Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. marts 2012*

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 9, 168, 169 og 178 — fradrag af indgående afgift på transaktioner, der er foretaget med henblik på gennemførelse af et projekt vedrørende økonomisk virksomhed — køb af en grund foretaget af interessenterne i et selskab — fakturaer udstedt inden registreringen af det selskab, der anmoder om fradraget«

I sag C-280/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 31. marts 2010, indgået til Domstolen den 4. juni 2010, i sagen:

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. juni 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna ved skatterådgiver M. Pawlik

— den polske regering ved M. Szpunar, K. Rokicka, A. Gawłowska og A. Kramarczyk, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved C. Blaschke, som befuldmægtiget

* Processprog: polsk.

— den græske regering ved K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou og M. Michelogiannaki, som befuldmægtigede

— den franske regering ved J.-S. Pilczer, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. september 2011,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, 168 og 169 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem på den ene side Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna, som er et interessentskab, og dets interessenter Pawel Józef Granatowicz og Marcin Michal Wasiewicz (herefter »interessenterne«), og på den anden side Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktøren for skattekontrolmyndigheden i Poznań) vedrørende fradrag af indgående merværdiafgift (herefter »moms«) på bestemte transaktioner, der blev gennemført, inden selskabet blev indført i selskabsregistret.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

4 Artikel 168 i direktiv 2006/112 bestemmer bl.a.:

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

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

5 Artikel 169 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 138 og 142, artikel 144, artikel 146-149, artikel 151, 152, 153, 156, artikel 157, stk. 1, litra b), artikel 158-161 og artikel 164

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 135, stk. 1, litra a)-f), såfremt kunden er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til varer, som er bestemt til udførsel fra Fællesskabet.«

6 Artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 er sålydende:

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

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 229-236 samt artikel 238, 239 og 240.«

7 Artikel 213, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

Medlemsstaterne skal tillade og kan kræve, at anmeldelsen foretages elektronisk på betingelser, som de selv fastsætter.«

8 Artikel 220 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

2) for levering af varer omhandlet i artikel 33

3) for levering af varer foretaget på de i artikel 138 fastsatte betingelser

4) for de afdrag, han modtager, før en af de i nr. 1), 2) og 3) omhandlede leveringer af varer har fundet sted

5) for de afdrag, han modtager fra en anden afgiftspligtig person eller fra en ikke-afgiftspligtig juridisk person, før leveringen af ydelsen er afsluttet.«

9 Artikel 226 i direktiv 2006/112 fastsætter bl.a.:

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

1) fakturaens udstedelsesdato

[…]

4) kundens momsregistreringsnummer omhandlet i artikel 214, hvorunder denne har modtaget en levering af varer eller ydelser, for hvilken han er betalingspligtig for momsen, eller en levering af varer omhandlet i artikel 138

5) den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse

[…]«

10 Artikel 273 i direktiv 2006/112 er sålydende:

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

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

Nationale bestemmelser

11 Artikel 15. stk. 1 og 2, i lov af 11. marts 2004 om merværdiafgift (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n°54, position 535) i sin affattelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«) bestemmer:

»1) Ved »afgiftspligtig person« forstås juridiske personer, organisatoriske enheder uden status som juridisk person og fysiske personer, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i stk. 2 uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2) Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder virksomhed, der udøves af personer, som udnytter naturressourcer, af landbrugere og af personer inden for liberale erhverv, herunder også når virksomheden kun er udøvet en enkelt gang, men under omstændigheder, der viser, at hensigten er at udøve den hyppigt. Økonomisk virksomhed omfatter ligeledes transaktioner, der består i varig udnyttelse af et materielt eller immaterielt gode med henblik på erhvervsformål.«

12 Momslovens artikel 86, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Såfremt varer og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med afgiftsbelagte aktiviteter, kan den afgiftspligtige person som omhandlet i artikel 15 i det afgiftsbeløb, der skal betales, fradrage indgående afgifter, jf. dog artikel 114, artikel 119, stk. 4, artikel 120, stk. 17 og 19, samt artikel 124.«

13 Momslovens artikel 86, stk. 2, fastsætter:

»Indgående afgift omfatter følgende, jf. dog stk. 3-7:

1) Det samlede afgiftsbeløb i henhold til fakturaer udstedt til den afgiftspligtige person

   a) for erhvervelse af varer og tjenesteydelser

   b) til bekræftelse af forudbetaling (forskud, udbetaling, afdrag), såfremt den giver anledning til, at der opstår afgiftsskyld

   c) fra kommittenter for levering af varer i henhold til en kommissionsaftale

[…]«

14 I henhold til momslovens artikel 86, stk. 10, nr. 1, finder retten til fradrag anvendelse på den opgørelse, som er gennemført for den periode, hvor den afgiftspligtige person har modtaget fakturaen eller tolddokumentet.

