

Sag C-48/20

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1 i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

28. januar 2020

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Afgørelse af:

15. november 2019

Appellant:

UAB »P«

Indstævnt:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Hovedsagens genstand

Pligten til at betale moms, der ukorrekt er anført på fakturaen af en afgiftspligtig person, der handler i god tro.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af momsdirektivet; forelæggelse på grundlag af artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

Skal artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006 som ændret) og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse som artikel 108, stk. 1, i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2011, nr. 177, position 1054, som ændret), 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 finansiel 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?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) bestemmer, at momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.

Relevante nationale retsfor skrifter

Artikel 108, stk. 1 i Ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2016, position 710, som ændret herefter »momsloven«) bestemmer, at når en juridisk person, en organisatorisk enhed, der ikke har status som juridisk person, eller en fysisk person udsteder en faktura, hvori denne angiver momsbeløbet, er vedkommende forpligtet til at betale det.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Ved afgørelse af 27. juni 2014 pålagde naczelnik urzędu skarbowego (direktøren for afgiftsmyndigheden[, herefter »afgiftsmyndigheden«]) det appellerende selskab, UAB P., der har hjemsted i Litauen (herefter »selskabet«), at betale moms i form af afgift på varer og tjenesteydelser for perioden fra marts 2011 til december 2011, fastslog, at der var betalt for meget moms for perioden fra marts 2011 til juni 2011, samt pålagde en afgift, der skulle betales i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1. Afgiftsmyndigheden nægtede selskabet ret til at fradrage den indgående moms, der var angivet i fakturaer udstedt til selskabet i forbindelse med tankstationers køb af brændstof. Afgiftsmyndigheden fandt endvidere, at selskabet havde udstedt fakturaer, der angav fiktivt salg af brændstof til litauiske virksomheder. Ifølge afgiftsmyndigheden var selskabet hverken køber eller leverandør af brændstof. Selskabets faktiske virksomhed bestod derimod i at

finansiere (dvs. yde lån) til de litauiske virksomheders køb af diesel fra tankstationer ved brug af tankkort. Disse transaktioner udgør finansielle tjenesteydelser, der er momsfrataget ifølge momsloven.

- 2 Ved afgørelse af 2. oktober 2014 annullerede direktør izby skarbowej (direktøren for afgiftsmyndighedens appelkammer) afgiftsmyndighedens afgørelse i sin helhed på grund af denne myndigheds fejlagtige fastsættelse af beskatningsstedet for selskabets virksomhed og traf afgørelse om sagens realitet ved at fastsætte selskabets momstilsvar for marts 2011 til december 2011, ved at fastsætte perioden med for meget betalt moms til perioden fra marts 2011 til juni 2011, samt fastsætte den afgift, der skulle betales i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1. Ifølge appelkammeret foretog selskabet ikke køb og levering af brændstof på Polens område. Brændstoffet blev overført direkte mellem tankstationerne og de litauiske virksomheder, der – ved brug af tankkort i stedet for kontanter – tankede på polske tankstationer. Selskabet havde ikke ret til som ejer at råde over brændstoffet, og dets faktiske virksomhed bestod i at finansiere medkontrahenternes køb af den diesellole på tankstationerne ved hjælp af tankkort. Brændstofpåfyldningen blev tilrettelagt på to måder: enten direkte af selskabet i henhold til kontrakter indgået med tankstationerne eller gennem en agent i henhold til en handelsagentaftale vedrørende salg af behandlingstjenester. Selskabets rolle bestod i at finde nye kunder (aftagere af tankkort), at afgive bestillinger på tankkort hos en agent eller tankstation, og at sikre betaling for brændstoffer, der blev tanket af kunderne. Som modydelse modtog selskabet et vederlag i form af en provision eller bonus fra brændstofsælgerne eller fra agenter. Appelkammeret fandt, at de af selskaberne udstedte salgsfakturaer, gav anledning til betaling af den herpå anførte afgift i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1.
- 3 Selskabet påklagede appelkammerets afgørelse. Ved dom af 7. april 2015 annullerede Wojewódzki sąd administracyjny (regionale domstol i forvaltningsretlige sager) direktøren for afgiftsmyndighedens appelkammers afgørelse.
- 4 Efter kassationsanke iværksat af direktøren for afgiftsmyndigheden, ophævede Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ved dom af 17. februar 2017 den af retten i første instans afsagte dom af 7. april 2015 og hjemviste sagen til Wojewódzki sąd administracyjny (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager), som ved dom af 19. juli 2017 ikke gav selskabet medhold.
- 5 Wojewódzki sąd administracyjny (regional domstol i forvaltningsretlige sager) tilsluttede sig appelkammerets standpunkt om, at selv om selskabets salgsfakturaer ikke afspejlede det reelle faktiske forløb af de økonomiske begivenheder, og derfor ikke var omfattet af angivelsen i VAT-7, gav disse begivenheder fortsat anledning til betaling af den i fakturaerne angivne afgift i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1. Ved at udstede de anfægtede momsfakturaer til litauiske erhvervsdrivende, som ikke afspejlede det reelle økonomiske forhold, bevirkede selskabet, at modtagerne af sådanne fakturaer kunne behandle den heri anførte

