fuldt fradrag af den moms, der var pålagt diverse udgifter i forbindelse med denne omstrukturering. Afgiftsmyndigheden rejste tvivl om, hvorvidt den moms, som selskabet havde fradraget, var fradragsberettiget, med den begrundelse, at de udgifter, for hvilke selskabet havde anmodet om fradrag af moms, var en følge af kapitaltransaktioner, som falder uden for anvendelsesområdet for fradragsretten. Selskabet fik således en efteropkrævning af moms, som det forgæves anfægtede ved retten i første instans og appeldomstolen.

Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), den forelæggende ret, ønskede oplyst, om et holdingselskabs udlejning af en fast ejendom til sit datterselskab udgør en indgriben i administrationen heraf, som skal anses for at være økonomisk virksomhed som omhandlet i direktiv 77/388, der giver ret til fradrag af moms på udgifter, som selskabet har afholdt til erhvervelse af andele i dette datterselskab, og, i bekræftende fald, på hvilke betingelser.

Domstolen bemærkede først, vedrørende et holdingselskabs fradragsret, at når selskabet samtidig med besiddelsen direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, i hvilke det har kapitalinteresser, udgør det en økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, for så vidt som denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er undergivet moms i henhold til dette direktivs artikel 2 (præmis 29 og 30). Desuden anførte den, at de eksempler på virksomhed, der kan anses for at udgøre et

holdingselskabs indgriben i administrationen af sine datterselskaber, som findes i dens praksis, ikke udgør en udtømmende liste (præmis 31).

Efter at have fastslået, at de eneste tjenesteydelser, som holdingselskabet havde leveret til datterselskaberne, og i hvilken forbindelse det havde haft udgifter til erhvervelse af andele heri, bestod i udlejning af en fast ejendom, der blev anvendt af et operationelt datterselskab som et nyt produktionsanlæg, og efter at have fremhævet det skøn, som medlemsstaterne er overladt, med hensyn til beskatning af virksomhed med bortforpagtning og udlejning (præmis 33), fastslog Domstolen, at et holdingselskabs udlejning af en fast ejendom til sit datterselskab udgør en indgriben i administrationen af sidstnævnte selskab, som skal anses for en økonomisk virksomhed, der giver ret til fradrag af moms på udgifter, som selskabet har afholdt til erhvervelse af værdipapirer i dette datterselskab, forudsat at denne tjenesteydelse har en permanent karakter, ydes mod vederlag og er afgiftsbelagt, hvilket indebærer, at denne udlejning ikke er fritaget, og at der består en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og den modværdi, der er modtaget fra den begunstigede (præmis 35).

Hvad nærmere bestemt angår fradragsrettens omfang bemærkede Domstolen, at omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver en økonomisk virksomhed, skal antages at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen erlagt i forbindelse med disse omkostninger skal i princippet fradrages fuldt ud (præmis 36). Denne ubegrænsede ret gælder imidlertid ikke for omkostninger forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, der er afholdt af et holdingselskab, som alene deltager i administrationen af visse af datterselskaberne, og som med hensyn til de øvrige datterselskaber derimod ikke udøver en økonomisk virksomhed. I dette tilfælde skal disse omkostninger antages delvist at vedrøre holdingselskabets generelle omkostninger, og momsen på disse omkostninger kan følgelig kun fradrages forholdsmæssigt for et beløb, der svarer til de omkostninger, der vedrører økonomisk virksomhed i henhold til de kriterier for fordeling, som er fastsat af medlemsstaterne efter en metode, der objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til den økonomiske virksomhed og til den ikke-økonomiske virksomhed (præmis 37).

Dom af 17. oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834)

I denne sag havde det ene selskab afgivet et formelt overtagelsestilbud om erhvervelse af samtlige andele i det andet selskab og i denne anledning afholdt udgifter til rådgivningsydelser og andre tjenesteydelser i forbindelse med den påtænkte erhvervelse. Da denne transaktion imidlertid ikke havde kunnet gennemføres fuldt ud, og det førstnævnte selskab således kun havde kunnet erhverve en del af det andet selskabs aktiekapital (præmis 8), havde det førstnævnte selskab anmodet om fradrag for den indgående moms af disse udgifter, idet selskabet gjorde gældende, at det var dets hensigt, efter at have overtaget kontrollen med målselskabet, at gribe ind i sidstnævntes administration ved at levere momspligtige administrationsydelser til dette. Efter at den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed havde afslået anmodningen om fradrag for denne moms, og det selskab, der havde anmodet om fradrag, havde klaget over dette afslag, blev spørgsmålet om, hvorvidt direktiv 77/388 giver mulighed for fradrag, når der foreligger en hensigt om at erhverve samtlige aktier i et selskab med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, der

består i levering af momspligtige administrationsydelser til sidstnævnte, forelagt Domstolen af den nationale ret, for hvilken sagen verserede.

Domstolen gennemgik først betingelserne for at opnå egenskab af afgiftspligtig person og henviste derefter til konstateringerne i bl.a. dommen i sagen Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (forenede sager C-108/14 og C-109/14)¹⁴, idet den gentog kravet om, at der skal være en direkte eller indirekte indgriben i administrationen af det selskab, hvori kapitalinteresserne besiddes, for at der er ret til fradrag af moms (præmis 16 og 17). Derefter gjorde Domstolen opmærksom på, at de forberedende handlinger må være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed, og at enhver person, hvis hensigt – der bestyrkes af objektive forhold – er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed, og som afholder de første investeringsomkostninger med henblik herpå, skal betragtes som en afgiftspligtig person (præmis 18). Domstolen konkluderede heraf, at et selskab, der gennemfører forberedelser som led i et projekt med erhvervelse af aktier i et andet selskab med den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, der består i at gribe ind i sidstnævntes administration ved at levere momspligtige administrationsydelser til dette selskab, skal anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i direktiv 77/388.

Domstolen tilføjede, at fradragsretten, i henhold til INZO-dommen¹⁵, bevares, når den én gang er opstået, selv om den påtænkte økonomiske virksomhed ikke efterfølgende er blevet realiseret og dermed ikke har givet anledning til afgiftspligtige transaktioner. I henhold til Midland Bank-dommen¹⁶ og dommen i sagen Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷ består den ligeledes, når den afgiftspligtige ikke har kunnet anvende de goder eller tjenesteydelser, der har givet anledning til fradrag, som led i afgiftspligtige transaktioner på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på (præmis 25).

I øvrigt kan der principielt kun opnås fuldt fradrag for den betalte moms, såfremt den eneste anledning til de afholdte udgifter er den påtænkte økonomiske virksomhed, dvs. leveringen til målselskabet af de momspligtige administrationsydelser. Såfremt disse udgifter også delvist vedrører afgiftsfritaget virksomhed eller ikke-økonomisk virksomhed, kan momsen betalt af disse udgifter kun fradrages delvist (præmis 30).

Sammenfattende fastslog Domstolen, at direktiv 77/388 giver et selskab, der har til hensigt at erhverve samtlige aktier i et andet selskab med henblik på at udøve økonomisk virksomhed, der består i levering af momspligtige administrationsydelser til sidstnævnte, ret til fuldt fradrag for indgående moms af udgifter til rådgivningsydelser, som er afholdt i forbindelse med et offentligt overtagelsestilbud, selv om det har vist sig, at denne økonomiske virksomhed ikke blev realiseret, såfremt den eneste anledning til disse udgifter var den påtænkte økonomiske virksomhed (domskonklusionen).

¹⁴ – Denne sag gav anledning til dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496).

¹⁵ – [Dom af 29.2.1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

¹⁶ – [Dom af 8.6.2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ – [Dom af 15.1.1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

Dom af 18. oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845)

I denne sag tilbød et finansieringsselskab finansieringer udelukkende beregnet til erhvervelse af mærkebiler fra den virksomhedskoncern, som det nævnte selskab tilhørte. Det tilbød således bl.a. afbetalingskøbstransaktioner af de pågældende biler. Dette betyder, at det købte bilen af forhandleren og leverede den til kunden, uden at ejendomsretten til bilen overgik til kunden, førend alle betalinger efter aftalen var erlagt. Den pris, som finansieringsselskabet blev betalt for køb af bilen, medførte ikke nogen fortjenstmargen. Derimod tilføjede selskabet, i forbindelse med fastsættelsen af rentesatsen vedrørende »finansieringsdelen« af transaktionen, en margin for generalomkostninger, en fortjenstmargen og et beløb til uerholdelige fordringer oven i sin udgift til finansiering. Derfor var den del af tilbagebetalingerne, som svarede til renterne, inkluderet i omsætningen, i modsætning til den del, der svarede til tilbagebetalingen af bilens købspris.

I henhold til den gældende nationale momslovgivning for afbetalingskøbstransaktioner omfattede kontrakter om afbetalingskøb, selv om de udgjorde en enkelt forretningstransaktion, et antal særskilte leveringer, herunder dels levering af en bil (der er afgiftspligtig), dels ydelse af et lån (der er afgiftsfri). Hvad angår den af finansieringsselskabet betalte indgående moms for hele dets virksomhed anvendtes en del heraf udelukkende i forbindelse med enten afgiftspligtige eller afgiftsfritagne leveringer og en anden del i forbindelse med begge typer. Den sidstnævnte moms blev beskrevet som »residual« [»overskydende«] og omfattede generalomkostninger i forbindelse med den daglige administration.

I betragtning af selskabets status som delvist fritaget erhvervsdrivende var der mellem parterne uenighed om, i hvilket omfang det kunne fradrage den nævnte overskydende moms. Det pågældende selskab foreslog således at fordele den overskydende moms mellem de sektorer, inden for hvilke selskabet udøvede virksomhed, bl.a. i forhold til størrelsen af omsætningen inden for hver sektor uden hensyntagen til værdien af de solgte biler. Endvidere foreslog det, at der med henblik på at fastlægge størrelsen af den fradragsberettigede overskydende moms for hver sektor blev anvendt en særlig metode på grundlag af forholdet mellem antallet af afgiftspligtige transaktioner og det samlede antal transaktioner i den nævnte sektor, hvis antal ikke svarede til antallet af kontrakter, men til antallet af betalinger, som blev foretaget i henhold til disse kontrakter. Skatte- og afgiftsmyndigheden talte derimod for en fordeling mellem de afgiftspligtige og de afgiftsfritagne leveringer baseret på værdien af disse leveringer uden indregning af værdien af bilen på leveringstidspunktet, hvorved den fradragsberettigede del af den overskydende moms blev væsentligt reduceret, eftersom denne værdi i vidt omfang ville blive henført til leveringen af finansieringsydelsen (en afgiftsfritaget levering).

