Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Afdelingen for præjudicielle sager)

11. februar 2026 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – fælles momssystem – ret til fradrag af moms, der er betalt i tidligere led – artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112/EF – udstedelse af faktura med angivelse af moms for afgiftsperioden efter den periode, for hvilken fradragsretten er udøvet – afgiftsneutralitet og proportionalitet«

I sag T-689/24,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 2. oktober 2024, indgået til Domstolen den 10. december 2024, i sagen

I. S.A.

mod

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

har

RETTEN (Afdelingen for præjudicielle sager),

sammensat under rådslagningen af afdelingsformanden, S. Papasavvas, og dommerne N. Półtorak, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt (refererende dommer) og D. Petrlík,

generaladvokat: J. Martín y Pérez de Nanclares,

justitssekretær: fuldmægtig M. Zwozdziak-Carbonne,

på grundlag af Domstolens fremsendelse af anmodningen om præjudiciel afgørelse til Retten den 8. januar 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,

efter retsmødet den 28. oktober 2025,

* Processprog: polsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– I. ved doradcy podatkowi T. Michalik og J. Warnieło,

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ved M. Kowalewska og T. Tratkiewicz,

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved P. Carlin og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen 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, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem I. S.A. og Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysningsmyndighed, Polen, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende fradrag for moms på levering af gas og elektricitet til I., der fremgår af fakturaer, som sidstnævnte har modtaget i afgiftsperioden efter den periode, hvorunder købet var gennemført.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 63 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

4 Momsdirektivets afsnit X vedrørende fradrag indeholder et kapitel 1 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, som består af direktivets artikel 167-172. Nævnte direktivs artikel 167 fastsætter:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Momsdirektivets artikel 168 bestemmer følgende:

»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

[...]«

6 Kapitel 4 i momsdirektivets afsnit X med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten« indeholder nævnte direktivs artikel 178-183. Direktivets artikel 178 har følgende ordlyd:

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

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[…]«

7 Momsdirektivets artikel 179, stk. 1, foreskriver:

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

8 Momsdirektivets afsnit XI vedrørende afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser indeholder et kapitel 5, som har overskriften »Angivelser« og består af nævnte direktivs artikel 250-261. Sidstnævntes artikel 250, stk. 1, bestemmer:

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

9 Momsdirektivets artikel 273, stk. 1, fastsætter:

»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.«

Polsk ret

10 Artikel 86, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgifter på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2018, pos. 2174), som ændret (herefter »momsloven«), bestemmer:

»Såfremt varer og tjenesteydelser anvendes af den afgiftspligtige person i forbindelse med afgiftsbelagte transaktioner, har den pågældende som omhandlet i artikel 15 ret til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift med forbehold for artikel 114, artikel 119, stk. 4, artikel 120, stk. 17 og 19, samt artikel 124.«

11 Momslovens artikel 86, stk. 10, har følgende ordlyd:

»Retten til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift indtræder i den afgiftsperiode, i hvilken afgiftspligten for de af den afgiftspligtige person erhvervede eller importerede varer og tjenesteydelser er opstået.«

12 Momslovens artikel 86, stk. 10b, bestemmer:

»Retten til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift i de tilfælde, som nævnes i:

1) stk. 2, nr. 1), og [stk. 2,] nr. 2), litra a), indtræder tidligst i opgørelsen for den periode, hvor den afgiftspligtige person modtog fakturaen eller et tolddokument [...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 I., der er et momspligtigt selskab i Polen, driver et center for kompensation og afregning af sine medlemmers transaktioner, navnlig med hensyn til gas og elektricitet. Som led i sine aktiviteter anses dette selskab for køber og videresælger af varer, som er genstand for børshandel, og er anført som sådan på fakturaerne. Selskabet skal således erlægge indgående og udgående moms.