15 Momslovens artikel 106, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftspligtige personer som omhandlet i artikel 15 har med forbehold af stk. 2, 4 og 5 samt artikel 119, stk. 10, og artikel 120, stk. 16, pligt til at udstede fakturaer, der navnlig skal angive salget, salgsdato, stykpris uden afgift, afgiftsgrundlag, afgiftssats og -beløb, købsprisen samt oplysning om den afgiftspligtige person og køberen.«

16 I henhold til § 9, stk. 1, nr. 1 og 2, i finansministerens bekendtgørelse af 25. maj 2005 om godtgørelse af afgift til visse afgiftspligtige personer, forskudsvis afgiftsgodtgørelse, principper for udstedelse og opbevaring af fakturaer samt fortegnelse over varer og tjenesteydelser, som ikke er omfattet af momsfritagelse (Dz. U., nr. 95, position 798), som fandt anvendelse frem til den 1. december 2008, skal salgsfakturaer mindst indeholde oplysninger om for- og efternavn eller navn, eventuelt forkortet, på sælger og køber, deres adresser samt sælgerens og køberens momsregistreringsnummer.

17 I henhold til polsk ret er apportindskud i civil- og handelsretlige selskaber fritaget for moms. I øvrigt eksisterer et interessentskab først, når det er indført i selskabsregistret.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 En foged udstedte den 22. december 2006 en faktura til interessenterne for erhvervelsen af en fast ejendom, der indeholdt åbne stenbrud.

19 Den 26. april 2006 oprettede interessenterne Polski Trawertyn. En notar udstedte samme dag en faktura til dette selskab for udfærdigelsen af det notardokument, som vedrørte stiftelsen af selskabet, og kopier hertil.

20 Den af de kompetente myndigheder gennemførte kontrol hos Polski Trawertyn for perioden juni til september 2007 førte til, at disse myndigheder konstaterede uregelmæssigheder for så vidt angår størrelsen af den angivne indgående moms. Det blev således konstateret, at dette selskab i løbet af juni 2007 havde angivet et for stort beløb for den indgående moms som følge af, at de to ovenstående fakturaer var blevet medtaget i det nævnte selskabs momsregnskab.

21 Hvad angår den første faktura konstaterede myndighederne, at Polski Trawertyn ikke var berettiget til at fradrage den indgående moms, idet køberen af den faste ejendom ikke var selskabet selv, men fysiske personer, der efter stiftelsen af det nævnte selskab den 26. april 2007 havde indskudt dette gode som naturalydelse i selskabet. Hvad angår den anden faktura konstaterede de nævnte afgiftsmyndigheder, at denne heller ikke berettigede til fradrag, eftersom den var blevet udstedt, inden Polski Trawertyn var blevet indført i selskabsregisteret. Idet denne registrering blev gennemført den 5. juni 2007, var fakturaen blevet udstedt til et selskab, der endnu ikke eksisterede.

22 Idet Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu gav afgiftsmyndigheden medhold i en klage indgivet af Polski Trawertyn, indbragte dette selskab sagen for Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (forvaltningsdomstolen i Poznań). Eftersom denne retsinstans ikke gav selskabet medhold, har det iværksat kassationsanke til prøvelse af afgørelsen.

23 Til støtte for anken har selskabet bl.a. gjort gældende, at når et formuegode – i hovedsagen nærmere bestemt et åbent stenbrud – er blevet erhvervet med henblik på anvendelse til økonomisk virksomhed, hvilken hensigt efterfølgende er blevet bekræftet af objektive omstændigheder, nemlig stiftelsen af et selskab og registreringen af dette som afgiftspligtig person, kan det med rimelighed konkluderes, at interessenterne har handlet som afgiftspligtige personer som omhandlet i artikel 9 i direktiv 2006/112. I medfør af dette direktivs artikel 168 og 169 har en afgiftspligtig person imidlertid ret til at fradrage indgående moms for investeringsomkostninger, som er afholdt med henblik på den virksomhed, personen har til hensigt at udøve.