I forbindelse med en præjudiciel forelæggelse vedrørende denne tvist undersøgte Domstolen, om momsdirektivets artikel 168 og artikel 173, stk. 2, litra c), dels skal fortolkes således, at selv når generalomkostninger afholdt i forbindelse med levering af afbetalingskøb for løsøre ikke indregnes i det beløb, som kunden skal betale for leveringen af den omhandlede vare, dvs. den afgiftspligtige del af transaktionen, men i det rentebeløb, der skal betales vedrørende »finansieringsdelen« af transaktionen, dvs. den fritagne del heraf, skal disse generalomkostninger alligevel i momsmæssig henseende betragtes som et omkostningselement i prisen for denne levering, dels at medlemsstaterne kan anvende en fordelingsmetode, som ikke tager hensyn til den pågældende vares oprindelige værdi ved leveringen heraf (præmis 27).

Efter at have fremhævet kravet om en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, bemærkede Domstolen imidlertid, at den afgiftspligtige person ligeledes har ret til fradrag, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning, når de i sagen omhandlede udgifter indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer (præmis 42). I denne henseende konstaterede Domstolen, at den afgiftspligtige person havde besluttet ikke at indarbejde disse omkostninger i prisen på de afgiftspligtige transaktioner, men kun i prisen på de afgiftsfritagne transaktioner. I det omfang generalomkostningerne faktisk er blevet afholdt, i det mindste i et vist omfang, med henblik på leveringen af biler, som er afgiftspligtige transaktioner, er de nævnte omkostninger imidlertid som sådanne, ifølge Domstolen, et omkostningselement i prisen for disse transaktioner (præmis 44).

Efter at have gjort opmærksom på, at omfanget af retten til at fradrage moms varierer alt efter den anvendelse, som de pågældende goder og tjenesteydelser er bestemt til (præmis 47), præciserede Domstolen, at generalomkostninger, der vedrører varer og tjenesteydelser, der anvendes til at gennemføre både transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, kræver, at der fastsættes en pro rata-sats for fradraget i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112. Idet der kan undtages fra hovedreglen om, at omsætningen anvendes som grundlag for beregningen af denne pro rata-sats, således at der kan anvendes en anden metode eller opdelingsnøgle end den omsætningsbaserede metode (præmis 51), fremhævede Domstolen, at denne mulighed kræver en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen, selv om den ikke nødvendigvis skal være så præcis som muligt (præmis 53). På denne baggrund fastslog Domstolen, henset til fradragsrettens grundlæggende karakter, at når de nærmere bestemmelser for beregningen af retten til fradrag ikke tager hensyn til, at en faktisk og ikke-ubetydelig del af generalomkostningerne er afholdt i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag, kan sådanne nærmere bestemmelser ikke anses for objektivt at afspejle, hvilken del af udgifterne som faktisk er afholdt med henblik på erhvervelse af goder og tjenesteydelser til blandet brug, der kan henføres til disse transaktioner. Som følge heraf er sådanne nærmere bestemmelser ikke af en sådan art, at de kan sikre en mere præcis fordeling end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle (præmis 57).

Heraf konkluderede Domstolen dels, at selv når generalomkostningerne afholdt i forbindelse med afbetalingskøbstransaktioner ikke indregnes i det beløb, som kunden skal betale for leveringen af den omhandlede vare, dvs. den afgiftspligtige del af transaktionen, men i det rentebeløb, der skal betales vedrørende »finansieringsdelen« af transaktionen, dvs. den fritagne del heraf, skal disse generalomkostninger ikke desto mindre i momsmæssig henseende betragtes som et omkostningselement i prisen for denne levering, dels at medlemsstaterne ikke kan anvende en fordelingsmetode, som ikke tager hensyn til den pågældende vares oprindelige værdi ved leveringen, når denne metode ikke kan sikre en mere præcis fordeling end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede fordelingsnøgle.

1. Direkte og umiddelbar tilknytning

[Dom af 30. maj 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Selskabet X ejede 30% af kapitalandelene i selskabet A og udførte ledelsesopgaver for A mod vederlag. I 1996 havde X og de øvrige aktionærer solgt deres andele til selskabet D, og dette selskabs ledelsesopgaver for A ophørte. I forbindelse med dette salg af kapitalandele blev der leveret en række tjenesteydelser til X med angivelse af moms på fakturaerne. X havde fradraget denne moms i sine momsangivelser ud fra den opfattelse, at overdragelsen af kapitalandelene udgjorde en overdragelse af en samlet helhed af goder og tjenesteydelser, og at de udgifter, selskabet havde afholdt inden for rammerne af denne transaktion, skulle anses for at udgøre en del af generalomkostningerne i forbindelse med dets samlede økonomiske virksomhed og dermed kunne fradrages fuldt ud.

Den forelæggende ret havde nærmere bestemt forelagt Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt overdragelsen af 30% af aktierne i et selskab, til hvilket overdrageren leverer momspligtige tjenesteydelser, udgør hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i direktiv 77/388. I afkræftende fald ønskede denne ret oplyst, om det har betydning, at de øvrige aktionærer praktisk talt samtidig overdrager resten af aktierne i dette selskab til den samme person, og denne overdragelse hænger snævert sammen med de ledelsesopgaver, som er udført for det samme selskab.

Domstolen indledte med at forklare, at den blotte erhvervelse eller indehavelse af selskabsandele eller det blotte salg heraf ikke i sig selv kan anses for en økonomisk virksomhed som omhandlet i direktiv 77/388, eftersom det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalinteresser i andre virksomheder, ikke udgør en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter (præmis 36). Overdragelse af aktier i et selskab kan følgelig, uanset hvor stor en andel af kapitalen der er tale om, kun sidestilles med hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, hvis kapitalandelen indgår i en selvstændig enhed, som muliggør, at der kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed, og denne virksomhed fortsat udøves af erhververen. Den blotte overdragelse af aktier, som ikke er ledsaget af en overdragelse af aktiver, gør det ikke muligt for erhververen fortsat at drive en selvstændig økonomisk virksomhed som overdragerens retlige efterfølger (præmis 38). Hvad dette angår er aktionærer ikke ejere af de aktiver, der indgår i den virksomhed, i hvilken de ejer kapitalandele, men er ejere af kapitalandelene og har dermed ret til udbytte samt ret til at modtage informationer, og de deltager i vedtagelsen af vigtige beslutninger vedrørende virksomhedens ledelse. Domstolen fastslog således, at en kapitalandel på 30% i et selskab kun repræsenterer en begrænset rettighed over dette selskab (præmis 39), og at overdragelse af 30% af aktierne i et selskab ikke kan sidestilles med hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse som omhandlet i direktiv 77/388 (præmis 40). Domstolen fastslog desuden, at hver enkelt transaktion skal bedømmes individuelt og selvstændigt (præmis 47).

Desuden gjorde Domstolen opmærksom på, at der er fradragsret i tilfælde af, at de indgående transaktioner har en direkte og umiddelbar tilknytning til udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Hvis dette ikke er tilfældet, skal det undersøges, om de udgifter, der er afholdt for at erhverve de indgående goder eller tjenesteydelser, indgår i de generalomkostninger, som er knyttet til den afgiftspligtige persons samlede økonomiske virksomhed. I begge tilfælde forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen på goder eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (præmis 55).

Domstolen konkluderede på denne baggrund, at overdragelsen af 30% af aktierne i et selskab, til hvilket overdrageren leverer momspligtige tjenesteydelser, ikke udgør hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i disse bestemmelsers forstand, uanset at de øvrige aktionærer praktisk talt samtidig overdrager resten af aktierne i dette selskab til den samme person, og uanset at denne overdragelse hænger snævert sammen med de ledelsesopgaver, som er udført for det samme selskab (domskonklusionen).

Dom af 8. november 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888)

Selskabet C&D Foods ejede Arovit Holding A/S, som ejede Arovit Petfood. Forud for den 1. marts 2007 bestod hovedaktiviteten i C&D Foods i ejerskabet af Arovit Holding. På den nævnte dato indgik selskabet en administrationsaftale med sit datterdatterselskab Arovit Petfood om levering af ydelser i form af administrations- og it-ydelser. Et kreditinstitut overtog i august 2008 ejerskabet af Arovit-koncernen for 1 EUR i forbindelse med, at kreditinstitutets låneengagement med den hidtidige ejer af koncernen blev nødlidende. Det nævnte kreditinstitut havde i perioden fra december 2008 til marts 2009 på vegne af C&D Foods indgået rådgivningsaftaler med henblik på at forberede salget af samtlige aktier i Arovit Petfood for ikke længere at være kreditor for koncernen. Da C&D Foods betalte udgifterne i forbindelse med det påtænkte salg, havde selskabet foretaget fradrag for momsen heraf. Da der ikke var nogen potentiel køber, havde selskabet opgivet salgsbestræbelserne i 2009.

Den forelæggende ret havde forelagt Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt et holdingselskab har ret til at fradrage momsen af udgifter til et påtænkt, men ikke gennemført, salg af kapitalandele i et datterdatterselskab, som holdingselskabet leverer administrations- og IT-ydelser til.

Domstolen bemærkede for det første, at et selskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre selskaber, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse selskaber, hverken har ret til fradrag eller er en afgiftspligtig person, eftersom den blotte erhvervelse eller besiddelse af selskabsandele ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i direktiv 2006/112 (præmis 30). Dette gælder imidlertid ikke, når der samtidig med besiddelsen af kapitalinteresser i et andet selskab sker direkte eller indirekte indgriben i administrationen af det selskab, hvori kapitalinteresserne besiddes, ud over hvad der følger af de rettigheder, som indehaveren af kapitalinteresserne har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager, for så vidt som en sådan indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er momspligtige, herunder levering af administrative, regnskabsmæssige og it-relaterede tjenesteydelser (præmis 32).

For det andet fastslog Domstolen, at for at et salg af aktier kan være omfattet af momsens anvendelsesområde, skal den direkte eneårsag til denne transaktion principielt være knyttet til det pågældende moderselskabs momspligtige økonomiske virksomhed eller udgøre en direkte, permanent og nødvendig forlængelse af denne virksomhed. Dette er tilfældet, såfremt nævnte transaktion foretages med henblik på direkte at anvende fortjenesten af salget til det pågældende moderselskabs momspligtige økonomiske virksomhed eller til den økonomiske virksomhed, der udøves af den koncern, som det pågældende selskab er moderselskab for (præmis 38). Domstolen konkluderede således, at et påtænkt, men ikke gennemført, salg af aktier, som det i den foreliggende sag omhandlede, hvis direkte, eneste årsag ikke er knyttet til det omhandlede selskabs afgiftspligtige økonomiske virksomhed, eller som ikke udgør en direkte, permanent og

nødvendig forlængelse af denne økonomiske virksomhed, ikke henhører under momsens anvendelsesområde (præmis 42 og domskonklusionen).

