



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

18. marts 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 203 – uretmæssigt fakturerede afgifter – god tro hos fakturaens udsteder – risiko for tab af afgiftsindtægter – medlemsstaternes forpligtelse til at foreskrive mulighed for berigtigelse af den uretmæssigt fakturerede afgift – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-48/20,

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 15. november 2019, indgået til Domstolen den 28. januar 2020, i sagen

UAB »P.«

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, Domstolens vicepræsident, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommer M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- UAB »P.« ved doradca podatkowy D. Kosacka,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og J. Szczodrowski, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) og proportionalitetsprincippet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem UAB »P.« (herefter »P.«) og Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direktøren for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer i B., Polen) vedrørende betaling af uretmæssigt faktureret merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 203 i direktiv 2006/112 bestemmer:

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

Polsk ret

- 4 Artikel 108, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og ydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2004, nr. 54, pos. 535) har i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (Dz. U. af 2016, pos. 710) (herefter »momsloven«), følgende ordlyd:

»Når en juridisk person, en organisatorisk enhed, der ikke har status som juridisk person, eller en fysisk person udsteder en faktura med angivelse af et momsbeløb, er vedkommende forpligtet til at betale dette beløb.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 5 P. er et selskab med hjemsted i Litauen, som stillede brændstokkort til rådighed for litauiske transportselskaber, der gjorde det muligt for disse transportselskaber at tanke brændstof på visse tankstationer beliggende på polsk område.
- 6 Da P. var af den opfattelse, at dets erhvervmæssige virksomhed bestod i køb af brændstof fra polske tankstationer med henblik på efterfølgende at videresælge brændstoffet til litauiske transportselskaber ved hjælp af brændstokkort, udstedte selskabet fakturaer for levering af brændstof til disse transportselskaber med angivelse af et momsbeløb.
- 7 Ved afgørelse af 27. juni 2014 konstaterede Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Białystok, Polen), at P. skyldte moms for perioden mellem marts 2011 og december 2011, at der var blevet opkrævet for meget moms i perioden mellem marts 2011 og juni 2011, og at der skulle betales moms i henhold til momslovens artikel 108. Den nævnte direktør fandt ligeledes, at P. ikke havde ret til at fradrage den indgående moms, som var blevet erlagt i henhold til de af tankstationerne udstedte fakturaer for køb af brændstof.
- 8 P. indgav en administrativ klage over denne afgørelse til Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direktøren for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer i B., Polen).

- 9 Ved afgørelse af 2. oktober 2014 annullerede direktøren for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer i B. afgørelsen af 27. juni 2014 fra direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Białystok med den begrundelse, at denne havde fastsat beskatningsstedet for sagsøgeren i hovedsagens aktiviteter i strid med momslovens bestemmelser. Den nævnte direktør for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer traf desuden afgørelse om sagens realitet, idet denne fastlagde P.'s afgiftsmæssige forpligtelser i momsmæssig henseende.
- 10 I sin afgørelse af 2. oktober 2014 bekræftede direktøren for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer i B. – i lighed med direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Białystok – at P. hverken havde købt eller leveret brændstof på polsk område. Den pågældende var af den opfattelse, at de polske tankstationer leverede brændstoffet direkte til de litauiske transportselskaber, som tankede på disse tankstationer ved hjælp af de hos P. købte brændstofkort, idet de herved havde fuld valgfrihed, bl.a. for så vidt angår brændstofmængden og -typen. P.'s faktiske virksomhed bestod således i at finansiere de litauiske transportselskabers køb af brændstof på de nævnte tankstationer ved hjælp af brændstofkort. Denne virksomhed udgjorde en finansiel tjenesteydelse, der er momsfritaget i Polen i henhold til momsloven.
- 11 For så vidt som de af P. udstedte fakturaer ikke afspejlede det faktiske forløb af selskabets virksomhed, bekræftede direktøren for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer i B. i øvrigt ligeledes, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde ret til fradrag for den indgående moms, som var blevet erlagt i henhold til de af tankstationerne udstedte fakturaer. Den pågældende fandt endvidere, at de af P. udstedte salgsfakturaer i henhold til momsloven skabte en forpligtelse for dette selskab til at betale det herpå anførte momsbeløb.
- 12 P. anlagde sag til prøvelse af afgørelsen fra direktøren for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer i B. ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Białystok, Polen), som ved dom af 7. april 2015 annullerede denne afgørelse.
- 13 Direktøren for skatte- og afgiftsmyndighedens appelkammer i B. iværksatte kassationsanke til prøvelse af denne dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen).
- 14 Ved dom af 17. februar 2017 ophævede den nævnte domstol for det første dommen fra Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Białystok) af 7. april 2015, idet den fandt, at sidstnævnte var forpligtet til på grundlag af de for den fremlagte sagsakter at vurdere, om skattemyndighederne med rette havde fastslået, at P.'s udstedelse af fakturaerne havde medført en risiko for tab af afgiftsindtægter for staten, og hjemviste for det andet sagen til fornyet behandling heraf.
- 15 Ved dom af 19. juli 2017 forkastede Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Białystok) P.'s søgsmål med den begrundelse, at der forelå en risiko for tab af afgiftsindtægter for staten.
- 16 P. har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret. Den forelæggende ret har under henvisning til dom af 6. februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), og af 15. maj 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), anført, at P.'s faktiske virksomhed bestod i at finansiere selskabets litauiske kunders køb af brændstof på tankstationer ved hjælp af brændstofkort, og at selskabet følgelig havde begrænset sig til at levere finansielle tjenesteydelser til litauiske enheder, som ikke var momspligtige i Polen.
- 17 Den nævnte ret har imidlertid anført, at det ikke er blevet godtgjort, at adfærden hos P. og hos dette selskabs medkontrahenter er udtryk for svig eller misbrug. Det var nemlig på grund af praksis hos de polske skatte- og afgiftsmyndigheder, at transaktioner som dem, P. gennemførte, blev anset for