24 Naczelny Sąd Administracyjny er af den opfattelse, at afgørelsen af den sag, der verserer for den, afhænger af, om Polski Trawertyn i lyset af artikel 9, 168 og 169, artikel 178, litra a), samt artikel 226 i direktiv 2006/112 og henset til de for hovedsagen kendetegnende faktiske omstændigheder er berettiget til at fradrage moms, som er afholdt til erhvervelser, der er foretaget af dets interessenter, inden det nævnte selskab opstod som juridisk person.

25 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en personsammenslutning af fremtidige interessenter, der afholder investeringsomkostninger, inden selskabet formelt er blevet indført i selskabsregisteret som handelsselskab og er blevet momsregistreret, berettiget til efter selskabs- og afgiftsregistrering i henhold til artikel 9, 168 og 169 i Rådets direktiv 2006/112[…] at fradrage betalt moms for de afholdte investeringsomkostninger vedrørende afgiftspligtig virksomhed i selskabet?

2) Er en faktura, som godtgør de afholdte investeringsomkostninger, og som er udstedt til interessenterne og ikke til selskabet, til hinder for, at der foretages fradrag af indgående moms, der er betalt for de afholdte investeringsomkostninger som beskrevet i spørgsmål 1?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

26 Det skal indledningsvis bemærkes, at det, således som det er fremgået af de for Domstolen under retsmødet førte forhandlinger, er ubestridt, at interessenterne i henhold til den nationale lovgivning, der finder anvendelse på hovedsagen, ikke kan påberåbe sig en ret til fradrag for den moms, der er betalt for investeringsomkostninger, som de til brug for og med henblik på udøvelsen af Polski Trawertyns økonomiske virksomhed har afholdt inden momsregistreringen og -identifikationen af dette selskab, på grund af den omstændighed, at indskuddet af den omhandlede faste ejendom er en afgiftsfritaget transaktion. Det skal følgelig fastslås, at den nævnte nationale bestemmelse i en situation

som den i hovedsagen omhandlede ikke blot ikke gør det muligt for det nævnte selskab at gøre en ret til fradrag af den for det pågældende investeringsgode betalte moms gældende, men også forhindrer de interessenter, som har afholdt investeringsomkostningerne, i at gøre denne ret gældende.

27 Under disse omstændigheder skal det første spørgsmål forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om artikel 9, 168 og 169 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der hverken tillader interessenter i et selskab eller selskabet at gøre en ret til fradrag for indgående moms på investeringsomkostninger, som til brug for det nævnte selskab og med henblik på dets økonomiske virksomhed er blevet afholdt af disse interessenter inden registreringen og identifikationen af selskabet, gældende.

28 Med henblik på at besvare dette spørgsmål bemærkes for det første, at den økonomiske virksomhed, som er omhandlet i artikel 4, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), der i det væsentlige er identisk med artikel 9, stk. 1, første punktum, i direktiv 2006/112, ifølge Domstolens praksis kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger, og at forberedende handlinger, såsom erhvervelsen af driftsmidler, og således også erhvervelse af en fast ejendom, må være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 22, og af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, præmis 15).

29 Domstolen har ligeledes fastslået, at princippet om momsens neutralitet med hensyn til afgiftsbyrden på virksomhederne nødvendiggør, at de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for og med henblik på en virksomhed, betragtes som led i den økonomiske virksomhed, og at det ville stride mod nævnte princip at antage, at en økonomisk virksomhed først begynder på det tidspunkt, hvor en fast ejendom faktisk udnyttes, dvs. når en afgiftspligtig indtægt opstår. En hvilken som helst anden fortolkning ville medføre, at den erhvervsdrivende måtte bære merværdiafgiften i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne, og ville på vilkårlig måde gøre forskel på investeringsomkostningerne før og under den faktiske udnyttelse af den faste ejendom (jf. bl.a. Rompelman-dommen, præmis 23, og INZO-dommen, præmis 16).

30 Domstolen har heraf udledt, at enhver, som foretager sådanne investeringshandlinger, der er snævert forbundet med og nødvendige for en senere udnyttelse af en fast ejendom, må anses for afgiftspligtig person i henhold til sjette direktiv (jf. Rompelman-dommen, præmis 23).