Dom af 22. oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

I den pågældende sag havde en juridisk person med erhvervsformål forpligtet sig til at gennemføre et projekt, der bestod i en fritidssti, knyttet til fritidsturisme i landdistrikter, og til at give offentligheden gratis adgang til stien i en periode på fem år. Den pågældende juridiske person havde fradraget moms ved erhvervelsen eller fremstillingen af visse investeringsgoder i forbindelse med arbejdet med anlæggelsen af den omhandlede fritidssti. Skatte- og afgiftsmyndigheden, der havde modtaget et krav fra den juridiske person om tilbagebetaling af de omhandlede momsbeløb, var imidlertid af den opfattelse, at der ikke var grundlag for en sådan tilbagebetaling, da det ikke var fastslået, at de erhvervede varer og tjenesteydelser var beregnet til at blive brugt til en momspligtig aktivitet. På dette grundlag havde skatte- og afgiftsmyndigheden afvist fradraget for disse beløb.

I denne sammenhæng var den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt der var en direkte og umiddelbar tilknytning mellem udgifterne i forbindelse med det udførte arbejde og den af den pågældende person påtænkte økonomiske virksomhed, under henvisning til, at fritidsstien var direkte beregnet til offentlighedens gratis anvendelse.

Domstolen bemærkede først, at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare, anvender varen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte vare (præmis 18). Hvad dette angår kan varer og tjenesteydelser erhverves af en person, der handler som afgiftspligtig, til brug for en økonomisk virksomhed, selv hvis varerne ikke straks anvendes til denne økonomiske virksomhed (præmis 19). En person, der afholder investeringsomkostninger i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bekræftes af objektive forhold, skal betragtes som en afgiftspligtig person. Når han handler som sådan, har han ret til straks at fratrække den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med de investeringsomkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som han har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag (præmis 20). Spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig har handlet i egenskab heraf til brug for sin økonomiske virksomhed, er et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes af den forelæggende ret (præmis 21). Domstolen fastslog imidlertid, at det af den forelæggende rets beskrivelse fremgår, at fritidsstien kan anses for at være et middel til at tiltrække besøgende med henblik på at levere dem varer og tjenesteydelser (præmis 22). Dette indikerede, at den pågældende juridiske person havde erhvervet eller fremstillet de omhandlede investeringsgoder i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed og dermed havde handlet som afgiftspligtig person (præmis 23).

Hvad angår spørgsmålet om en direkte og umiddelbar tilknytning gjorde Domstolen opmærksom på, at en afgiftspligtig har ret til fradrag af moms, selv om der ikke er en sådan tilknytning, når udgifterne til de indgående transaktioner henhører under den afgiftspligtiges generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer ved de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer (præmis 27 og 28). Alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, bør tages i betragtning, og der bør kun tages hensyn til de

transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (præmis 29).

Domstolen bemærkede, at den umiddelbare, gratis anvendelse af investeringsgoder ikke berører den direkte og umiddelbare tilknytning, da det forhold, at den i hovedsagen omhandlede fritidssti stilles til offentlighedens rådighed, ikke er omfattet af en fritagelse, der er fastsat i direktiv 2006/112, og de omkostninger, som den pågældende juridiske person har afholdt til anlæggelsen af denne fritidssti, kan knyttes til denne persons påtænkte økonomiske virksomhed (præmis 33-35).

Dom af 14. september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

I tvisten i hovedsagen havde et bulgarsk selskab erhvervet flere grunde i en ferielandsby med henblik på at opføre en ejendom med ferielejligheder. Selskabet havde indgået en aftale med kommunen, der indeholdt en byggetilladelse vedrørende renovering af en spildevandspumpestation i den nævnte ferielandsby beliggende på kommunens område. Selskabet havde efter at have erhvervet grundene ladet et andet selskab udføre dette arbejde. Ifølge det førstnævnte selskab fandtes der en forbindelse mellem udgifterne til renovering af pumpestationen og de tjenesteydelser, som det skulle levere efter opførelsen af de godkendte ejendomme på dets grunde.

Den forelæggende ret ønskede nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person har ret til fradrag for den indgående moms i forbindelse med en tjenesteydelse bestående i opførelse eller forbedring af en fast ejendom, som ejes af en tredjeperson, når sidstnævnte vederlagsfrit drager fordel af resultatet af disse ydelser, og når de anvendes af såvel den afgiftspligtige person som af den pågældende tredjeperson i forbindelse med deres økonomiske virksomhed.

Domstolen bemærkede for det første, at spørgsmålet, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning, afhænger af det objektive indhold af de omhandlede transaktioner (præmis 31). Hvis erhvervede varer eller tjenesteydelser har en tilknytning til afgiftsfritagne transaktioner eller ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (præmis 30).

I den pågældende sag skulle det således afgøres, om der forelå en direkte og umiddelbar tilknytning mellem ydelsen vedrørende renovering af spildevandspumpestationen på den ene side og en afgiftspligtig udgående transaktion foretaget af selskabet eller dette selskabs økonomiske virksomhed på den anden (præmis 32). Det fremgik af de faktiske omstændigheder i sagen, at det ville have været umuligt at tilslutte de ejendomme, som selskabet projekterede med at opføre, til pumpestationen uden renovering af denne. Selskabet ville ikke have kunnet udøve sin økonomiske virksomhed uden denne renovering (præmis 33). Den omstændighed, at kommunen ligeledes drager fordel af den pågældende tjenesteydelse, kan ikke begrunde, at selskabet nægtes fradragsretten, hvis det var godtgjort, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning (præmis 35).

Domstolen forklarede endvidere, at det påhviler den forelæggende ret at undersøge, om denne renoveringsydelse var begrænset til, hvad der var nødvendigt for at sikre de af selskabet opførte

ejendommens tilslutning til den i hovedsagen omhandlede spildevandspumpestation, eller om den var gået videre end, hvad der var nødvendigt med henblik herpå (præmis 37). I denne henseende bemærkede Domstolen, at en afgiftspligtig person har ret til fradrag for den indgående moms i forbindelse med en tjenesteydelse bestående i opførelse eller forbedring af en fast ejendom, som ejes af en tredjeperson, når sidstnævnte vederlagsfrit drager fordel af resultatet af disse ydelser, og når de anvendes af såvel den afgiftspligtige person som af den pågældende tredjeperson i forbindelse med deres økonomiske virksomhed, for så vidt som de pågældende ydelser ikke går videre end, hvad der er nødvendigt for at give den pågældende afgiftspligtige person mulighed for at levere de udgående afgiftspligtige transaktioner, og for så vidt som omkostningerne herved indgår i disse transaktioners pris (præmis 39). I tilfælde, hvor opførelses- eller forbedringsarbejdet overstiger det behov, som alene følger af de ejendomme, som den afgiftspligtige person har opført, skal en ret til fradrag af moms alene anerkendes for den del af den indgående moms, som henføres til den del af de udgifter, der er afholdt i forbindelse med opførelsen eller forbedringen, som objektivt er nødvendige for at give den afgiftspligtige person mulighed for at udøve sine afgiftspligtige transaktioner (præmis 40 og domskonklusionen).

2. Svigs indflydelse på fradragsretten

[Dom af 6. december 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

I den foreliggende sag havde de bulgarske afgiftsmyndigheder efter en afgiftskontrol fundet, at der ikke forelå beviser for gennemførelsen af de leveringer af hvede og solsikker inden for Fællesskabet, som et bulgarsk selskab havde angivet som værende blevet foretaget til et rumænsk selskab. Afgiftsmyndighederne havde gennemført kontrol hos to leverandører til sagsøgeren i hovedsagen og hos tre af disses egne leverandører. Da denne kontrol ikke gjorde det muligt at fastslå, at de tre sidstnævnte leverandører faktisk havde leveret varer til de to førstnævnte leverandører, havde de bulgarske afgiftsmyndigheder heraf udledt, at leverandørerne til sagsøgeren i hovedsagen ikke rådede over tilstrækkelige mængder varer til at foretage leveringerne til sagsøgeren i hovedsagen, og de konkluderede, at der ingen faktisk levering havde fundet sted mellem de nævnte selskaber og sagsøgeren i hovedsagen. I denne sammenhæng blev der forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende definitionen af begrebet »afgiftssvig« og grænserne for dette begreb.

Domstolen gjorde først opmærksom på sin faste praksis på dette område – dvs., navnlig, dommen i sagen Halifax m.fl.¹⁸, dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling¹⁹ samt dommen i sagen Mahagében og Dávid²⁰ – hvorefter en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at han ved erhvervelse af et gode medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig, med henblik på direktiv 2006/112 må anses for at have medvirket til denne svig uanset spørgsmålet om, hvorvidt vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af ham gennemførte udgående momspligtige transaktioner (præmis 39).

¹⁸ – [Dom af 21.2.2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ – [Dom af 6.7.2006 \(C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ – [Dom af 21.6.2012 \(C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Jf. ligeledes, vedrørende denne dom, dette faktablads del II med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« og del V med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten«.

Domstolen fastslog derimod, at det ikke er foreneligt med den i momsdirektivet fastsatte ordning for fradragsret at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den af leverandøren begåede svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret (præmis 41).

Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det følgelig de kompetente afgiftsmyndigheder i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i svig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (præmis 43).

Dom af 13. februar 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

En skattekontrol, som det bulgarske selskab, der var sagsøger i hovedsagen i denne sag, var blevet undergivet, havde ført til, at den bulgarske skattemyndighed undersøgte, om det momsfradrag, som var foretaget på grundlag af den moms, der var anført på fakturaer fra syv af selskabets leverandører, var berettiget. For visse af disse leverandører eller for deres underleverandører havde det således ikke været muligt at fastslå på baggrund af de oplysninger, som de under denne kontrol var blevet anmodet om at afgive, at de rådede over de midler, der var nødvendige for at sikre levering af de fakturerede ydelser. Da skattemyndigheden fandt, at det enten ikke var godtgjort, at visse af disse underleverandørers transaktioner reelt var blevet foretaget, eller at transaktionerne ikke var blevet foretaget af de leverandører, der var anført på fakturaerne, havde den udstedt en berigtiget afgiftsansættelse, som anfægtede, at den moms, der var anført på disse syv virksomheders fakturaer, var fradragsberettiget.

Med henvisning til Bonik-dommen²¹ fastslog Domstolen for det første, at den blotte omstændighed, at den ydelse, som i hovedsagen er blevet leveret til sagsøgeren i hovedsagen, ikke reelt er blevet leveret af den leverandør, som er anført på fakturaen, eller af leverandørens underleverandør, bl.a. eftersom disse ikke rådede over det nødvendige personale, det nødvendige materiale og de nødvendige aktiver, eftersom omkostningerne i forbindelse med ydelsen ikke er dokumenteret i deres regnskaber, eller identiteten på personer, der havde underskrevet visse dokumenter som leverandører, har vist sig at være ukorrekt, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at nægte den retten til fradrag (præmis 31). For at en afgiftspligtig person kan nægtes fradragsretten, skal to betingelser være opfyldt, nemlig at sådanne faktiske omstændigheder udgør svigagtig adfærd, og at det, henset til de objektive forhold, som skattemyndighederne har fremlagt, er godtgjort, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er påberåbt som grundlag for fradragsretten, var led i denne svig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve (præmis 32).

