Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Anden Afdeling, sat med fem dommere)

3. juni 2026 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – fælles momssystem – direktiv 2006/112/EF – berigtigelse som følge af uretmæssigt faktureret moms – transaktioner omfattet af en periode, der er afsluttet med en afgiftskontrol – national lovgivning, der betinger indledning af en fornyet kontrol af, at den afgiftspligtige person fremlægger oplysninger om nye faktiske forhold – effektivitetsprincip – princip om afgiftsneutralitet – proportionalitet«

I sag T-198/25,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 19. februar 2025, indgået til Domstolen den 4. marts 2025, i sagen

G Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

RETTEN (Anden Afdeling, sat med fem dommere),

sammensat af afdelingsformanden, N. Półtorak, og dommerne G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (refererende dommer) og I. Dimitrakopoulos,

generaladvokat: M. Brkan,

justitssekretær: fuldmægtig A. Juhász-Tóth,

på grundlag af Domstolens fremsendelse af anmodningen om præjudiciel afgørelse til Retten den 25. marts 2025 i henhold til artikel 50b, stk. 3, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol,

henset til det sagsområde, der er omhandlet i artikel 50b, stk. 1, litra a), i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, og til den omstændighed, at der ikke foreligger et selvstændigt spørgsmål vedrørende fortolkningen som omhandlet i nævnte statuts artikel 50b, stk. 2,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: ungarsk.

efter retsmødet den 17. december 2025,

efter at der er afgivet indlæg af:

– G ved ügyvéd A. Németh,

– den ungarske regering ved M. Fehér og R. Kissné Berta, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Herold og A. Sipos, som befuldmægtigede,

og idet Retten efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167, 168, 179, 180, 183, 250 og 252 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt af princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem G Kft. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) vedrørende berigtigelse som følge af den af dette selskab uretmæssigt fakturerede merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 203 fastsætter følgende:

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

Ungarsk ret

4 § 54, stk. 5, i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov CL af 2017 om indførelse af en skatteproceslov) (*Magyar Közlöny* 2017/192) bestemmer følgende:

»Fra indledningen af en kontrol kan de afgifter og tilskud, som kontrolleres, ikke korrigeres ved egenberigtigelse for så vidt angår den efterprøvede periode. Den afgiftspligtige person kan ikke berigtige de afgifter og tilskud, som efterfølgende efteropkræves af skatte- og afgiftsmyndigheden. En berigtigelse af afgifter, tilskud og den kontrollerede periode betragtes som en »egenberigtigelse«, der er foretaget inden kontrollens påbegyndelse, hvis den afgiftspligtige person har indgivet (pr. post) angivelsen til skatte- og afgiftsmyndighederne senest dagen før den forudgående meddelelse om kontrollen eller, hvis dette ikke er tilfældet, ved meddelelsen af den relevante autorisation eller, hvis dette ikke er muligt, fremsendelsen heraf.«

5 § 89, stk. 2, i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov CLI af 2017 om skatte- og afgiftsforvaltning) (*Magyar Közlöny* 2017/192) har følgende ordlyd:

»På de ved lov fastsatte betingelser kan der også gennemføres en kontrol angående en periode, der er afsluttet med en kontrol (fornyet kontrol).«

6 § 92 i lov om skatte- og afgiftsforvaltning har følgende ordlyd:

»For en angivelsesperiode, der afsluttes med en afgiftskontrol, kan afgifter eller tilskud gøres til genstand for en fornyet kontrol

[...]

b) på anmodning fra den afgiftspligtige person, i det tilfælde, hvor en afklaring af et nyt faktisk forhold eller af oplysninger om en ny omstændighed fremlagt af den afgiftspligtige person ville medføre en ændring af konklusionerne på grundlag af den tidligere kontrol, forudsat at dette nye faktiske forhold eller denne nye omstændighed ikke tidligere var til den afgiftspligtige persons rådighed og ikke kunne stilles til rådighed for den afgiftspligtige person, der handlede i god tro, eller som den afgiftspligtige person ikke tidligere havde kendskab til, og som den afgiftspligtige person, der handlede i god tro, heller ikke kunne have haft kendskab til

[...]«

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 G er et ungarsk selskab, hvis hovedvirksomhed består i at udleje returnerbare og genanvendelige bakker og kasser (herefter »de pågældende varer«) til frugtproducenter, detailhandlere, grossister og fødevareforarbejdningsvirksomheder.