31 Det følger heraf, at i en situation som den i hovedsagen foreliggende, der er kendetegnet ved den omstændighed, at et selskabs interessenter inden momsregistreringen og -identifikationen af det nævnte selskab har foretaget de nødvendige investeringer for selskabets senere udnyttelse af den faste ejendom, kan de nævnte interessenter anses for afgiftspligtige personer i momsmæssig henseende og er følgelig i princippet berettiget til at gøre en ret til fradrag af betalt indgående moms gældende.

32 Det forhold, at et indskud af en fast ejendom i et selskab, der udføres af selskabets interessenter, er en momsfritaget transaktion, og den omstændighed, at nævnte interessenter ikke modtager moms under denne transaktion, kan dermed ikke have til følge, at disse må bære momsen i forbindelse med økonomisk virksomhed uden nogen mulighed for at fradrage denne eller få tilbagebetaling herfor (jf. i denne retning Rompelman-dommen, præmis 23).

33 Det bemærkes for det andet, at Domstolen har fastslået, at 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 kan gøre en fradragsret gældende for så vidt angår afgiftspligtige transaktioner udført af den anden afgiftspligtige person (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, Sml. I, s. 5547, præmis 41 og 42). Denne fortolkning af sjette direktiv omhandlede den situation, hvor den moms,

som den første afgiftspligtige person ville fradrage, vedrørte ydelser, som denne havde erhvervet med henblik på gennemførelsen af afgiftspligtige transaktioner, som var påtænkt af den anden afgiftspligtige person.

34 Som generaladvokaten har anført i punkt 46-49 i forslaget til afgørelse, er den faktiske og retlige baggrund for den sag, der lå til grund for den præjudicielle forelæggelse, som gav anledning til Faxworld-dommen, ganske vist forskellig fra den faktiske og retlige baggrund for den sag, der ligger til grund for nærværende præjudicielle forelæggelse. De underliggende begrundelser for den af Domstolen i denne dom anlagte fortolkning forbliver imidlertid gyldige under omstændigheder som de for hovedsagen kendetegnende.

35 Det må derfor konkluderes, at 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 Polski Trawertyn 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 være i stand til at tage hensyn til disse investeringstransaktioner i forbindelse med momsfradraget (jf. i denne retning Faxworld-dommen, præmis 42).

36 Denne konklusion ændres ikke af det argument, hvorefter risikoen for momssvig eller -misbrug ville forøges af den omstændighed, at det i en situation som den i hovedsagen omhandlede blev tilladt for interessenterne at få refunderet den betalte indgående moms eller for Polski Trawertyn at fradrage denne moms.

37 Det fremgår nemlig af Domstolens praksis, at egenskaben af afgiftspligtig person først er erhvervet, og retten til fradrag først kan udøves, når den, der anmoder om momsfradrag, har godtgjort, at betingelserne herfor er opfyldt, og at hans hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed, som giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, bestyrkes af objektive elementer. Hvis afgiftsmyndigheden konstaterer, at fradragsretten er blevet udnyttet på svigagtig måde eller misbrugt, kan den med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb godtgjort (jf. bl.a. Rompelman-dommen, præmis 24, og INZO-dommen, præmis 24, samt dom af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 33).

38 Henset til disse betragtninger skal det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 9, 168 og 169 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der hverken tillader interessenter i et selskab eller selskabet at gøre en ret til fradrag for indgående moms på investeringsomkostninger, som til brug for det nævnte selskab og med henblik på dets økonomiske virksomhed er blevet afholdt af disse interessenter inden stiftelsen og registreringen af selskabet, gældende.

Det andet spørgsmål

39 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 168 og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et selskab under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan fradrage den betalte indgående moms under henvisning til, at den faktura, som er udfærdiget inden momsregistreringen og -identifikationen af det nævnte selskab, er blevet udstedt til de fremtidige interessenter i selv samme selskab.

40 Det skal i denne henseende påpeges, at fradragsretten i henhold til artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 15.7.2010, sag C-368/09, Pannon Gép Centrum, Sml. I, s. 7467, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

41 Hvad angår de formelle betingelser for nævnte ret fremgår det af artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, at udøvelsen af denne er betinget af besiddelsen af en faktura. I artikel 226 i direktiv 2006/112 præciseres det, at med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre de i denne artikel indeholdte oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af det nævnte direktivs artikel 220. I henhold til samme direktivs artikel 226, nr. 1) og 5), skal fakturaens udstedelsesdato samt den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse således være anført på fakturaen.