For det andet tog Domstolen stilling til det proceduremæssige aspekt vedrørende den nationale rets pligt til ex officio at konstatere, om der foreligger afgiftssvig. I denne forbindelse bemærkede Domstolen, at selv om en national retsregel kvalificerer afgiftssvig som en strafferetlig

²¹ – [Dom af 6.12.2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

lovovertrædelse, og denne kvalificering udelukkende påhviler kriminalretten, forekommer en sådan regel ikke at være til hinder for, at den domstol, som skal bedømme lovligheden af en berigtiget afgiftsansættelse, der anfægter et momsfradrag foretaget af en afgiftspligtig person, lægger objektive forhold, som skattemyndigheden har fremlagt, til grund for at fastslå, at der i den pågældende sag foreligger svig, når momsen, der er »fejlagtigt faktureret«, ikke er fradragsberettiget i henhold til en anden bestemmelse i national ret (præmis 38). EU-retten kræver således, at de nationale myndigheder og domstole skal nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Selv om parterne ikke har påberåbt sig EU-retten, skal de nationale domstole ex officio inddrage anbringender, der støtter sig på bindende EU-retlige regler, når de nationale domstole i henhold til national ret er forpligtet til eller har mulighed for at inddrage anbringender, der støttes på en bindende national retsregel (præmis 34).

[Dom af 22. oktober 2015, PPUH Stehcamp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

I denne sag havde sagsøgeren i hovedsagen, en polsk virksomhed, foretaget flere køb af dieselbrændstof, som den havde anvendt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. Derefter havde selskabet foretaget fradrag for den moms, der var blevet erlagt for disse brændstøfkøb. Som følge af en afgiftskontrol havde skatte- og afgiftsmyndighederne givet selskabet afslag på at fradrage denne moms med den begrundelse, at fakturaerne for de nævnte brændstøfkøb var blevet udstedt af en ikke-eksisterende erhvervsdrivende. Konstateringen af, at den erhvervsdrivende ikke eksisterede, var baseret på en række forhold, bl.a. den omstændighed, at dette selskab ikke var momsregistreret, ikke indgav nogen skatteangivelse og ikke betalte skat.

Først gjorde Domstolen hvad angår spørgsmålet, om der eventuelt forelå svig, opmærksom på sin praksis i Bonik-dommen²² og Maks Pen-dommen²³, hvorefter den præciserede, at det, når de i direktiv 77/388 fastsatte materielle og formelle betingelser for fradragsrettens indtræden og udøvelse er opfyldt, ikke er foreneligt med den i dette direktiv fastsatte ordning for fradragsret at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, der ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en af leverandøren begået svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret (præmis 49).

Ifølge Domstolen påhviler det de skatte- og afgiftsmyndigheder, der har konstateret svig eller uregelmæssigheder begået af fakturaudstederen, at godtgøre på grundlag af objektive forhold og uden at det hermed kræves af fakturamodtageren, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve (præmis 50).

²² – [Dom af 6.12.2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ – [Dom af 13.2.2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

III. Pro rata-sats for fradraget

[Dom af 16. februar 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Der er allerede redegjort for de faktiske omstændigheder i denne sag ovenfor under overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«. Det skal derfor her blot anføres, at sagen vedrører blandede afgiftspligtige personer og deres ret til at fradrage indgående moms under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, idet fradragsbeløbet beregnes for de sektorer, hvor sådanne afgiftspligtige personer kun foretager afgiftspligtige transaktioner, ved at inkludere »tilskud«, der ikke er afgiftspligtige, i nævneren for den brøk, der tjener til bestemmelsen af pro rata-satsen for fradraget.

Med henvisning til dommen af 6. oktober 2005 i sagen Kommissionen mod Frankrig (sag C-243/03)²⁴ bemærkede Domstolen vedrørende blandede afgiftspligtige personer, at selv om fradragsretten beregnes i henhold til en pro rata-sats, der fastsættes på grundlag af en brøk, som i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, momsen ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2, i direktiv 77/388, og i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, momsen ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret, at medlemsstaterne har mulighed for at fastsætte en af de andre metoder for beregning af fradragsretten, der er opregnet i det nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, dvs. bl.a. fastsættelse af en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor, eller af et fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlige eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til (præmis 38). I denne forbindelse præciserede Domstolen, at tilskud, der er direkte forbundet med et gode eller en ydelses pris, er afgiftspligtige på lige fod med disse. Hvad angår andre tilskud end tilskud, der er direkte forbundet med prisen, har medlemsstaterne mulighed for at medtage dem i nævneren ved beregningen af den pro rata-sats, der finder anvendelse, når en afgiftspligtig person både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og afgiftsfritagne transaktioner (præmis 39).

Domstolen konkluderede på denne baggrund, at eftersom den afgiftspligtige i hovedsagen var berettiget til at foretage fradraget i henhold til en anden fremgangsmåde end den fastsatte pro rata-metode under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes til en specifik virksomhed (præmis 40), og den virksomhed, som selskabet har udøvet i restaurations- og underholdningssektorerne, er momspligtig, omfatter retten til fradrag efter fremgangsmåden for faktisk benyttelse hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (præmis 41). Ifølge Domstolen er direktiv 77/388 således til hinder for, at en medlemsstat, når den giver blandede afgiftspligtige personer ret til at foretage det i disse bestemmelser foreskrevne fradrag under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes, beregner fradragsbeløbet for de sektorer, hvor sådanne afgiftspligtige personer kun foretager afgiftspligtige transaktioner, ved at inkludere »tilskud«, der ikke er afgiftspligtige, i nævneren for den brøk, der tjener til bestemmelsen af pro rata-satsen for fradraget (præmis 43).

²⁴ – [Dom af 6.10.2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Dom af 8. november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

I denne sag havde den afgiftspligtige person, et tysk selskab, ladet en bygning opføre, som både indeholdt boliger og erhvervslokaler. Da bygningen var færdigopført, havde den afgiftspligtige person udlejet den, og denne udlejning var delvist moms fritaget, delvist momspligtig. Den afgiftspligtige person havde i sin momsangivelse foretaget et delvist fradrag for den indgående afgift, der var henført til bygningen, og i denne forbindelse beregnet det fradragsberettigede momsbeløb ved at anvende en pro rata-sats fastsat på grundlag af forholdet mellem den omsætning, der kunne henføres under den erhvervsmæssige udlejning, og den omsætning, der vedrørte de øvrige udlejningstransaktioner.

Efter en kontrol havde afgiftsmyndigheden fundet, at den fradragsberettigede indgående moms skulle beregnes på grundlag af forholdet mellem erhvervslokalernes areal og arealet på de lokaler, der blev benyttet til beboelse, hvilket førte til en reduktion af det momsbeløb, som den afgiftspligtige person havde ret til at fradrage.

I forbindelse med denne tvist havde den nationale ret forelagt Domstolen et spørgsmål om, hvorvidt den bestemmelse i direktiv 77/388, der gælder vedrørende beregningen af pro rata-satsen for momsfradraget, tillader medlemsstaterne som fordelingsnøgle med henblik på beregningen af den indgående moms, der skyldes for opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, at foretrække en anden fordelingsnøgle end den, der er baseret på omsætningen.

Domstolen bemærkede først, at beregningen af pro rata-satsen i henhold til den hovedregel, der er opstillet i direktiv 77/388, indebærer, at fradrag kun er tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for afgiftspligtige transaktioner (præmis 13). En undtagelse fra denne regel tillader imidlertid medlemsstaterne at fastsætte en anden metode til beregning af fradragsretten, dvs. fastsættelse af en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor eller fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlige eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til, eller endog udelukkelse af fradragsretten under visse betingelser (præmis 15). I denne henseende skal medlemsstaterne ved udøvelsen af de beføjelser, som indrømmes dem, respektere den effektive virkning af hovedreglen i direktiv 77/388 og overholde principperne bag det fælles momssystem, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet (præmis 16). En national lovgivning, der på generel vis fraviger denne regel, ville skabe tvivl om formålet med direktiv 77/388, hvorefter beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater (præmis 17). I denne sammenhæng tilkommer det medlemsstaterne under overholdelse af EU-retten og de principper, som det fælles momssystem hviler på, at fastsætte metoder og regler, der regulerer beregningen af pro rata-satsen for fradrag af den indgående moms. Ved udøvelsen af denne beføjelse er nævnte stater forpligtet til at tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning (præmis 22).

Ifølge Domstolen skal medlemsstaterne ligeledes påse, at beregningen af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms er så nøjagtig som mulig (præmis 23). Direktiv 77/388 er derfor ikke til hinder for, at medlemsstaterne ved udøvelsen af nævnte beføjelse for en bestemt transaktion anvender en anden metode eller opdelingsnøgle end den, der er baseret på omsætningen – såsom bl.a. den, der er baseret på det i hovedsagen omhandlede areal – forudsat at den valgte metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag for den indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den omsætningsbaserede metode (præmis 24).

Dom af 12. september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541)

Denne sag vedrører et pengeinstitut, som var hjemmehørende i Frankrig, og som havde filialer i medlemsstaterne og i tredjelande. I forbindelse med en kontrol havde skattemyndigheden afvist, at det nævnte pengeinstitut, i egenskab af afgiftspligtig person, kunne medregne rentebeløbene for lån bevilget af dets hovedsæde til dets filialer uden for fransk territorium i tælleren og nævneren af pro rata-satsen for fradraget.

Domstolen, som af den nationale ret var blevet forelagt fire spørgsmål om fastlæggelsen af pro rata-satsen for momsfradraget, undersøgte først, om direktiv 77/388 skal fortolkes således, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved den nævnte fastlæggelse kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i andre medlemsstater.

Domstolen konstaterede, at for så vidt som beregningen af pro rata-satsen for fradraget udgør en del af fradragsordningen i henhold til direktiv 77/388, henhører de metoder, som denne beregning foretages på grundlag af, sammen med den nævnte fradragsordning under den nationale momslovgivnings anvendelsesområde, som en virksomhed eller transaktion skattemæssigt skal være tilknyttet (præmis 30). Fastlæggelsen af metoden for beregning af fradragsretten tilkommer således skattemyndighederne i hver medlemsstat, som af det nævnte direktiv bemyndiges til at fastsætte en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor eller fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlig eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til, eller endog at foreskrive, at fradragsretten under visse betingelser er udelukket (præmis 31). I denne henseende afhænger momsrefusionsmåden, enten ved fradrag eller ved tilbagebetaling, alene af den afgiftspligtiges »etableringssted« (præmis 32). Dette begreb tager ikke alene sigte på den afgiftspligtiges hovedsæde, men ligeledes på de faste forretningssteder (præmis 33). For så vidt som et fast forretningssted beliggende i en medlemsstat og hovedforretningsstedet beliggende i en anden medlemsstat kun udgør et og samme momssubjekt, følger det, at en enkelt afgiftspligtig person ved siden af den ordning, der finder anvendelse i den stat, hvor denne har hovedsæde, er underlagt lige så mange nationale fradragsordninger som de medlemsstater, hvori den har faste forretningssteder (præmis 34).

