



Samling af Afgørelser

Sag C-335/19

**E. Sp. z o.o. Sp. k.
mod
Minister Finansów**

(anmodning om præjudiciel afgørelse
indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny)

Domstolens dom (Første Afdeling) af 15. oktober 2020

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90 – nedsættelse af momsgrundlaget – ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen – betingelser, der i medfør af national lovgivning pålægges for udøvelse af retten til nedsættelse – betingelse om, at debitor ikke må være under konkurs- eller likvidationsbehandling – betingelse om, at kreditor og debitor skal være momspligtige personer«

Harmonisering af skattelovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftsgrundlag – nedsættelse i tilfælde af ikke eller kun delvis betaling – nationale undtagelsesforanstaltninger – regulering af afgiftsgrundlaget og den skyldige moms – national lovgivning, der underlægger nedsættelse af afgiftsgrundlaget et krav om, at kreditor og debitor skal være momspligtige personer, og at debitor ikke må være under insolvensbehandling – ikke lovlig

(Rådets direktiv 2006/112, art. 90, stk. 1, og art. 273)

(jf. præmis 21-23, 33-35, 46, 48, 50 og 53 samt domskonkl.)

Resumé

E., som er et merværdiafgiftspligtigt (moms) polsk anpartsselskab med hjemsted i Polen, udøvede virksomhed bestående i skatterådgivning og undergav de således i Polen leverede ydelser den normale momssats. E. udstedte til en af sine klienter, som var registreret som momspligtig, en faktura indeholdende moms for ydelser, der var afgiftspligtige på det polske område. Denne klient blev efter udløbet af fristen for betaling taget under likvidation, men forblev registreret som momspligtig. Idet fakturaen ikke blev betalt, indgav E. en anmodning til finansministeren om bindende svar for at få oplyst, om selskabet, på trods af at dets klient blev taget under likvidation efter leveringen af de pågældende ydelser, kunne foretage en nedsættelse af momsgrundlaget for ikke-betaling af fordringen fra fakturaen som følge af, at de øvrige betingelser, der var fastsat i den nationale momslovgivning, var opfyldt.

Ved bindende svar besvarede finansministeren denne anmodning benægtende. Finansministeren anførte, at artikel 90 i direktiv 2006/112¹ kun giver afgiftspligtige personer ret til at nedsætte momsgrundlaget på de betingelser, som fastsættes af hver medlemsstat. Disse er fastsat i den nationale momslovgivning. Hvis én af disse to betingelser, såsom kravet om, at debitor ikke må være under likvidationsbehandling, ikke er opfyldt, kan den afgiftspligtige person ifølge ministeren ikke påberåbe sig en nedsættelse ved at udlede sidstnævnte direkte af EU-retten.

Efter at have påklaget det bindende svar til den kompetente polske ret i første instans, men uden at få medhold heri, iværksatte E. kassationsappel ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) og anførte, at førsteinstansretten med urette havde fastslået, at de anfægtede bestemmelser i den nationale momslovgivning ikke tilsidesatte de krav, der følger af EU-retten.

De relevante bestemmelser i national lovgivning undergav den afgiftspligtige persons ret til at nedsætte afgiftsgrundlaget i tilfælde, hvor en fordrings uerholdelighed kan anses for godtgjort, en betingelse om, at debitor på dagen for leveringen af varen eller ydelsen samt på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen med henblik på at opnå denne nedsættelse skal være registreret som momspligtig og ikke må være taget under konkurs- eller likvidationsbehandling, og at kreditor på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen selv fortsat er registreret som momspligtig. Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, som bl.a. omhandler tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen efter det tidspunkt, hvor den transaktion, der gav anledning til afgiftens betaling, har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter gennemførelsen af en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller nogen modydelse overhovedet. Artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112 tillader medlemsstaterne at fravige reglen i dette direktivs artikel 90, stk. 1, i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen.

Da den forelæggende ret rejste tvivl om den skønsmargen, som er indrømmet medlemsstaterne til i deres nationale ret at fastsætte de betingelser, hvorunder bestemmelserne i artikel 90 i direktiv 2006/112 finder anvendelse, forelagde den Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af denne bestemmelse.

I sin dom af 15. oktober 2020 fastslog Domstolen, at artikel 90 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som betinger nedsættelsen af momsgrundlaget af, at debitor på dagen for leveringen af varen eller ydelsen samt på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen med henblik på at opnå denne nedsættelse skal være registreret som momspligtig og ikke må være taget under konkurs- eller likvidationsbehandling, og at kreditor på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen selv fortsat er registreret som momspligtig.

Domstolen undersøgte i denne henseende, om den begrænsning, som disse betingelser indebærer for afgiftspligtige personer såsom E., var begrundet i nødvendigheden af at tage hensyn til uvisheden om, hvorvidt ikke-betalingen er endelig.

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

Domstolen fandt således, at betingelser, der underlægger nedsættelse af afgiftsgrundlaget et krav om, at debitor på dagen for leveringen af varen eller ydelsen skal være registreret som momspligtig, og at kreditor og debitor på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen fortsat er registreret som momspligtige, ikke kan begrundes i denne nødvendighed. Domstolen præciserede endvidere, at selv om det er korrekt, at en afgiftspligtig persons ret til at nedsætte afgiftsgrundlaget efter gennemførelsen af en transaktion indebærer en forpligtelse for den anden part i denne transaktion til på sin side at regulere det fradragsberettigede momsbeløb, kan sikringen af en symmetrisk nedsættelse af afgiftsgrundlaget for den skyldige moms og det fradragsberettigede momsbeløb ikke afhænge af, at de to parter er momspligtige personer. Domstolen fastslog endvidere, at kravet om, at kreditor og debitor skal være momspligtige personer, hverken kan begrundes i hensynet til forebyggelse af uregelmæssigheder eller misbrug, eller i forhold til bestemmelserne i artikel 273 i direktiv 2006/112.

Hvad angik den betingelse, som underlagde nedsættelse af momsgrundlaget et krav om, at debitor ikke er under konkurs- eller likvidationsbehandling på tidspunktet for leveringen af varerne eller ydelserne og på dagen før indgivelsen af reguleringen af afgiftsangivelsen, fandt Domstolen, at denne betingelse, ved at fratage kreditor dennes ret til nedsættelse på grund af den omstændighed, at det ikke inden afslutningen af konkurs- eller likvidationsbehandlingen kan fastslås, at fordringen er endeligt uerholdelig, effektivt tager hensyn til uvisheden om, hvorvidt den manglende betaling er endegyldig. En sådan uvished kan imidlertid ligeledes tages i betragtning ved at tillade en nedsættelse af momsgrundlaget, når kreditor inden afslutningen af konkurs- eller likvidationsbehandlingen godtgør, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive betalt, selv hvis beskatningsgrundlaget efterfølgende reguleres opad i tilfælde af, at betalingen ikke desto mindre foretages. En sådan ordning ville være lige så effektiv med hensyn til at nå det tilstræbte mål og samtidig være mindre indgribende for kreditor.

Domstolen bemærkede endelig, at idet artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 har direkte virkning, kan en afgiftspligtig person såsom E., som kun manglede at opfylde de betingelser, der var fastsat i national lovgivning, som ikke var forenelige med denne bestemmelse, påberåbe sig nævnte bestemmelse over for staten for de nationale retter for at opnå nedsættelse af sit momsgrundlag, idet den nationale ret, der behandler sagen, har ansvaret for i henhold til princippet om EU-rettens forrang at se bort fra disse uforenelige betingelser.