8 Som led i den udøvede virksomhed, der er nævnt i præmis 7 ovenfor, anvendte G et pantystem, hvorved selskabet ved levering af de pågældende varer fakturerede sine kunder et pantgebyr for at sikre, at disse returnerede de leverede varer inden for den fastsatte frist. Hvis kunden kun returnerede en del af disse varer, blev fakturaerne for pantgebyret korrigeret. Hvis kunden returnerede alle de pågældende varer, blev disse fakturaer annulleret. De fakturaer for pantgebyrer, som G udstedte, var angivet med moms.

9 Ved bindende svar af 1. juni 2015 (herefter »de bindende svar«) fandt Nemzetgazdasági Minisztérium (økonomiministeriet, Ungarn), at de omhandlede panttransaktioner ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde, og at G for så vidt angår de panttransaktioner, for hvilke momsen var blevet fejlagtigt faktureret, havde ret til at udstede berigtigede fakturaer, der ikke angav momsen, og til at korrigere sine momsangivelser ved en »egenberigtigelse«. G ophørte med at angive moms på sine pantgebyrfakturaer efter den 9. november 2015.

10 Den 12. december 2017 indledte Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (told-, skatte- og afgiftsmyndigheden i provinsen Heves under den nationale told-, skatte- og afgiftsforvaltning, Ungarn, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans«) en afgiftskontrol vedrørende moms for perioden fra januar 2015 til juli 2017 (herefter »den undersøgte periode«). I henhold til den gældende nationale lovgivning kunne G fra påbegyndelsen af denne kontrol ikke længere korrigere sine momsangivelser for denne periode ved en »egenberigtigelse«.

11 Ved afgørelse af 19. juli 2018 afsluttede skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans afgiftskontrollen uden at fastslå noget vedrørende moms. Da G ikke indgav klage over denne afgørelse, blev den endelig den 22. august 2018. Den undersøgte periode skulle derfor i henhold til den gældende nationale lovgivning anses for en »periode, der er afsluttet med en kontrol«.

12 Den 13. november 2020 anmodede G skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans om at foretage en ny momskontrol for den undersøgte periode. Til støtte for sin anmodning henviste selskabet bl.a. til de bindende svar og anførte, at det efter afslutningen af den tidligere afgiftskontrol havde konstateret, at visse af de berigtigede fakturaer for pantgebyrer, som selskabet havde udstedt, ikke var blevet medtaget i momsangivelserne for den undersøgte periode, og at andre først var blevet udstedt efter påbegyndelsen af den nævnte kontrol. Selskabet var af den opfattelse, at de således fremlagte oplysninger vedrørende forhold i forbindelse med en fornyet kontrol skulle give selskabet ret til tilbagebetaling af moms for denne periode.

13 Ved afgørelse af 26. november 2020 afslog skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans anmodningen om fornyet kontrol uden at foretage en realitetsbehandling, idet den fandt, at betingelserne i § 92, litra b), i lov om skatte- og afgiftsforvaltning ikke var opfyldt. Den fandt, at de bindende svar ikke udgjorde nye faktiske forhold eller nye omstændigheder som omhandlet i denne bestemmelse, der begrundede en fornyet afgiftskontrol, med den begrundelse, at G havde haft mulighed for at foretage en »egenberigtigelse« af momsen inden den tidligere afgiftskontrol efter udstedelsen af de bindende svar. Den fandt ligeledes, at de fakturaer, der ikke var medtaget i momsangivelserne for den undersøgte periode, ikke udgjorde sådanne nye faktiske forhold eller sådanne nye omstændigheder, for så vidt som G allerede var i besiddelse af bevisdokumentation vedrørende disse fakturaer under den foregående afgiftskontrol.