14 I. indgav således en anmodning om en bindende forhåndsafgørelse vedrørende moms til skatte- og afgiftsmyndigheden for at vide, om selskabet havde ret til at fradrage den indgående moms, der var angivet på de behørigt udfærdigede fakturaer for køb af gas og elektricitet, i medfør af momslovens artikel 86, stk. 1 og 10, selv om det havde modtaget de fakturaer, der dokumenterede købet for den relevante afgiftsperiode, i den følgende afgiftsperiode, dog senest på det tidspunkt, hvor dette selskab havde indgivet sin afgiftsangivelse.

15 I den bindende forhåndsafgørelse af 12. november 2019 fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden, at udøvelsen af fradragsretten i såvel polsk ret som EU-retten var betinget af overholdelsen af formkrav, herunder modtagelsen af en faktura. Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden bevirkede disse betingelser imidlertid ikke, at den afgiftspligtige person blev frataget retten til fradrag af indgående moms, og at princippet om momsens neutralitet dermed blev tilsidesat.

16 I forbindelse med en sag anlagt til prøvelse af denne bindende forhåndsafgørelse frifandt Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen) ved dom af 9. oktober 2020 sagsøgte i det af I. anlagte søgsmål, idet denne retsinstans navnlig fastslog, at retten til fradrag for den indgående afgift generelt er knyttet til det tidspunkt, hvor momsen forfaldt, dvs. det tidspunkt, hvor afgiftspligten opstod. Ifølge denne

retsinstans skulle to yderligere betingelser dog være opfyldt, for at den afgiftspligtige kunne udøve sin ret til fradrag, idet transaktionen faktisk skulle have fundet sted, og den afgiftspligtige person skulle være i besiddelse af en faktura, der dokumenterede denne transaktion. Ifølge Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa) ændres det tidspunkt, hvor retten til fradrag for den indgående afgift indtræder, der er fastsat i momsdirektivets artikel 167, således i praksis af det formkrav, som er fastsat i dette direktivs artikel 178, litra a), og som består i at være i besiddelse af den tilhørende faktura. Ifølge denne retsinstans følger det heraf, at retten til fradrag for den indgående afgift, forudsat at de øvrige betingelser er opfyldt, indtræder ved modtagelsen af nævnte faktura.

17 I. har den 9. oktober 2020 iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), der er den forelæggende ret, og har navnlig gjort gældende, at der er anlagt en urigtig fortolkning af momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a).

18 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), er gennemført urigtigt i den nationale retsorden. Det er nemlig den forelæggende rets opfattelse, at momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 1), fastsætter en yderligere betingelse, for at fradragsretten indtræder, sammenlignet med momsdirektivet, nemlig kravet om at være i besiddelse af en faktura eller tolddokumentation på dagen for afregningen.

19 Ifølge den forelæggende ret bevirker anvendelsen af momslovens artikel 86, stk. 10b, nr. 1), at det tidspunkt, hvor fradragsretten indtræder, udskydes i det foreliggende tilfælde. Når sælgeren allerede har betalt den skyldige moms til statskassen for den transaktion, som vedkommende har gennemført, skal køberen ifølge den forelæggende ret nemlig vente, indtil den pågældende fysisk modtager den tilhørende faktura, for at fradragsretten indtræder.

20 Den forelæggende ret har anført, at der i medfør af EU-retten skal være mulighed for at fradrage den indgående afgift for en given afgiftsperiode, når fradragsretten er indtrådt i denne periode, og at den afgiftspligtige person på tidspunktet for udøvelsen af denne ret desuden skal være i besiddelse af en faktura eller et tolddokument. Det er den forelæggende rets opfattelse, at en sådan fortolkning giver den afgiftspligtige person mulighed for at udøve sin ret til fradrag for indgående afgift uden unødig forsinkelse, uden at der herved skabes en risiko for misbrug. Den forelæggende ret har præciseret, at en udsættelse af momsfradraget kan have direkte indvirkning på, om neutralitetsprincippet tilsidesættes, og ikke er direkte begrundet i momsdirektivet.