afgift som en fradragsberettiget indgående moms eller kræve refusion af den. De af selskabet udstedte fakturaer dokumenterede fiktive salg af brændstof til de litauiske selskaber, således at det må antages, at der forelå en risiko for tab af offentlige afgiftsindtægter. Der kan således ikke være tale om en tilsidesættelse af princippet om momsens neutralitet eller af det i forfatningen fastsatte proportionalitetsprincip.

- 6 Selskabet har iværksat appel til prøvelse af denne dom til Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som har udsat sagen og forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål.

Begrundelse for forelæggelsen

- 7 Det fremgår af sagsakterne, at selskabet med urette antog, at det deltog i en kæde af transaktioner, der havde til formål at levere brændstof til litauiske transportvirksomheder, men at selskabet rent faktisk leverede finansielle tjenesteydelser, der ikke er afgiftspligtige i Polen, til litauiske erhvervsdrivende.
- 8 Dette synspunkt bekræftes af Domstolens dom af 15. maj 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), hvori Domstolen fastslog, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at et moderselskabs tilrådighedsstilling af tankkort for sine datterselskaber, der giver datterselskaberne mulighed for at foretage brændstofpåfyldning af de køretøjer, hvis transport de varetager, kan kvalificeres som en momsfritaget ydelse af lån i denne bestemmelses forstand. Domstolen havde allerede givet udtryk for en tilsvarende holdning i dom af 6. februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Det er ikke i det foreliggende tilfælde blevet godtgjort, at der er tale om svig eller misbrug. Kvalificeringen af de omhandlede transaktioner som kædeleverancer følger af national praksis vedrørende anvendelsen af momslovens bestemmelser, som er forskellig fra den, der følger af Domstolens ovennævnte domme, i forbindelse med hvilken disse transaktioner blev anset for at være levering af varer og ikke levering af tjenesteydelser.
- 10 I forbindelse med denne praksis blev det anerkendt, at hver af de erhvervsdrivende, der var involveret i brændstofforsyningskæden, foretog en levering af varer, selv om der faktisk kun var tale om en enkelt fysisk levering af varen. Det blev ligeledes lagt til grund, at det var mellemandleren (der udstedte kortet), der havde leveret varen (en momspligtig transaktion) til den endelige modtager. Denne praksis afspejledes i faktureringen af leverancerne i den foreliggende sag, som fandt sted på følgende måde:

- tankstationerne udstedte fakturaer på vegne af selskabet (der leverede tankkort) for brændstof leveret til indehavere af tankkort (litauiske transportvirksomheder),