14 Ved afgørelse af 18. januar 2021 stadfæstede direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed uden realitetsbehandling afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans. Den anførte bl.a., at G mellem udstedelsen af de bindende svar den 1. juni 2015 og indledningen af den tidligere afgiftskontrol den 12. december 2017 havde haft mulighed for at korrigere den fejlagtigt fakturerede moms ved en »egenberigtigelse«.

15 G har anlagt sag til prøvelse af afgørelsen af 18. januar 2021 ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn), som er den forelæggende ret, idet selskabet har gjort gældende, at denne afgørelse tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet. Selskabet har bl.a. anført, at de berigtigelser, som selskabet agtede at foretage, vedrørte en periode, for hvilken forældelsesfristen endnu ikke var udløbet, og at det ikke havde kunnet anfægte pålæggelsen af moms inden for den lovbestemte frist, eftersom det på daværende tidspunkt ikke var i besiddelse af bevisdokumentation for de foretagne berigtigelser.

16 Den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt de betingelser, der er fastsat i § 92, litra b), i lov om skatte- og afgiftsforvaltning, og som en anmodning om en fornyet afgiftskontrol skal opfylde for en periode, der er afsluttet med en kontrol, er forenelige med EU-retten.

17 Den forelæggende ret har anført, at der i henhold til den nævnte lovs § 92, litra b), kun kan foretages en fornyet kontrol, hvis den afgiftspligtige person fremlægger oplysninger om nye faktiske forhold eller nye omstændigheder, der medfører en ændring af konklusionerne på grundlag af den tidligere kontrol, og som ikke tidligere var til vedkommendes rådighed og ikke kunne stilles til rådighed for den afgiftspligtige person, der handlede i god tro, eller som den afgiftspligtige person ikke tidligere havde kendskab til, og som den afgiftspligtige person, der handlede i god tro, heller ikke kunne have haft kendskab til. Den forelæggende ret har tilføjet, at

sådanne nye faktiske forhold eller nye omstændigheder ifølge direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed kun gyldigt kan påberåbes i det tilfælde, hvor den afgiftspligtige person på grund af en udefrakommende omstændighed og uden egen skyld først senere har været i stand til at foretage de nødvendige berigtigelser.

18 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 167, 168, 179, 180, 183, 250 og 252 [...] samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at disse bestemmelser og principper ikke er til hinder for en national lovgivning – i dette tilfælde § 92, litra b), i [lov om skatte- og afgiftsforvaltning] – eller en fortolkning og anvendelse af denne lovgivning, som indebærer, at i forbindelse med en periode, der er afsluttet med en kontrol, er berigtigelse og tilbagebetaling af uretmæssigt faktureret [moms] kun mulig, hvis der foreligger nye faktiske omstændigheder, som ikke tidligere var eller burde have været tilgængelige for den afgiftspligtige person, eller som den afgiftspligtige person ikke havde eller burde have haft kendskab til, uanset at der ikke er risiko for tab af afgiftsindtægter, eftersom den uretmæssigt fakturerede moms, som søges berigtiget, er blevet indbetalt til statskassen?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Indledningsvis skal det for det første bemærkes, at den omstændighed, at en national ret rent formelt har udformet sin anmodning om præjudiciel afgørelse under henvisning til bestemte EU-retlige bestemmelser, ikke er til hinder for, at Unionens retsinstanser oplyser denne ret om alle de fortolkningsmomenter, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den nationale ret, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål. Det tilkommer herved Unionens retsinstanser fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (dom af 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 28).