21 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i [momsdirektivet] samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at [disse bestemmelser og principper] er til hinder for en national bestemmelse som artikel 86, stk. 10b, nr. 1), i [momsloven], hvorefter en afgiftspligtig person ikke kan udøve retten til fradrag for indgående moms i den angivelse, der indgives for den periode, hvor de materielle betingelser for udøvelse af denne ret blev opfyldt, hvis den afgiftspligtige person ikke havde modtaget en faktura i denne periode, selv om fakturaen blev modtaget inden indgivelsen af denne angivelse?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), samt princippet om momsens neutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser og principper er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person ikke kan udøve retten til fradrag for moms, der er betalt i tidligere led, i en angivelse, der indgives for den periode, hvor den pågældende opfyldte de materielle betingelser for udøvelse af denne ret, hvis vedkommende ikke havde modtaget en tilhørende faktura i denne periode, selv om fakturaen blev modtaget inden indgivelsen af denne angivelse.

23 Ifølge fast retspraksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som er indført ved EU-lovgivningen (jf. dom af 12.9.2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

24 Fradragsordningen tilsigter nemlig helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv principielt er momspligtig (jf. dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.9.2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis). Det grundlæggende princip i momssystemet hviler på den omstændighed, at momsen udelukkende har til formål at belaste den endelige forbruger og være fuldstændig neutral over for afgiftspligtige personer, som deltager i produktions- og distributionsprocessen forud for den endelige afgiftspålæggelse, uafhængigt af antallet af transaktioner, der har fundet sted (jf. dom af 12.9.2024, Novo Nordisk (Moms – bidrag betalt i henhold til en retlig forpligtelse), C-248/23, EU:C:2024:735, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

25 Den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan principielt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de såvel materielle som formelle krav og betingelser, som nævnte ret er undergivet. Særligt udøves denne ret normalt straks for hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere handelsled (jf. dom af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – Fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.9.2024, NARE-BG, C-429/23, EU:C:2024:742, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

26 Det fremgår af momsdirektivets artikel 167, at fradragsretten indtræder samtidigt med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, og i medfør af dette direktivs artikel 63 forfalder denne afgift på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted (dom af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – Fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 31).

27 Som omtalt i præmis 25 ovenfor er fradragsretten betinget af, at de materielle såvel som de formelle krav og betingelser, der er fastsat i momsdirektivet, overholdes.

28 De materielle betingelser for fradragsretten er de betingelser, som regulerer selve grundlaget for og omfanget af denne ret som omhandlet i momsdirektivets afsnit X, kapitel 1, med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«. I medfør af momsdirektivets artikel 168, litra a), skal de varer, for hvilke den afgiftspligtige person ønsker at gøre fradragsretten gældende, således være erhvervet af denne i denne egenskab på tidspunktet for erhvervelsen. Endvidere skal disse varer anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og disse varer skal være leveret af en anden afgiftspligtig i et forudgående led (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 28; jf. ligeledes dom af 14.10.2021, Finanzamt N og Finanzamt G (Meddelelse af henførselsbeslutningen), C-45/20 og C-46/20, EU:C:2021:852, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

29 De formelle betingelser for fradragsretten fastsætter de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at momssystemet fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse (jf. dom af 14.10,2021, Finanzamt N og Finanzamt G (Meddelelse af henførselsbeslutningen), C-45/20 og C-46/20, EU:C:2021:852, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Det fremgår navnlig af momsdirektivets artikel 178, litra a), at udøvelsen af fradragsretten er undergivet et krav om besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6 (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

30 Denne sondring mellem de materielle og formelle betingelser for fradragsretten er væsentlig, da det grundlæggende princip om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet ifølge fast retspraksis 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 (jf. i denne retning dom af 14.10.2021, Finanzamt N og Finanzamt G (Meddelelse af henførselsbeslutningen), C-45/20 og C-46/20, EU:C:2021:852, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 98 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har ligeledes præciseret, at den manglende overholdelse af de formelle krav, som det var muligt at afhjælpe, ikke kunne bringe momssystemets tilfredsstillende funktion i fare (dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 46).