Eftersom de nærmere bestemmelser for beregning af pro rata-satsen udgør et grundlæggende element i fradragsordningen, kan der ikke i beregningen af den pro rata-sats, der finder anvendelse på en afgiftspligtig persons hovedvirksomhed, der er beliggende i en medlemsstat, uden at bringe såvel den hensigtsmæssige afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde som den nævnte pro rata-sats' eksistensberettigelse i fare tages hensyn til omsætningen fra alle de faste forretningssteder, som den afgiftspligtige person har i andre medlemsstater (præmis 35). For det første kan en sådan måde at beregne pro rata-satsen på således ikke sikre en bedre overholdelse af princippet om momsens neutralitet i forhold til et system med en særskilt pro rata-sats for hver enkelt medlemsstat, hvor virksomheden har et fast forretningssted (præmis 37). For det andet ville værdien af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse, blive fordrejet (præmis 38). For det tredje kan denne måde at fastsætte pro rata-satsen for fradraget på svække den effektive virkning af direktiv 77/388 (præmis 39).

Dom af 16. juli 2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496)

I denne sag havde to holdingselskaber foretaget fuldt fradrag af den moms, som for det første selskabs vedkommende vedrørte erhvervelsen, fra tredjemand, af kapital, der blev brugt til at finansiere selskabets erhvervelse af kapitalandele i datterselskaberne, samt dets tjenesteydelser, og for det andet selskabs vedkommende omkostningerne ved aktieemissionen i forbindelse med en forhøjelse af dets kapital. Hvad angår det første selskab havde afgiftsmyndigheden kun godtaget en del af fradraget, idet alene det at eje andele i datterselskaberne ifølge denne myndighed ikke giver ret til at fradrage indgående afgift. Hvad angår det andet selskab havde afgiftsmyndigheden ligeledes afvist at godtage fradraget for indgående afgift.

Den nationale ret, for hvilken tvisten var blevet indbragt, havde forelagt Domstolen et spørgsmål vedrørende den situation, hvor fradrag af indgående moms kun kan ske, i det omfang de udgifter, som den afgiftspligtige person har afholdt, alene delvist kan tilregnes den pågældendes økonomiske virksomhed. Den nationale ret ønskede nærmere bestemt oplyst, hvorledes metoden til beregning af fradrag af indgående moms, der var erlagt af et holdingselskab i forbindelse med tilvejebringelse af kapital til erhvervelse af andele i datterselskaber, skulle fordeles mellem dette selskabs økonomiske virksomhed og ikke-økonomiske virksomhed.

Domstolen bemærkede først, at et holdingselskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder, ikke har ret til fradrag i henhold til direktiv 77/388 (præmis 18). De omkostninger, der er forbundet med erhvervelsen af andele i datterselskaber, som er afholdt af et holdingselskab, der deltager i administrationen af datterselskaberne, og som i forbindelse hermed udøver en økonomisk virksomhed, skal imidlertid antages at vedrøre holdingselskabets økonomiske virksomhed, og momsen på omkostningerne kan følgelig fradrages fuldt ud (præmis 25).

Derefter præciserede Domstolen vedrørende ordningen med pro rata-metoden til beregning af momsfradrag, at den alene vedrører tilfælde, hvor goderne og ydelserne af en afgiftspligtig person benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (præmis 26). Denne ordning vedrører indgående moms, der er blevet pålagt udgifter, som udelukkende er knyttet til økonomiske transaktioner. Fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af den indgående moms mellem økonomisk og ikke-økonomisk virksomhed henhører derimod under medlemsstaternes skønsmæssige beføjelse (præmis 27). Eftersom de omhandlede holdingselskaber var momspligtige personer i forbindelse med den økonomiske virksomhed, der vedrørte de ydelser, de leverede mod vederlag til deres datterselskaber, skulle den moms, der var erlagt i forbindelse med omkostningerne for erhvervelse af disse ydelser, anses for generelle omkostninger og fradrages fuldt ud, medmindre de udgående økonomiske transaktioner var fritaget for moms. I så fald kunne der kun ske fradrag på grundlag af pro rata-metoden (præmis 28).

[Dom af 9. juni 2016, Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)

I denne sag havde den afgiftspligtige person, et tysk civilretligt ejendomsselskab, udført nedrivning af en gammel bygning og opførelse af en ejendom til beboelse og erhverv på en grund, som tilhørte selskabet. Bygningen indeholdt seks bolig- og forretningsenheder og ti parkeringspladser i en parkeringskælder. Nogle af disse enheder og parkeringspladser var blevet udlejet.

Den afgiftspligtige person havde beregnet sit fradrag for moms, der var erlagt for nedrivnings- og opførelsesarbejdet, ved brug af en fordelingsnøgle, der var fastsat på grundlag af forholdet mellem omsætningen skabt ved momspligtig udlejningsvirksomhed af forretningsenhederne eller de hertil knyttede parkeringspladser, og omsætningen fra anden momsfri udlejningsvirksomhed. Dele af ejendommen, som ifølge den oprindelige plan skulle have været anvendt til momspligtig virksomhed, var imidlertid endelig blevet udlejet uden momspligt. Da den tyske skattemyndighed var af den opfattelse, at momsfradraget skulle beregnes ud fra en mere nøjagtig fordelingsnøgle end den omsætningsbaserede, dvs. en fordelingsnøgle baseret på areal, havde den anvendt den sidstnævnte metode til at nedsætte satsen for den afgiftspligtige persons fradrag.

Denne forskel foranledigede den nationale ret til at forelægge Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaterne, såfremt en bygning i senere led anvendes for at gennemføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og andre, der ikke giver ret til fradrag, er forpligtet til at foreskrive, at de goder og tjenesteydelser, der er anvendt i tidligere led til opførelsen eller erhvervelsen af denne bygning, i første omgang udelukkende henføres til den ene eller den anden af disse transaktionstyper, for at kun den ret til fradrag, som gælder for de goder og tjenesteydelser, der således ikke kan henføres, i anden omgang fastsættes i henhold til en omsætningsbaseret fordelingsnøgle eller, forudsat at denne metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag, efter arealet. Den forelæggende ret ønskede endvidere oplyst, om den besvarelse, som Domstolen blev anmodet om, ligeledes fandt anvendelse på de goder og tjenesteydelser, der benyttes til anvendelsen, vedligeholdelsen samt driften af en bygning med blandet anvendelse.

Domstolen fastslog, at medlemsstaterne i princippet var forpligtede til at foreskrive, at de afgiftspligtige personer, for at fastsætte det fradragsberettigede beløb, i første omgang skal henføre de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet i tidligere led, til de forskellige transaktioner, der udføres i senere led, og til hvis gennemførelse disse goder og tjenesteydelser er bestemt, og præciserede derefter, at det i anden omgang tilkommer disse staters myndigheder, for disse goder og tjenesteydelser, at anvende den fradragsordning, der tilsvare deres henførelse, idet den pro rata-ordning, der er fastsat i direktiv 77/388 – for så vidt angår goder og tjenesteydelser, der ikke kan henføres til en bestemt type transaktion – skal anvendes (præmis 26).

I denne forbindelse forklarede Domstolen, at en national lovgivning kan give de afgiftspligtige personer tilladelse til ikke at henføre disse goder og tjenesteydelser, uafhængigt af anvendelsen heraf, når de nævnte goder og tjenesteydelser vedrører erhvervelsen eller opførelsen af en bygning med blandet anvendelse, og denne henførelse i praksis er vanskelig at gennemføre (præmis 28). Såfremt denne henførelse er let at gennemføre i praksis, tillades det derimod ikke medlemsstaten at foreskrive, at de afgiftspligtige personer er fritaget for at henføre goderne og tjenesteydelserne til forskellige transaktioner, der gennemføres i senere led ved hjælp af denne bygning (præmis 30).

Hvad angår beregningen af fradraget bemærkede Domstolen for så vidt angår de goder og tjenesteydelser, der både benyttes til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret hertil, at dette beløb i princippet beregnes på grundlag af en bestemt pro rata-sats for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person (præmis 31). Medlemsstaterne kan imidlertid fastsætte en anden beregningsmetode, forudsat, at den sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag af den indgående moms end den, der følger af anvendelsen af den førstnævnte metode (præmis 32).

Domstolen fastslog, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at foreskrive, at de goder og tjenesteydelser, der er anvendt i tidligere led til opførelsen, erhvervelsen, anvendelsen, vedligeholdelsen eller driften af denne bygning, i første omgang skal henføres til disse forskellige transaktioner, når en sådan henførelse er vanskelig at gennemføre, for at kun den ret til fradrag, som gælder for de goder og tjenesteydelser, som både anvendes til visse transaktioner, der giver ret til fradrag, og andre, der ikke giver ret hertil, i anden omgang fastsættes i henhold til en omsætningsbaseret fordelingsnøgle eller, forudsat at denne metode sikrer en mere nøjagtig fastlæggelse af pro rata-satsen for fradrag, efter arealet (præmis 36).

IV. Begrænsninger i fradragsretten

Udtrykket begrænsninger som omhandlet i denne del skal forstås i videre forstand end de begrænsninger, der er omhandlet i artikel 176 i direktiv 2006/112. Der er således snarere tale om grænser for fradragsretten.

Hvad dette angår beskrives tre domme, nemlig Maks Pen-dommen²⁵, Gemeente Woerden-dommen²⁶ og dommen i sagen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (sag C-132/16²⁷).

[Dom af 13. februar 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

I denne sag bemærkede Domstolen, at den mulighed, som medlemsstaterne har i henhold til artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112, hvorefter de kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, ikke – som fastsat i samme artikels stk. 2 – må anvendes til at pålægge yderligere forpligtelser end dem, der er fastsat i nævnte direktiv (præmis 42). Ifølge Domstolen kan en tjenesteyders eventuelle manglende opfyldelse af visse regnskabsmæssige krav således ikke rejse tvivl om fradragsretten for aftageren af de leverede tjenesteydelser for så vidt angår den erlagte moms for disse, såfremt fakturaerne vedrørende de leverede tjenesteydelser indeholder alle de oplysninger, som kræves i henhold til artikel 226 i direktiv 2006/112 (præmis 47). Domstolen fastslog følgelig, at direktiv 2006/112 er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter en tjenesteydelse anses for leveret

²⁵ – [Dom af 13.2.2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Jf. desuden, i dette faktablads del II med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, afsnittet »2. Svigs indflydelse på fradragsretten«.