42 Det følger af disse bestemmelser, at udøvelsen af retten til at fradrage momsen ikke frit af medlemsstaterne kan gøres afhængig af betingelser vedrørende fakturaers indhold, hvilke betingelser ikke udtrykkeligt følger af bestemmelserne i direktiv 2006/112. Som det fremgår af dette direktivs artikel 273, kan medlemsstaterne pålægge andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, men de kan ikke anvende denne mulighed til at pålægge forpligtelser ud over de i dette direktiv fastsatte (jf. Pannon Gép Centrum-dommen, præmis 40).

43 Domstolen har i øvrigt fastslået, 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. Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person, som aftager i den pågældende transaktion, er momsbetalingspligtig, kan de følgelig ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (jf. for så vidt angår ordningen for omvendt betalingspligt dom af 21.10.2010, sag C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Sml. I, s. 10385, præmis 42).

44 Hvad angår hovedsagen bemærkes, således som det fremgår af begrundelsen i forbindelse med det første præjudicielle spørgsmål, at de materielle betingelser i artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 synes opfyldt, således at navnlig Polski Trawertyn kan udøve sin ret til at fradrage momsen vedrørende erhvervelsen af den faste ejendom, idet denne transaktion nemlig er blevet gennemført til brug for de af det nævnte selskab udførte afgiftspligtige transaktioner.

45 Idet umuligheden for Polski Trawertyn for at udøve retten til fradrag af betalt indgående moms skyldes den omstændighed, at dette selskab hverken var momsregistreret eller -identificeret på tidspunktet for udfærdigelsen af fakturaen for den nævnte erhvervelse, og at fakturaen følgelig var blevet udstedt til interessenterne, må denne umulighed anses for at være resultatet af en rent formel forpligtelse, på trods af at der, som den forelæggende ret har konstateret, er identitetssammenfald mellem de personer, der har betalt den indgående moms, og de, der udgør Polski Trawertyn.

46 Som generaladvokaten har anført i punkt 72 i forslaget til afgørelse, kan opfyldelse af en sådan forpligtelse ikke kræves overholdt, når dette krav i en situation som den i hovedsagen foreliggende ville medføre, at udøvelsen af fradragsretten bortfaldt, og følgelig ville anfægte princippet om momsens neutralitet.

47 Det fremgår nemlig for det første af retspraksis, at selv om de afgiftspligtige personer ganske vist har pligt til i henhold til artikel 213 i direktiv 2006/112 at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af deres virksomhed, er det på ingen måde tilladt for medlemsstaterne, såfremt en anmeldelse ikke indgives, at fratage den afgiftspligtige denne ret (jf. Nidera Handelscompagnie-dommen, præmis 48).

48 Domstolen har for det andet fastslået, at selv om en faktura i denne forbindelse ganske vist har en væsentlig dokumentationsfunktion, idet den kan indeholde kontrollerbare oplysninger, er der tilfælde, hvor oplysningerne gyldigt kan etableres på anden vis end gennem en faktura, og hvor kravet om besiddelse af en faktura, der på alle punkter er i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112, ville kunne bringe en afgiftspligtig persons fradragsret i fare (jf. i denne retning dom af 1.4.2004, sag C-90/02, Bockemühl, Sml. I, s. 3303, præmis 51 og 52).

49 Det må imidlertid bemærkes, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede er de nødvendige oplysninger for at sikre en pålidelig og effektiv momsopkrævning etableret.

50 Henset til disse betragtninger skal det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 168 og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et selskab under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan fradrage den betalte indgående moms, når den faktura, som er udfærdiget inden momsregistreringen og -identifikationen af det nævnte selskab, er blevet udstedt til sidstnævntes interessenter.

Sagens omkostninger

51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 9, 168 og 169 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der hverken tillader interessenter i et selskab eller selskabet at gøre en ret til fradrag for indgående merværdiafgift på investeringsomkostninger, som til brug for det nævnte selskab og med henblik på dets økonomiske virksomhed er blevet afholdt af disse interessenter inden stiftelsen og registreringen af selskabet, gældende.**

2) **Artikel 168 og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter et selskab under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan fradrage den betalte indgående merværdiafgift, når den faktura, som er udfærdiget inden merværdiafgiftsregistreringen og -identifikationen af det nævnte selskab, er blevet udstedt til sidstnævntes interessenter.**

Underskrifter