31 Det følger af den retspraksis, der er nævnt i præmis 28-30 ovenfor, at fradragsrettens indtræden ikke alene kan være betinget af, at de materielle betingelser fastsat i momsdirektivet er opfyldt (dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 45).

32 Denne fradragsret indtræder således uafhængigt af besiddelsen af en faktura, hvilket blot er et formkrav for udøvelsen heraf (jf. præmis 28-31 ovenfor). Det er i henhold til momsdirektivets artikel 178 derimod i princippet kun muligt at udøve denne ret fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person er kommet i besiddelse af en faktura (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 43).

33 Ifølge den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning indtræder retten til at fradrage den indgående moms i den moms, der er betalt, tidligst ved afregningen for den periode, hvorunder den afgiftspligtige person modtog den tilhørende faktura. Hvis nævnte faktura er modtaget i en afgiftsperiode efter den periode, hvorunder den afgiftspligtige transaktion fandt sted, indtræder fradragsretten således under denne efterfølgende periode i medfør af denne lovgivning. Som den forelæggende ret også har konstateret, indfører denne lovgivning således en supplerende betingelse, for at fradragsretten indtræder, nemlig besiddelse af en faktura eller et tolddokument, i medfør af hvilken eller hvilket nævnte ret udøves, selv om de materielle betingelser, herunder gennemførelsen af den afgiftspligtige transaktion, var opfyldt.

34 Det fremgår af retspraksis, at fradragsretten principielt udøves i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig – henset til momsdirektivets artikel 167 – samtidig med, at afgiften forfalder (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 44, af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 36, og af 21.10.2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, præmis 84).

35 I modsætning til, hvad den polske regering har gjort gældende, kan den modsatte konklusion i forhold til den i præmis 34 ovenfor nævnte ikke udledes af dom af 29. april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268). Den omstændighed, at Domstolen i nævnte doms præmis 34 og 38 fastslog, at fradragsretten principielt skal udøves for den afgiftsperiode, dels hvor denne ret er opstået, og dels hvor den afgiftspligtige person var i besiddelse af en faktura eller et andet tilsvarende dokument, kan forklares med det forhold, at sagsøgeren i hovedsagen i den sag, der gav anledning til nævnte dom, ikke var i besiddelse af en faktura eller et sådant dokument på tidspunktet for sin udøvelse af retten til momsfradrag (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 39).

36 I modsætning til sagsøgeren i hovedsagen i den sag, der gav anledning til dom af 29. april 2004, Terra Baubedarf-Handel GmbH (C-152/02, EU:C:2004:268), og i lighed med sagsøgeren i hovedsagen i den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), rådede den pågældende afgiftspligtige person over fakturaer på tidspunktet for sin udøvelse af retten til momsfradrag.

37 Fradragets umiddelbare karakter, som er omtalt i præmis 35 i dom af 29. april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), har bl.a. til formål at sikre neutraliteten af det fælles momssystem, og at de afgiftspligtige personer ikke løber en finansiel risiko, idet de helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Dette er begrundelsen for, at den periode, inden for hvilken den erhvervede vare eller den leverede ydelse er blevet pålagt moms, hvorved der indtræder ret til fradrag, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 179 skal være sammenfaldende med den periode, i hvilken fradragsretten udøves.

38 Hvis den afgiftspligtige person ikke kan fradrage den moms, der er betalt i tidligere led, vedrørende transaktioner foretaget i den periode, hvorunder retten til fradrag er indtrådt, selv om fakturaer herfor var tilgængelige på tidspunktet for indgivelsen af momsangivelsen for nævnte periode, bærer denne person midlertidigt momsbyrden, således at vedkommende ikke helt aflastes for denne afgift, hvilket er i strid med princippet om momsens neutralitet, proportionalitetsprincippet og den umiddelbare karakter af fradrag for moms, der er betalt i tidligere led (jf. analogt dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 46-49).