²⁶ – [Dom af 22.6.2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ – [Dom af 14.9.2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Jf. desuden, i dette faktablads del II med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, afsnittet »1. Direkte og umiddelbar tilknytning«.

på det tidspunkt, hvor betingelserne for anerkendelse af indtægterne fra den omhandlede ydelse er opfyldt (præmis 48 og domskonklusionen).

Dom af 22. juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466)

I denne sag havde en kommune i Nederlandene, der var kvalificeret som afgiftspligtig person som omhandlet i direktiv 2006/112, ladet en bygning opføre og solgt den til en lavere pris end omkostningerne ved opførelsen til en køber, som vederlagsfrit havde overladt brugen af en del af den omhandlede bygning til en tredjemand. De andre dele var blevet udlejet mod vederlag til forskellige lejere. Den forelæggende ret havde ønsket oplyst, hvorvidt den afgiftspligtige person i en sådan situation har ret til fradrag af alle de momsbeløb, der i forbindelse med bygningens opførelse blev faktureret, eller kun en del heraf svarende til de dele af bygningen, som køberen anvender til økonomisk virksomhed, dvs. udlejning mod vederlag.

Hvad dette angår bemærkede Domstolen, at direktiv 2006/112 ikke underlægger fradragsretten nogen betingelse med hensyn til, hvorledes den person, der modtager de pågældende varer eller tjenesteydelser fra den afgiftspligtige person, anvender disse varer eller tjenesteydelser, idet dette ville indebære, at enhver transaktion gennemført af en afgiftspligtig person med en køber eller en modtager, som ikke udøver økonomisk virksomhed, såsom privatpersoner, ville begrænse den afgiftspligtige persons fradragsret (præmis 36).

Ifølge Domstolen ville en betingelse, hvorefter køberens eller modtagerens anvendelse af de omhandlede varer eller tjenesteydelser er afgørende for, om leverandøren har fradragsret, i øvrigt medføre, at fradragsretten for den afgiftspligtige person ville afhænge af en efterfølgende handling fra køberen eller modtageren, som altid ville have ret til at ændre anvendelsen af varen på kort eller lang sigt (præmis 37).

Domstolen fastslog, at resultatet af den økonomiske transaktion er uden betydning for fradragsretten, forudsat at denne aktivitet selv er momspligtig, og den pågældende afgiftspligtige person har ret til fradrag af alle de momsbeløb, der er betalt i forbindelse med bygningens opførelse, og ikke kun en del heraf svarende til de dele af bygningen, som køberen anvender til økonomisk virksomhed (præmis 40 og 42).

Dom af 14. september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

Denne sag vedrører primært betingelsen for forekomsten af en direkte og umiddelbar tilknytning²⁸.

Hvad angår de i artikel 176 i direktiv 2006/112 omhandlede begrænsninger fastslog Domstolen i denne dom, at skønt den omhandlede bestemmelse i bulgarsk ret indeholdt en udelukkelse af den fradragsret, som eksisterede på tidspunktet for Republikken Bulgariens tiltrædelse af Den Europæiske Union, giver denne artikel 176 alene mulighed for at opretholde sådan udelukkelse, for så vidt som den ikke fastsatte en generel udelukkelse fra fradragsordningen indført ved direktiv

²⁸ – Jf. ligeledes, i dette faktablads del II med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, afsnittet »1. Direkte og umiddelbar tilknytning«.

2006/112 og særligt ved dennes artikel 168. Det skal bemærkes, at der i henhold til den omhandlede bestemmelse i bulgarsk ret ikke var ret til fradrag af moms, hvis varerne og tjenesteydelserne var bestemt til vederlagsfri transaktioner eller andre aktiviteter end den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed (præmis 21).

V. Betingelser for udøvelse af fradragsretten

[Dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid \(C-80/11, EU:C:2012:373\)](#)

Denne sag, som er omtalt ovenfor, indeholder ligeledes aspekter, der vedrører betingelserne for udøvelse af den nævnte ret ²⁹.

Hvad dette angår fastslog Domstolen bl.a. i denne dom, at afgiftsmyndigheden ikke på generel vis kan kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de varer og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig, rådede over de pågældende varer og kunne levere dem og havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen, for at sikre sig, at der ikke forelå uregelmæssigheder eller svig hos erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled, eller er i besiddelse af dokumenter herom (præmis 61).

Selv om det ikke er i strid med EU-retten at kræve, at en erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig, kan den mulighed, der er fastsat i artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112, i henhold til nævnte artikels stk. 2, ifølge Domstolen ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i nævnte direktivs kapitel 3 med overskriften »Fakturering« i afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«, navnlig direktivets artikel 226 (præmis 56).

Det påhviler nemlig i princippet afgiftsmyndighederne at foretage den nødvendige kontrol hos den afgiftspligtige person med henblik på såvel at opfange momsuregelmæssigheder og -svig som at pålægge den afgiftspligtige person, der har begået disse uregelmæssigheder eller denne svig, sanktioner (præmis 62), idet disse myndigheder ikke kan overføre deres egne kontrolopgaver til de afgiftspligtige personer.

[Dom af 6. februar 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Denne sag vedrører ordningen med omvendt betalingspligt ³⁰. I denne sag blev der rejst et spørgsmål om, hvorvidt det var muligt at fratage det selskab, der var sagsøgeren i hovedsagen, og som var modtager af tjenesteydelser, retten til at fradrage den moms, som det uberettiget havde indbetalt til leverandøren af tjenesteydelser på grundlag af en fejlagtigt udstedt faktura, herunder når det var umuligt at korrigere denne fejl på grund af tjenesteyderens konkurs.

²⁹ – Jf. desuden dette faktablads del II med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«.

³⁰ – Jf., vedrørende de faktiske omstændigheder, dette faktablads del II med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«.

Domstolen bemærkede for det første, at der i henhold til ordningen med omvendt betalingspligt ikke finder nogen betaling af moms sted mellem tjenesteyderen og modtageren af disse tjenesteydelser, idet sidstnævnte er pligtig at betale den indgående moms for de gennemførte transaktioner, samtidig med at han i princippet kan fradrage denne moms, således at der ikke opstår nogen skyld til skattemyndighederne (præmis 29).

Hvad for det andet angår de nærmere bestemmelser for udøvelsen af retten til at fradrage moms, der er omhandlet i artikel 178 i direktiv 2006/112, fastslog Domstolen, at det – eftersom det drejer sig om en procedure med omvendt betalingspligt, der er omfattet af dette direktivs artikel 199, stk. 1, litra a) – alene er de bestemmelser, der er fastsat i direktivets artikel 178, litra f), som finder anvendelse (præmis 32).

I denne henseende er en afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udstedt i overensstemmelse med de formelle betingelser i direktiv 2006/112, for at kunne udøve sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat i forbindelse med, at den gør brug af den mulighed, der er åbnet for medlemsstaten i henhold til artikel 178, litra f) (præmis 33). De formaliteter, som således fastlægges af medlemsstaten, og som den afgiftspligtige skal opfylde for at kunne udøve sin ret til momsfradrag, må ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt med henblik på at kontrollere, at proceduren med omvendt betalingspligt anvendes korrekt (præmis 34).

Domstolen bemærkede således, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet i forbindelse med ordningen med omvendt betalingspligt 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 (præmis 35).

Domstolen konstaterede dog, at der i hovedsagen – ud over den omstændighed, at den omtvistede faktura ikke svarede til de formelle krav i den nationale lovgivning – endvidere var en materiel betingelse i ordningen med omvendt betalingspligt, som ikke var blevet overholdt. Da den moms, som sagsøgeren i hovedsagen havde betalt til tjenesteyderen, ikke var skyldig, og da indbetalingen ikke overholdt en materiel betingelse i ordningen med omvendt betalingspligt, kunne modtageren således ikke påberåbe sig en ret til at fradrage denne moms (præmis 40).

Dom af 15. september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

I denne sag havde den tyske skattemyndighed givet sagsøgeren i hovedsagen, en virksomhed inden for engroshandel med tekstiler, afslag på at indrømme fradrag af indgående moms betalt af virksomheden for de år, hvor de fakturaer, som sidstnævnte var i besiddelse af, var udfærdiget, med den begrundelse, at disse fakturaer i deres oprindelige affattelse ikke opfyldte de krav, der fulgte af den nationale skattelovgivning. I henhold til den nævnte lovgivning havde berigtigelsen af en faktura for så vidt angår en obligatorisk oplysning, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke tilbagevirkende kraft, således at retten til dette fradrag på grundlag af den berigtigede faktura ikke kunne udøves for det år, hvor den oprindelige faktura var blevet udfærdiget, men først for det år, hvor fakturaen blev berigtiget.

Provisionsafregningerne fra denne virksomhed vedrørende dets handelsagenter samt fakturaerne fra en reklamedesigner vedrørende 2009-2011 indeholdt således hverken deres modtageres skatteregistreringsnumre eller momsregistreringsnumre, idet der var blevet rettet op på denne situation i 2013 under en kontrolundersøgelse på stedet foretaget af skattemyndigheden.

På trods af disse omstændigheder havde skattemyndigheden udstedt ændrede afgiftsansættelser for 2008-2011, hvorved skattemyndigheden på grundlag af de konstateringer, der var blevet foretaget under kontrollen på stedet, nedsatte det beløb, som virksomheden var berettiget til at foretage momsfradrag for, med den begrundelse, at betingelserne for fradraget ikke var opfyldt med hensyn til de pågældende år, men først var opfyldt fra det tidspunkt, hvor berigtigelsen af fakturaerne skete, dvs. i 2013.

Domstolen skulle følgelig i denne sag afgøre spørgsmålet vedrørende de tidsmæssige virkninger, som berigtigelsen af fejlbehæftede fakturaer har for så vidt angår udøvelsen af retten til at fradrage moms.

I denne forbindelse bemærkede Domstolen for det første, at det følger af artikel 179, stk. 1, i direktiv 2006/112, at retten til momsfradrag i princippet skal udøves i den periode, hvor denne ret for det første indtræder, og hvor den afgiftspligtige person for det andet er i besiddelse af en faktura (præmis 35). For det andet gjorde Domstolen ligeledes opmærksom på, at retten til fradrag udgør en integrerende del af momssystemet, der i princippet ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragssystemet tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Ifølge Domstolen forårsager en national lovgivning, hvorefter der pålægges morarenter på momsbeløb, som i henhold til denne lovgivning anses for skyldige inden berigtigelsen af den oprindeligt udfærdigede faktura, imidlertid en momsbyrde for nævnte økonomiske virksomhed, som i henhold til det fælles momssystem er sikret momsneutralitet (præmis 37).

Endvidere bemærkede Domstolen, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet 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. Besiddelse af en faktura, som indeholder de oplysninger, der kræves i medfør af artikel 226 i direktiv 2006/112, udgør en formel betingelse og ikke en materiel betingelse med hensyn til retten til momsfradrag (præmis 38).