20 I det foreliggende tilfælde vedrører tvisten i hovedsagen ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen kun en anmodning om berigtigelse som følge af den uretmæssigt fakturerede moms. I sit spørgsmål har den forelæggende ret imidlertid henvist til momsdirektivets artikel 167, 168, 179, 180 og 183, som vedrører retten til momsfradrag, samt dette direktivs artikel 250 og 252, som fastsætter en forpligtelse for den afgiftspligtige person til at indgive momsangivelser, og som fastsætter bestemmelse om medlemsstaternes ret for så vidt angår fristerne for at opfylde denne forpligtelse. For så vidt som tvisten i hovedsagen ikke vedrører disse aspekter, og for så vidt som forelæggelsesafgørelsen ikke præciserer grundene til, at der anmodes om en fortolkning af disse bestemmelser, er det ufornødent, at Retten tager stilling hertil.

21 For det andet følger det af Domstolens praksis, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en afgiftspligtig person har betalt et beløb svarende til den uretmæssigt fakturerede moms, for hvilken der er opstået en afgiftsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 203, tilkommer det principielt udstederen af fakturaen at foretage en berigtigelse heraf, idet det i mangel af en bestemmelse i momsdirektivet om fakturaudstederens berigtigelse af den uretmæssigt fakturerede moms principielt tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af denne moms (jf. dom af 13.3.2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

22 Mere konkret skal medlemsstaterne, for at sikre momsens neutralitet, i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro (jf. dom af 13.3.2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis), eller når udstederen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter (jf. i denne retning dom af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

23 Hvad angår forholdet mellem de to betingelser, der er nævnt i præmis 22 ovenfor, har Domstolen fastslået, at såfremt udstederen af fakturaen rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, må medlemsstaterne ikke gøre en momsberigtigelse betinget af, at udstederen af nævnte faktura har været i god tro (jf. i denne retning dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 28).

24 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret, således som det fremgår af selve ordlyden af det præjudicielle spørgsmål, formuleret det ud fra den forudsætning, at risikoen for tab af afgiftsindtægter var blevet elimineret i tvisten i hovedsagen.

25 For så vidt som det påhviler Retten at tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge den forelæggende ret er baggrunden for det præjudicielle spørgsmål (jf. i denne retning dom af 17.3.2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis), tilkommer det ikke Retten at efterprøve rigtigheden af den forelæggende rets bedømmelse, der er nævnt i præmis 24 ovenfor.

26 For det tredje fastsætter den nationale bestemmelse, der er omhandlet i det præjudicielle spørgsmål, nemlig § 92, litra b), i lov om skatte- og afgiftsforvaltning, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og de præciseringer, der blev givet i retsmødet for Retten, de processuelle betingelser, hvorunder en afgiftspligtig person kan udøve sin ret til berigtigelse af moms for en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol.

27 Det fremgår af § 92, litra b), i lov om skatte- og afgiftsforvaltning, at for en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol, er berigtigelse af momsen mulig i forbindelse med en fornyet afgiftskontrol, hvis indledning ikke desto mindre er betinget af, at den afgiftspligtige person skal påberåbe sig nye faktiske forhold eller nye omstændigheder, der medfører en ændring af konklusionerne på grundlag af den tidligere afgiftskontrol, og som vedkommende ikke kunne have kendskab til eller kunne have haft til rådighed tidligere, og som en afgiftspligtig person, der handlede i god tro, ikke kunne have kendskab til eller kunne have haft til rådighed.

28 Hvad nærmere bestemt angår begrebet »god tro«, der er fastsat i den nævnte bestemmelse, og som alle de berørte parter, der deltog i retsmødet for Retten, har bekræftet, vedrører dette begreb ikke spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige person var i god tro, da vedkommende udstedte en faktura, der fejlagtigt angav momsen, men spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige person, der påberåber sig nye forhold med henblik på at opnå indledning af en fornyet afgiftskontrol, ikke tidligere kunne have haft kendskab til et sådant forhold eller have haft det til rådighed. Det følger heraf, at betingelsen om god tro i den nationale bestemmelse, der er omhandlet i det præjudicielle spørgsmål, ikke svarer til begrebet »god tro« som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i præmis 23 ovenfor.