39 Denne konklusion bekræftes af retspraksis vedrørende de tidsmæssige virkninger af berigtigelse af en faktura.

40 Det fremgår nemlig af retspraksis, at momsdirektivets bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter berigtigelse af en faktura ikke har tilbagevirkende kraft, således at retten til momsfradrag på grundlag af den berigtigede faktura ikke kan udøves for det år, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget, men først for det år, hvor fakturaen blev berigtiget (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 43).

41 Hvis en afgiftspligtig person efter berigtigelse af den tilsvarende faktura kan udøve sin fradragsret for den afgiftspligtige periode, hvorunder nævnte faktura oprindeligt blev udfærdiget, selv om der ikke forelå en forskriftsmæssig faktura på tidspunktet for den oprindelige afgiftsangivelse, gælder disse betragtninger så meget desto mere for en afgiftspligtig person, der fremlægger en forskriftsmæssig faktura ved indgivelsen af denne angivelse.

42 Momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser og principper er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person ikke kan udøve retten til fradrag for moms, der er betalt i tidligere led, i en angivelse, der indgives for den periode, hvor den pågældende opfyldte de materielle betingelser for udøvelse af denne ret, hvis vedkommende ikke havde modtaget en tilhørende faktura i denne periode, selv om fakturaen blev modtaget inden indgivelsen af denne angivelse.

43 Denne konklusion drages ikke i tvivl af den polske regering og skatte- og afgiftsmyndigheden anførte argumenter om momsdirektivets artikel 273.

44 I medfør af momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er nemlig et formål, som anerkendes og støttes i dette direktiv. I medfør af proportionalitetsprincippet må de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan vedtage i henhold til momsdirektivets artikel 273, imidlertid ikke gå videre end, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 47, og af 12.4.2018, Biosafe–Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 38).

45 Skatte- og afgiftsmyndigheden har i retsmødet bl.a. gjort gældende, at den nationale bestemmelse i bestemte tilfælde kunne forebygge, at moms fradrages i efterfølgende led, før den er angivet i tidligere led, således at der undgås problemer med kontrollen af afregningen af fakturaerne. Denne risiko opstår imidlertid ikke i en situation som den, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, hvor den afgiftspligtige person reelt var i besiddelse af en overensstemmende faktura på tidspunktet for indgivelsen af sin angivelse, hvilket gav skatte- og afgiftsmyndigheden mulighed for at foretage den fornødne kontrol. En medlemsstat kan ikke forfølge formålet om at sikre en korrekt opkrævning af moms og undgå unddragelse med en generel foranstaltning, som ikke foreskriver hensyntagen til samtlige relevante omstændigheder, og som bl.a. systematisk kan hindre fradragsretten for alle afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 54).

46 Henset til ovenstående betragtninger er det ikke nødvendigt at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at dette princip også er til hinder en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede.

47 Dermed skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), samt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser og principper er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person ikke kan udøve retten til fradrag for moms, der er betalt i tidligere led, i en angivelse, der indgives for den periode, hvor

den pågældende opfyldte de materielle betingelser for udøvelse af denne ret, hvis vedkommende ikke havde modtaget en tilhørende faktura i denne periode, selv om fakturaen blev modtaget inden indgivelsen af denne angivelse.

Sagsomkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte 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 (Afdelingen for præjudicielle sager) for ret:

Artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og proportionalitetsprincippet

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser og principper er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person ikke kan udøve retten til fradrag for moms, der er betalt i tidligere led, i en angivelse, der indgives for den periode, hvor den pågældende opfyldte de materielle betingelser for udøvelse af denne ret, hvis vedkommende ikke havde modtaget en tilhørende faktura i denne periode, selv om fakturaen blev modtaget inden indgivelsen af denne angivelse.

Papasavvas Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Petrlík

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. februar 2026.

Underskrifter