Domstolen fastslog følgelig, at adskillige bestemmelser i direktiv 2006/112, bl.a. bestemmelserne vedrørende betingelserne for udøvelse af fradragsretten, er til hinder for en sådan national lovgivning (præmis 43).

[Dom af 15. september 2016, Barlis O6 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

I denne sag havde sagsøgeren i hovedsagen, et portugisisk selskab, anfægtet et afslag givet af Autoridade Tributária e Aduaneira (told- og skattemyndigheden, Portugal) på at indrømme fradrag af den moms, som sagsøgeren i hovedsagen havde betalt som modtager af juridiske

tjenesteydelser udført af et advokatkontor, med den begrundelse, at de fakturaer, som nævnte advokatkontor havde udstedt, ikke opfyldte de formkrav, der var fastsat i den nationale lovgivning. Den forelæggende rets spørgsmål drejede sig for det første om visse oplysninger som f.eks. omfanget og arten af de leverede tjenesteydelser og datoen for leveringen af tjenesteydelserne, som obligatorisk skulle anføres på fakturaerne, og for det andet om skattemyndighedernes ret til at nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at fakturaerne ikke indeholdt de nævnte oplysninger.

Efter at have anerkendt, at fakturaer, der alene indeholdt oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra [en given dato] og frem til i dag«, ikke a priori opfyldte kravene i artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112, og at fakturaer, der alene indeholdt oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«, a priori hverken opfyldte kravene i artikel 226, nr. 6) eller nr. 7), anmodede Domstolen den forelæggende ret om at efterprøve, om de bilagsdokumenter, som sagsøgeren i hovedsagen havde fremlagt, indeholdt en mere detaljeret fremstilling af de i hovedsagen omhandlede juridiske tjenesteydelser og kunne sidestilles med en faktura i medfør af direktivets artikel 219 som dokumenter, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura (præmis 35).

Derefter fastslog Domstolen, at skattemyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af artikel 226, nr. 6) og nr. 7), såfremt de er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt (præmis 43). Ifølge Domstolen kan skattemyndighederne således ikke begrænse sig til kun at undersøge selve fakturaen, men skal ligeledes tage hensyn til supplerende oplysninger fremlagt af den afgiftspligtige person (præmis 44).

Dom af 12. april 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

Endelig havde den portugisiske skattemyndighed i den foreliggende sag efter en skattekontrol, der fandt sted i løbet af 2011, foretaget efteroprævning af moms for leveringer af varer, der fandt sted mellem februar 2008 og maj 2010, for hvilke det selskab, der var sagsøgeren i hovedsagen, med urette havde anvendt den nedsatte momssats i stedet for normalsatsen. Det pågældende selskab havde derefter berigtiget momsen ved at betale den supplerende moms og havde anmodet sin handelspartner, som var afgiftspligtig, om at tilbagebetale beløbet, idet selskabet havde fremsendt debetnotaer til denne handelspartner. Den pågældende handelspartner, der havde modtaget varerne fra sagsøgeren i hovedsagen, havde afvist at betale denne supplerende moms, navnlig med den begrundelse, at virksomheden ikke kunne foretage fradrag heraf, idet den frist på fire år, der var fastsat i den nationale lovgivning, var udløbet, og at den ikke burde bære konsekvenserne af en fejl, som alene sagsøgeren i hovedsagen var ansvarlig for.

I denne forbindelse fastslog Domstolen, at en afgiftspligtig person med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, kan have adgang til momsfradrag, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået, dvs. samtidig med at momsen forfalder (præmis 35).

Domstolen bemærkede, at en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms,

straffes, idet han fortaber momsfradragsretten, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved direktiv 2006/112, forudsat at ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet er overholdt med denne frist (præmis 37).

Ifølge Domstolen var det objektivt umuligt for handelspartneren til sagsøgeren i hovedsagen at udøve sin fradragsret før den momsberigtigelse, som den sidstnævnte foretog, idet denne virksomhed ikke havde rådet over de berigtigede dokumenter af de oprindelige fakturaer tidligere eller vidst, at der skulle betales supplerende moms (præmis 42).

Det var nemlig først efter denne berigtigelse, at de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, var opfyldt, og at handelspartneren derfor kunne anmode om at blive aflastet for den moms, som denne skyldte eller havde erlagt i overensstemmelse med direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet. Da handelspartneren ikke inden modtagelsen af debetnotaerne havde udvist manglende agtpågivenhed, og der ikke forelå noget misbrug eller medvirken til svig med sagsøgeren i hovedsagen, kunne en frist, som begyndte at løbe fra tidspunktet for udstedelsen af de oprindelige fakturaer, og som for visse transaktioner udløb inden denne berigtigelse, derfor ikke med rette være til hinder for udøvelse af momsfradragsretten (præmis 43).

VI. Regulering af fradrag

[Dom af 10. oktober 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

I denne sag havde det i hovedsagen sagsøgte selskab erhvervet en fast ejendom og valgt levering med moms, således som leverandøren af den nævnte ejendom selv havde gjort tidligere i forbindelse med købet af ejendommen. Derefter havde det pågældende selskab udlejet denne ejendom, idet udlejningen var fritaget for moms, og havde efterfølgende solgt den, idet denne levering ligeledes var momsfritaget. Eftersom de nederlandske afgiftsmyndigheder havde fundet, at den levering, der var foretaget til det i hovedsagen sagsøgte selskab, ikke opfyldte betingelserne i de nationale bestemmelser, og at denne levering følgelig burde være sket momsfrit, havde de foretaget en momsefteropkrævning hos dette selskab på et beløb svarende til det beløb, der skyldtes som følge af berigtigelsen af det momsfradrag, der var blevet foretaget af leverandøren i anledning af dennes anskaffelse af den faste ejendom, som senere blev leveret til det førstnævnte selskab.

Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), for hvilken denne tvist verserede, havde forelagt Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt beløb, der skyldes som følge af berigtigelsen af et momsfradrag, kan inddrives hos en anden afgiftspligtig person end den, der foretog fradraget.

I denne henseende bemærkede Domstolen, at reguleringsordningen er en integrerende del af momsfradragsordningen (præmis 33). Bestemmelserne om berigtigelse af fradrag har således til formål at øge fradragenenes præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Formålet er at skabe en tæt og direkte

sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner (præmis 34).

Domstolen bemærkede, at beløb, der skyldes som følge af en berigtigelse af et momsfradrag, ikke kan inddrives hos en anden afgiftspligtig person end den, der foretog fradraget (præmis 47 og domskonklusionen). En fortolkning med det modsatte resultat ville ifølge Domstolen være uforenelig med de formål, som efterstræbes på området for berigtigelse af fradrag. I denne sammenhæng kan muligheden for at bestemme, at en anden person end den afgiftspligtige hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse, ikke fortolkes således, at denne person kan pålægges en selvstændig afgiftspligt (præmis 39). I tilfælde af successive leveringer af en fast ejendom kan den omstændighed, at en af de berørte afgiftspligtige personer ikke har overholdt de nærmere bestemmelser for udøvelse af valgfrihed for afgiftsbetalingen i anledning af den levering, hvori den pågældende har deltaget, i øvrigt ikke medføre, at denne afgiftspligtige person er forpligtet til at erlægge den skyldige afgiftsfordring som følge af berigtigelsen af et momsfradrag, der er foretaget af en anden afgiftspligtig person i forbindelse med en af de leveringer, hvori den første afgiftspligtige person ikke har været inddraget (præmis 40).

Dom af 6. februar 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)³¹

I den foreliggende sag havde den forelæggende ret bl.a. forespurgt Domstolen, om retssikkerhedsprincippet er til hinder for en administrativ praksis fra de nationale skattemyndigheders side, som består i at tilbagekalde en beslutning, hvorved de har anerkendt den afgiftspligtige persons ret til momsfradrag, idet de som følge af en ny undersøgelse pålægger ham at betale moms og morarenter.

Domstolen fastslog, at retssikkerhedsprincippet ikke er til hinder for en administrativ praksis fra de rumænske skattemyndigheders side, som består i inden udløbet af en præklusiv frist at tilbagekalde en sådan beslutning.

Retssikkerhedsprincippet kræver ganske vist, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (præmis 46). En national lovgivning, hvorefter det undtagelsesvist er muligt inden for den fastsatte forældelsesfrist at gennemføre en ny undersøgelse for en bestemt periode, hvis der er fremkommet nye oplysninger, som skattemyndigheden ikke var bekendt med på tidspunktet for den afgiftsmæssige undersøgelse, eller hvis der er opstået regnefejl, som har indflydelse på resultatet af undersøgelsen, er imidlertid i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet (præmis 47 og 48).

Hvad angår morarenter fastslog Domstolen, at det forholder sig således, at så længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved denne lovgivning indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal imidlertid udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige

³¹ – Jf., vedrørende de faktiske omstændigheder, dette faktablads del V med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten«.

grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet (præmis 50, 51 og domskonklusionen, punkt 2).

[Dom af 9. juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft\(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)³²

I denne dom havde den forelæggende ret vedrørende en berigtigelse af momsfradrag nærmere bestemt ønsket oplyst, om direktiv 77/388 skal fortolkes således, at det er til hinder for en berigtigelse af fradrag i forbindelse med de goder og tjenesteydelser, der er omfattet af det nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, efter at der i den pågældende berigtigelsesperiode er sket en ændring af den fordelingsnøgle for moms, som anvendes til beregningen af disse fradrag. Den havde ligeledes ønsket oplyst, om retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for en national lovgivning, som hverken udtrykkeligt foreskriver en berigtigelse, som omhandlet i artikel 20 i direktiv 77/388, af den indgående moms efter ændringen af den fordelingsnøgle for moms, som anvendes til beregningen af visse fradrag, eller fastsætter en overgangsordning.

Domstolen fastslog, at direktiv 77/388 kræver, at der foretages en berigtigelse af momsfradrag i forbindelse med de goder og tjenesteydelser, der er omfattet af nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, efter at der i den pågældende berigtigelsesperiode er indført en fordelingsnøgle for denne afgift, som anvendes til beregningen af disse fradrag, der fraviger den metode for fastlæggelse af fradragsretten, der er fastsat i samme direktiv (præmis 47 og domskonklusionen, punkt 2). De oprindeligt foretagne fradrag skal således berigtiges, når der efter udfærdigelsen af den angivelse, der har givet anledning til fradraget, er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af dette fradragsbeløb (præmis 38). Fordelingsnøglen og følgelig den anvendte beregningsmetode for fradrag udgør elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet (præmis 42).

Domstolen bemærkede desuden, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, som hverken udtrykkeligt foreskriver en berigtigelse af den indgående moms efter ændringen af den fordelingsnøgle for moms, der anvendes til beregningen af visse fradrag, eller fastsætter en overgangsordning, selv om den opdeling af den indgående moms, som den afgiftspligtige person har anvendt, efter den fordelingsnøgle, som var gældende før ændringen, generelt var blevet anerkendt af den øverste domstol som værende rimelig (præmis 60 og domskonklusionen, punkt 3).