29 Henset til det ovenstående må det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivet og effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet samt proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en

national lovgivning, der underlægger udøvelsen af retten til berigtigelse af moms, der uretmæssigt er blevet faktureret for en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol, betingelser, der er knyttet til fremlæggelsen af oplysninger om nye forhold, der kan medføre en ændring af konklusionerne på grundlag af denne kontrol, også selv om der ikke foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter.

30 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det bemærkes, at det i mangel af EU-retlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de processuelle regler til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, idet betingelserne for fremsættelse af disse anmodninger skal overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. ikke være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke praktisk må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (jf. dom af 11.4.2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

31 Hvad angår effektivitetsprincippet, som den forelæggende rets spørgsmål vedrører, har Domstolen allerede fastslået, at muligheden for at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms uden nogen tidsmæssig begrænsning var i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes. I denne henseende følger det bl.a. af retspraksis, at effektivitetsprincippet ikke tilsidesættes, når den afgiftspligtige person i medfør af de processuelle regler, der er fastsat i national ret, råder over en rimelig frist til at udøve sine rettigheder, hvorefter denne udøvelse ikke længere er mulig af retssikkerhedshensyn, som både beskytter den pågældende afgiftspligtige person og den pågældende myndighed. Eksistensen af sådanne tidsmæssige begrænsninger kan således ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, selv om anvendelsen heraf kan føre til en hel eller delvis afvisning af sagen (jf. i denne retning dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det tilkommer den forelæggende ret at bedømme, om de nationale processuelle bestemmelser er forenelige med effektivitetsprincippet, henset til samtlige omstændigheder i hovedsagen. Retten kan ikke desto mindre forsyne den forelæggende ret med fortolkningsbidrag i denne henseende (jf. i denne retning dom af 12.2.2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

33 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at spørgsmålet om, hvorvidt en national processuel regel gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges borgerne i henhold til EU-retten, skal bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure for de forskellige nationale instanser, herunder procedurens forløb og særlige kendetegn (jf. dom af 14.2.2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

34 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den afgiftspligtige person i henhold til den nationale lovgivning, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, kan berigtige den uretmæssigt fakturerede moms ved at indgive en angivelse om »egenberigtigelse« med

henblik herpå. Fra indledningen af en afgiftskontrol for en given periode kan der ganske vist ikke længere foretages en »egenberigtigelse« for denne periode, selv om forældelsesfristen for at anmode om tilbagebetaling af denne moms endnu ikke er udløbet.

35 Som den forelæggende ret har præciseret i sit svar på Rettens anmodning om uddybende oplysninger, har den afgiftspligtige person for det første imidlertid i henhold til den gældende nationale lovgivning mulighed for at opnå berigtigelse af den uretmæssigt fakturerede moms for den periode, der er genstand for afgiftskontrollen, ved at indgive de berigtigede fakturaer under denne kontrol. For det andet kan denne afgiftspligtige person ligeledes opnå en sådan berigtigelse ved at indgive disse fakturaer i forbindelse med en klage over den afgørelse, der afslutter afgiftskontrollen.

36 I denne henseende fremgår det af oplysningerne fra den forelæggende ret, at G, henset til den gældende nationale lovgivning, havde mere end to et halvt år, inden afgiftskontrollen blev indledt, til at berigtige den uretmæssigt fakturerede moms ved en »egenberigtigelse«. Den afgiftskontrol, hvorunder denne afgiftspligtige person ligeledes kunne opnå en berigtigelse af momsen ved at fremlægge berigtigede fakturaer, strakte sig i øvrigt over en periode på mere end syv måneder. Endvidere havde G en yderligere frist til at opnå denne berigtigelse ved at indgive sådanne fakturaer i forbindelse med en eventuel klage over den afgørelse, der afsluttede afgiftskontrollen.