kædetransaktioner med henblik på levering af brændstof til transportselskaber. Ifølge denne praksis leverede hver af de erhvervsdrivende, der deltog i brændstofforsyningskæden, en levering af varer mod vederlag, nemlig brændstof, selv om der rent faktisk kun var en enkelt fysisk levering af varer.

- 18 Den forelæggende ret har således anført, at P. på grundlag af denne praksis har kunnet betragte sig selv som deltager i en kædetransaktion, og nærmere bestemt som erhverver af brændstof fra tankstationerne med henblik på at videresælge det til de litauiske transportselskaber. Disse modtog fakturaer fra P. med angivelse af momsen på dette brændstof og kunne anmode om tilbagebetaling heraf i Polen.
- 19 Den forelæggende ret har desuden præciseret, at for så vidt som tvisten i hovedsagen vedrører P.'s momsangivelser for perioder, hvor de polske skatte- og afgiftsmyndigheder fulgte den pågældende nationale praksis, kunne P. gyldigt støtte sig på den fortolkning af momslovens bestemmelser, som disse myndigheder havde anlagt i forbindelse med bindende svar.
- 20 Den nævnte ret har anført, at selv om P. handlede i god tro, udstedte selskabet ikke desto mindre i 2011 ikke-konforme fakturaer til de litauiske transportvirksomheder med angivelse af momsen, og at betingelserne for anvendelse af momslovens artikel 108, stk. 1, som gennemfører artikel 203 i direktiv 2006/112, derfor formelt er opfyldt.
- 21 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at det følger af Domstolens praksis, at med henblik på at sikre momsens neutralitet skal udstederen af en faktura, der har handlet i god tro, have mulighed for at berigtige afgift, som fejlagtigt er anført på fakturaen, i henhold til en procedure, der er fastsat af den pågældende medlemsstat. Da polsk ret imidlertid ikke foreskriver en sådan procedure, når der er indledt en skatte- eller afgiftssag mod den berørte, har den forelæggende ret anført, at P. ikke har haft mulighed for at berigtige den afgift, som fejlagtigt er anført på de fakturaer, der blev udstedt til de litauiske transportselskaber.
- 22 Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at såfremt transaktionerne mellem tankstationerne, P. og de litauiske transportselskaber var blevet pålagt moms på korrekt vis, ville disse transportselskaber ikke være blevet tilsendt fakturaer udstedt af P. med fejlagtig angivelse af momsen, men fakturaer udstedt af tankstationerne for levering af brændstof med angivelse af et momsbeløb tæt på det momsbeløb, som blev angivet i de af P. udstedte fakturaer.
- 23 Ifølge den nævnte ret ville en korrekt angivelse af disse transaktioner fra aktørernes side således også have gjort det muligt for de litauiske transportselskaber at anmode om tilbagebetaling af den moms, der var angivet i de fakturaer, som var blevet udstedt af tankstationerne, hvilket viser, at P.'s udstedelse af fakturaer, hvorpå der fejlagtigt var blevet angivet moms, ikke udgjorde en risiko for tab af afgiftsindtægter for staten. Den forelæggende ret har derimod anført, at den omstændighed, at momslovens artikel 108 finder anvendelse på de af P. udstedte fakturaer, mens tankstationernes levering af brændstof ligeledes skal pålægges moms, bevirker, at en og samme transaktion pålægges moms to gange.
- 24 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 203 i [direktiv 2006/112] og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse som [momslovens] artikel 108, stk. 1, [...] i en situation som den i hovedsagen omhandlede, på moms, der ukorrekt er anført på en faktura af en afgiftspligtig person, der handler i god tro, når:

- den afgiftspligtige persons adfærd ikke udgjorde afgiftssvig, men var resultatet af en urigtig fortolkning af retsreglerne hos de parter, der var involveret i transaktionen, baseret på afgiftsmyndighedernes fortolkning og på sædvanlig praksis på området på tidspunktet for

transaktionen, som gjorde, at det med urette blev lagt til grund, at udstederen foretog en levering af varer, selv om den pågældende faktisk leverede en ydelse, der havde karakter af en finansiell formidlingstjeneste, der er fritaget for moms, og

- modtageren af fakturaen med ukorrekt anført moms ville have haft ret til at kræve momsen refunderet, hvis transaktionen var blevet korrekt faktureret af den afgiftspligtige person, der faktisk foretog leveringen af varer til modtageren?»

Om det præjudicielle spørgsmål

- 25 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 203 i direktiv 2006/112 samt proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person i god tro at berigtige fakturaer, hvorpå der fejlagtigt er blevet angivet moms, efter indledningen af en afgiftskontrolprocedure, mens disse fakturaers adressat havde haft ret til tilbagebetaling af denne afgift, såfremt der var blevet foretaget en behørig angivelse af de transaktioner, som var genstand for disse fakturaer.
- 26 Det fremgår af artikel 203 i direktiv 2006/112, at enhver person, som anfører momsen på en faktura, skal betale den på denne faktura anførte afgift. I denne forbindelse har Domstolen præciseret, at den moms, der er anført på en faktura, påhviler udstederen af denne faktura, også i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en reel afgiftspligtig transaktion (dom af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 26).
- 27 Domstolen har fastslået, at denne bestemmelse har til formål at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som den fradragsret, der er fastsat i dette direktiv, kan foranledige (dom af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24).
- 28 I denne sammenhæng skal det bemærkes, at selv om medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, må disse foranstaltninger ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de således forfulgte mål, og de kan derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten på området (dom af 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Hvad angår princippet om momsens neutralitet tilsigter dette helt at aflaste den afgiftspligtige person for moms i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed. Dette system sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed principielt i sig selv er momspligtig (dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 Hvad særligt angår tilbagebetalingen af den fejlagtigt fakturerede moms har Domstolen fastslået, at direktiv 2006/112 ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af uretmæssigt faktureret moms, og at det under disse omstændigheder principielt tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af uretmæssigt faktureret moms (dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 For at sikre momsens neutralitet skal medlemsstaterne i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro (dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

- 32 Denne løsning finder bl.a. anvendelse i en situation, hvor den afgiftspligtige person handlede i god tro, da denne udstedte fakturaer, hvorpå der fejlagtigt blev angivet moms, for så vidt som den pågældende på grundlag af de polske skatte- og afgiftsmyndigheders faste praksis lagde til grund, at den omstændighed, at der blev stillet brændstokkort til rådighed for erhvervsdrivende, som gjorde det muligt for disse at tanke brændstof på tankstationer, ikke udgjorde en finansiel tjenesteydelse, der var fritaget for moms i Polen, men en levering af varer, som var pålagt denne afgift i denne medlemsstat.
- 33 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at selv om polsk ret principielt foreskriver en procedure, der gør det muligt at berigtige moms, som en afgiftspligtig person i god tro fejlagtigt har faktureret, finder denne procedure ikke anvendelse, når en afgiftskontrolprocedure er blevet indledt over for den berørte.
- 34 Det skal i denne forbindelse fastslås, at et afslag på at give mulighed for at berigtige de brændstoffakturaer, hvorpå der fejlagtigt er blevet angivet moms, og som er udstedt til transportselskaber, mens de af tankstationerne foretagne leveringer af brændstof til disse transportselskaber også er momspligtige, ville svare til at pålægge sagsøgeren i hovedsagen at bære en afgiftsbyrde i strid med princippet om momsens neutralitet.
- 35 Under disse omstændigheder skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 203 i direktiv 2006/112 samt proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person i god tro at berigtige fakturaer, hvorpå der fejlagtigt er blevet angivet moms, efter indledningen af en afgiftskontrolprocedure, mens disse fakturaers adressat havde haft ret til tilbagebetaling af denne afgift, såfremt der var blevet foretaget en behørig angivelse af de transaktioner, som var genstand for disse fakturaer.

Sagsomkostninger

- 36 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 de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt proportionalitetsprincippet og princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person i god tro at berigtige fakturaer, hvorpå der fejlagtigt er blevet angivet moms, efter indledningen af en afgiftskontrolprocedure, mens disse fakturaers adressat havde haft ret til tilbagebetaling af denne afgift, såfremt der var blevet foretaget en behørig angivelse af de transaktioner, som var genstand for disse fakturaer.

Underskrifter