Ifølge Domstolen følger det heraf, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke kan fortolkes således, at for at en berigtigelse af fradragsretten kan pålægges i tilfælde af en ændring af beregningsmetoden for denne ret, skal denne berigtigelses bindende karakter have været udtrykkeligt anført i den nationale lovgivning, i medfør af hvilken denne ændring blev foretaget (præmis 54). I særlige situationer, hvor de nævnte principper kræver det, kan indførelsen af en sådan ordning, som er tilpasset omstændighederne, dog være påkrævet (præmis 57). Den nationale lovgiver kan således tilsidesætte de nævnte principper, når denne pludseligt og uforudseeligt vedtager en ny lov, der ophæver en rettighed, som de afgiftspligtige

³² – Jf., vedrørende de faktiske omstændigheder, dette faktablads del III med overskriften »Pro rata-sats for fradraget«.

personer hidtil har haft, uden at give de sidstnævnte en tilstrækkelig frist til at indrette sig, og dette selv om det tilsigtede formål ikke kræver det (præmis 58). Dette er i særdeleshed påkrævet, når de afgiftspligtige personer har en tilpasningsperiode, når ophævelsen af en rettighed, som de hidtil har haft, forpligter dem til at foretage økonomiske konsekvenstilpasninger (præmis 59).

Domstolen bemærkede dog, at en ændring i beregningsmetoden ikke har til virkning at ophæve den fradragsret, som de afgiftspligtige personer har, men at tilpasse omfanget heraf (præmis 61). For det andet fastslog Domstolen, at en sådan ændring i princippet ikke i sig selv indebærer, at de afgiftspligtige personer foretager økonomiske konsekvenstilpasninger, og følgelig synes en tilpasningsperiode ikke strengt nødvendig (præmis 62).

VII. Tilbagebetalinger

Retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til i medfør af direktiv 2008/9/EF³³ at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat, modsvarer det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til direktiv 2006/112 har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat. I henhold til Domstolens faste praksis udgør 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, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten.

[Dom af 21. juni 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

I denne sag havde den nationale afgiftsmyndighed afslået at tilbagebetale moms, som den sagsøgte i sagen havde betalt i løbet af 1999. Ansøgningen om tilbagebetaling var blevet indgivet den 27. juli 2000. Afgiftsmyndigheden havde begrundet afslaget med, at ansøgningen var indgivet for sent, eftersom den skulle have været fremsat senest den 30. juni 2000.

Den forelæggende ret havde forelagt Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt den i direktiv 79/1072 fastsatte frist, inden for hvilken afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, skal indgive en ansøgning om tilbagebetaling af moms, er en præklusiv frist.

Domstolen fastslog, at den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, sidste punktum, i direktiv 79/1072 fastsatte frist ikke skal forstås som en ordensmæssig forskrift, dvs. en frist, der er fastsat således, at der, hvis den ikke overholdes, ikke sker præklusion. Henset til såvel den nævnte bestemmelses ordlyd som til formålet med direktiv 79/1072, dvs. at »[gøre] en ende på forskellene mellem de bestemmelser, der for tiden gælder i medlemsstaterne, [...] som ofte er årsag til omlægninger i samhandelen og konkurrencefordrejning«, fastslog Domstolen, at fristen på seks måneder i direktivet for at indgive en ansøgning om tilbagebetaling af moms skal anses for en frist, der er

³³ – Rådets direktiv 2008/9/EF 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).

fastsat således, at der, hvis den ikke overholdes, ikke sker præklusion (præmis 24, 28, 34 og domskonklusionen).

Dom af 25. oktober 2012, Daimler og Widex (C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666)

Anmodningerne om præjudiciel afgørelse blev indgivet som led i to sager, som blev ført af et selskab, der havde hjemsted i Tyskland, og et selskab, der havde hjemsted i Danmark, mod Skatteverket (den svenske skattemyndighed) vedrørende lovligheden af sidstnævntes afgørelser om at afslå deres anmodninger om tilbagebetaling af den moms, der var betalt i Sverige i anledning af erhvervelser af varer eller ydelser. Skattemyndigheden havde besluttet ikke at give den ansøgte tilbagebetaling med den begrundelse, at de nævnte selskaber rådede over et fast forretningssted i Sverige. Det selskab, der havde hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Tyskland, gennemførte vintertester af biler ved testanlæg i Sverige, hvor den rådede over et helejet datterselskab, der stillede lokaler, testbaner og ydelser i tilknytning til udførelsen af tester til rådighed for selskabet. Det nævnte selskab havde foretaget erhvervelser i forbindelse med biltesterne. Det selskab, som havde hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Danmark, rådede over en forskningsafdeling i Sverige. Det havde ligeledes foretaget erhvervelser af varer og ydelser til brug for det forskningsarbejde, der blev udført i denne afdeling. Ingen af de to selskaber havde gennemført afgiftspligtige udgående transaktioner i Sverige ved deres ydelser i form af teknisk testvirksomhed og forskning.

I denne sammenhæng havde den forelæggende ret bl.a. forelagt Domstolen spørgsmålet, om en momspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, og som i en anden medlemsstat alene udfører teknisk testvirksomhed eller forskningsarbejder, men ikke afgiftspligtige transaktioner, kan anses for, i denne anden medlemsstat, at råde over et »fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet«, som omhandlet i direktiv 2008/9.

Domstolen bemærkede først, at begrebet »fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet«, rummer to kumulative betingelser, dels om tilstedeværelsen af et »fast forretningssted«, dels om, at der gennemføres »transaktioner« derfra (præmis 32). En udelukkelse af en ret til tilbagebetaling kræver, at det konstateres, at det faste forretningssted har foretaget en faktisk gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner i den stat, hvor tilbagebetalingsanmodningen er blevet indgivet, og ikke, at forretningsstedet blot er egnet til at gennemføre sådanne transaktioner (præmis 37).

Derefter fastslog Domstolen, at det i tvisterne i hovedsagen ikke var bestridt, at de omhandlede selskaber ikke gennemførte afgiftspligtige udgående transaktioner i den pågældende tilbagebetalingsmedlemsstat ved deres ydelser i form af teknisk testvirksomhed og forskning (præmis 38). Under sådanne omstændigheder må der følgelig anerkendes en ret til tilbagebetaling af momsen, uden at der i øvrigt er anledning til at undersøge, om de omhandlede selskaber råder over et »fast forretningssted«, eftersom de to betingelser, som udgør kriteriet »fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet«, er kumulative (præmis 39). Denne fortolkning berøres ikke af den omstændighed, at den afgiftspligtige person i tilbagebetalingsmedlemsstaten råder over et helejet datterselskab, hvis formål næsten udelukkende er at levere forskellige ydelser til den pågældende person til brug for den udførte tekniske testvirksomhed (præmis 51 og domskonklusionen). Et sådant helejet datterselskab er nemlig en selvstændig afgiftspligtig juridisk person (præmis 48).

Dom af 21. marts 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)

I denne sag havde et selskab med hjemsted i Tyskland og to selskaber med hjemsted i Slovakiet (herefter »Hella-selskaberne«) i årene mellem 2004 og 2010 leveret forme til fremstilling af lygter til motordrevne køretøjer til Volkswagen AG, et selskab med hjemsted i Tyskland. Hella-selskaberne havde ikke opkrævet moms på de fakturaer, som de udstedte ved denne lejlighed, idet de havde lagt til grund, at der var tale om »finansielle modydelse«, som var momsfrataget. I løbet af 2010 havde Hella-selskaberne konstateret, at denne fremgangsmåde ikke var i overensstemmelse med slovakisk ret. Selskaberne havde følgelig udarbejdet fakturaer med angivelse af den moms, som Volkswagen AG skyldte for leveringerne af de omhandlede varer, indgivet en supplerende momsangivelse for hele perioden 2004-2010 og indbetalt momsen til staten. Den 1. juli 2011 havde Volkswagen AG indgivet en anmodning om tilbagebetaling af den moms, som blev pålagt disse leveringer, til den slovakiske skattemyndighed.

Skattemyndigheden imødekom delvist den pågældende anmodning, idet den besluttede at tilbagebetale momsen svarende til leveringerne af varer foretaget i årene mellem 2007 og 2010. Skattemyndigheden gav derimod afslag på denne anmodning, for så vidt som den vedrørte perioden mellem 2004 og 2006, som følge af udløbet af den i slovakisk ret fastsatte præklusionsfrist. Hvad dette angår fandt den, at retten til tilbagebetaling af moms indtrådte på tidspunktet for varernes levering. Den forelæggende ret forelagde Domstolen spørgsmålet, om EU-retten skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats nationale lovgivning, hvorefter der, under omstændigheder, hvor momsen blev faktureret den afgiftspligtige person og betalt af denne person flere år efter de omhandlede varers levering, nægtes ret til tilbagebetaling af moms med den begrundelse, at den i denne lovgivning fastsatte præklusionsfrist for udøvelse af denne ret begyndte at løbe fra leveringstidspunktet og udløb inden indgivelsen af tilbagebetalingsanmodningen.

Domstolen bemærkede først, at momsfradragsretten er betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes (præmis 40). Selv om momsfradragsretten indtræder på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, er det i princippet kun muligt at udøve denne ret fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person er kommet i besiddelse af en faktura (præmis 43). En afgiftspligtig person kan med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, have adgang til momsfradrag, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (præmis 45).

Domstolen fastslog, at det under de faktiske omstændigheder i sagen var objektivt umuligt for Volkswagen AG at udøve retten til tilbagebetaling, inden Hella-selskaberne foretog momsberigtigelsen, idet virksomheden ikke rådede over fakturaerne tidligere eller vidste, at der skulle betales moms (præmis 49). Det var nemlig først efter denne berigtigelse, at de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, havde været opfyldt, og at Volkswagen AG kunne anmode om at blive aflastet for momsen. Da Volkswagen AG ikke havde udvist manglende agtpågivenhed, og der ikke forelå noget misbrug eller medvirken til svig med Hella-selskaberne, kunne en præklusionsfrist, som begyndte at løbe fra tidspunktet for varernes levering og for visse perioder udløb inden denne berigtigelse, derfor ikke med rette gøres gældende over for retten til tilbagebetaling af moms (præmis 50).

Ifølge Domstolen ville muligheden for at udøve momsfradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning imidlertid være i strid med retssikkerhedsprincippet (præmis 46). Fristen skal finde

anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret, og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten, og kan ikke gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve momsfradragsretten (præmis 47). Endvidere kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, men disse foranstaltninger må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og de kan ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter princippet om momsens neutralitet (præmis 48).

* * *

De domme, der er omtalt i dette faktablad, findes i Systematisk oversigt over afgørelser under afsnit xxx.