37 Det følger for det første heraf, at den pågældende afgiftspligtige person havde et tidsrum på mere end tre år til sin rådighed, inden for hvilket denne kunne anmode om berigtigelse af den uretmæssigt fakturerede moms. En sådan frist er principielt rimelig i forhold til effektivitetsprincippet (jf. analogt dom af 15.12.2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, præmis 25).

38 For det andet er der intet i de sagsakter, som Retten råder over, der tyder på, at der foreligger særlige omstændigheder, som objektivt har forhindret den pågældende afgiftspligtige person i at opnå berigtigelse af den omhandlede moms. G har i denne forbindelse begrænset sig til i det væsentlige at gøre gældende, at antallet af fakturaer, som selskabet skulle berigtige, var højt. Denne omstændighed alene synes imidlertid ikke at have forhindret G i at anmode om berigtigelse af momsen i løbet af den periode, der er nævnt i præmis 37 ovenfor.

39 Under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, hvor den afgiftspligtige person har tilstrækkelig tid til at berigtige den uretmæssigt fakturerede moms inden indledningen af afgiftskontrollen, under denne kontrol eller i forbindelse med en klage over den afgørelse, der afslutter kontrollen, synes anvendelsen af en national lovgivning som den, der er omhandlet i det præjudicielle spørgsmål, selv om den kan føre til, at det er umuligt at opnå berigtigelse af denne moms i forbindelse med en fornyet afgiftskontrol, derfor ikke at kunne gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til berigtigelse af moms.

40 Denne konstatering afkræftes ikke af den omstændighed, at forældelsesfristen for de i hovedsagen omhandlede transaktioner endnu ikke var udløbet på tidspunktet for indgivelsen af anmodningen om en fornyet afgiftskontrol. Den omstændighed alene, at den nationale lovgivning ud over den generelle forældelsesfrist fastsætter andre processuelle regler for udøvelsen af retten til berigtigelse af moms, er således ikke i strid med effektivitetsprincippet, for så vidt som anvendelsen af de nævnte regler ikke praktisk gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve denne ret, således som det følger af den retspraksis, der er nævnt i præmis 31 ovenfor.

41 I denne henseende fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at indledningen af en afgiftskontrol for en given periode i henhold til den gældende nationale lovgivning, uafhængigt af forældelsesfristen, ændrer den måde, hvorpå den afgiftspligtige person kan opnå berigtigelse af momsen for denne periode. En sådan berigtigelse er således ikke længere mulig ved en »egenberigtigelse«, men den afgiftspligtige person skal anmode skatte- og afgiftsmyndigheden om at tage de berigtigede fakturaer i forbindelse med den nævnte afgiftskontrol i betragtning i forbindelse med en eventuel klage over den afgørelse, der afslutter denne, eller i forbindelse med en fornyet afgiftskontrol, hvis indledning imidlertid er underlagt de betingelser, der er fastsat i den nationale bestemmelse, der er omhandlet i det præjudicielle spørgsmål.

42 Anvendelsen af de processuelle regler, der er nævnt i præmis 41 ovenfor, og som eksisterer uafhængigt af den generelle forældelsesfrist, kan imidlertid ikke under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til berigtigelse af moms, eftersom det tidsrum, hvori den afgiftspligtige person kunne opnå denne berigtigelse – inden påbegyndelsen af afgiftskontrollen, under denne kontrol eller i forbindelse med klagen over den afgørelse, der afslutter den – som fastslået i præmis 37 ovenfor, principielt var rimeligt.

43 De konstateringer, der er anført i præmis 39 ovenfor, afkræftes heller ikke af dom af 26. april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), og af 2. juli 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Konklusionerne fra disse domme vedrørte således situationer, der var kendetegnet ved, at den afgiftspligtige person havde en meget kort frist eller meget kort tid til at udøve sine rettigheder (jf. i denne retning dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 41, og af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 34). Som anført i præmis 36 ovenfor rådede den afgiftspligtige person under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede over et langt længere tidsrum til at udøve sin ret til berigtigelse af den uretmæssigt fakturerede moms, både inden indledningen af afgiftskontrollen og under denne kontrol og i forbindelse med en klage over den afgørelse, hvorved kontrollen blev afsluttet.

44 Hvad i øvrigt angår princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, som ligeledes er omhandlet i det præjudicielle spørgsmål, bemærkes for det første, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er en primærretlig regel, men et fortolkningsprincip, der skal anvendes parallelt med andre principper, hvilke bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet (jf. dom af 7.7.2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

45 Følgelig kan princippet om afgiftsneutralitet ikke i sig selv have til virkning at gøre det muligt for en afgiftspligtig person at berigtige uretmæssigt faktureret moms i en situation, hvor den pågældende ikke har udøvet sin ret til en sådan berigtigelse i henhold til de processuelle regler, der er fastsat i national ret, når disse regler ikke praktisk kan gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve denne ret (jf. i denne retning og analogt dom af 7.7.2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, præmis 50).

46 For det andet er det korrekt, at Domstolen har fastslået, at selv når anmodningen om tilbagebetaling af uretmæssigt betalt moms skyldes den afgiftspligtiges egen forsømmelse, skal den pågældende medlemsstat anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør mindst muligt indgreb i de ved EU-lovgivningen opstillede principper, såsom princippet om momsens neutralitet, og at henset til den rolle, som dette princip spiller i det fælles momssystem, forekommer en sanktion i form af en absolut

nægtelse af retten til tilbagebetaling af moms, der fejlagtigt er blevet faktureret og uretmæssigt er blevet betalt, derfor at være uforholdsmæssig (jf. i denne retning dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 36 og 37 og den deri nævnte retspraksis).

47 Selv om anvendelsen af en national lovgivning som den, der er omhandlet i det præjudicielle spørgsmål, i visse tilfælde kan føre til, at retten til tilbagebetaling af moms nægtes i forbindelse med en fornyet afgiftskontrol, forholder det sig ikke desto mindre således, at den afgiftspligtige person under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke er blevet frataget muligheden for effektivt at udøve denne ret inden indledningen af den tidligere afgiftskontrol, under denne kontrol og i forbindelse med en klage over den afgørelse, der afslutter den. Den nævnte anvendelse kan derfor ikke anses for at udgøre et absolut afslag på retten til tilbagebetaling af fejlagtigt faktureret moms, som er uforholdsmæssigt i forhold til formålet om at sikre overholdelsen af retssikkerhedsprincippet, således som det er anført i præmis 31 ovenfor.

48 Henset til det ovenstående skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivet og effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet samt proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der underlægger udøvelsen af retten til berigtigelse af moms, der uretmæssigt er blevet faktureret for en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol, betingelser, der er knyttet til fremlæggelsen af nye forhold, der kan medføre en ændring af konklusionerne på grundlag af denne kontrol, også selv om der ikke foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter, forudsat at den pågældende afgiftspligtige person i en rimelig periode faktisk kan udøve sin ret til berigtigelse.

Sagsomkostninger

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

På grundlag af disse præmisser kender

RETTEN (Anden Afdeling, sat med fem dommere)

for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet samt proportionalitetsprincippet

skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for en national lovgivning, der underlægger udøvelsen af retten til berigtigelse af merværdiafgift, der uretmæssigt er blevet faktureret for en periode, der allerede har været genstand for en afgiftskontrol, betingelser, der er knyttet til fremlæggelsen af nye forhold, der kan medføre en ændring af konklusionerne på grundlag af denne kontrol, også selv om der ikke foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter, forudsat at den pågældende afgiftspligtige person i en rimelig periode faktisk kan udøve sin ret til berigtigelse.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 3. juni 2026.

Underskrifter