- selskabet betragtede sig selv som deltager i en kædetransaktion (køb af brændstof og videresalg heraf til litauiske transportvirksomheder),
 - de litauiske transportvirksomheder modtog fakturaer fra selskabet med angivelse af moms på brændstof og kunne anmode om momsrefusion heraf i Polen.
- 11 Denne afgiftsmetode blev accepteret i afgiftsafgørelser, der blev udstedt af afgiftsmyndighederne til de afgiftspligtige.
 - 12 Tvisten i den foreliggende sag vedrører momsindbetalinger for adskillige måneder i 2011, hvor afgiftsmyndighederne havde godkendt ovennævnte metode. Selskabet var således fuldt ud berettiget til at nære tillid til den fortolkning af bestemmelserne, som afgiftsmyndighederne således havde anlagt på området.
 - 13 En anden beregningsmetode for sådanne transaktioner opstod først i national praksis i løbet af 2012, hvor Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i dom af 14. august 2012 støttede sig på Domstolens dom af 6. februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) og fastslog, at transaktioner ved anvendelse af tankkort ikke gav ret til fradrag af moms. Denne dom gav anledning til forskelle i afgiftsmyndighedernes praksis.
 - 14 Der kan imidlertid ikke være tvivl om, at selskabet i løbet af 2011 i god tro udstedte ukorrekte fakturaer med angivelse af moms til de litauiske medkontrahenter. Betingelserne for anvendelse af momslovens artikel 108, stk. 1, der gennemfører momsdirektivets artikel 203, er således formelt opfyldt.
 - 15 Den forelæggende ret har henvist til Domstolens dom af 11. april 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24-29), hvori Domstolen konkluderede, at for at sikre momsens neutralitet, skal den uretmæssigt fakturerede moms kunne berigtiges af udstederen af fakturaen, når den pågældende har bevist sin gode tro, efter en procedure, der er fastsat af medlemsstaten. Polsk ret fastsætter imidlertid ikke en sådan berigtigelsesprocedure for den afgiftspligtige person, efter at der er indledt en afgiftskontrol eller en afgiftsprocedure i forhold til den pågældende. Som fastsat i artikel 81 b, stk. 1 i Ordynacja podatkowa af 29. august 1997 (lov af 2019, Dz. U. position 900, som ændret, herefter »afgiftsloven«), suspenderes adgangen til at berigtige angivelsen under afgiftsproceduren eller afgiftskontrollen på det område, der er omfattet af denne procedure eller denne kontrol.
 - 16 I det foreliggende tilfælde havde selskabet således ikke mulighed for at berigtige den afgift, der uretmæssigt var blevet faktureret transportvirksomhederne i Litauen, hvilket blev sanktioneret ved den afgiftsansættelse, der blev udstedt i denne sag.
 - 17 Afgiftsmyndigheden har desuden fremhævet, at udstederen af fakturaen ikke rettidigt havde afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, idet de mangelfulde fakturaer ikke var blevet berigtiget, hvorfor de litauiske erhvervsdrivende havde kunnet anmodet om tilbagebetaling af denne afgift (i henhold til bestemmelserne i

momslovens artikel 89, der gennemfører Rådets direktiv 2008/9/EF af 12.2.2008 om nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af merværdiafgift, som fastsat i direktiv 2006/112/EF, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat). Selskabet har imidlertid med rette gjort gældende, at i tilfælde af en korrekt afvikling af transaktionerne mellem tankstationerne, selskabet og de litauiske virksomheder, hvor selskabet ville have handlet som leverandør af finansielle tjenesteydelser, skulle de litauiske virksomheder – i stedet for fakturaer udstedt af selskabet for brændstofleveringen med urigtige angivelse af moms – have modtaget fakturaer, udstedt for tankstationerne, for leveringer af brændstof. Disse fakturaer ville have angivet et beløb svarende til det i de anfægtede fakturaer, udstedt af selskabet, angivne beløb, og som blev anset for at være momspligtige i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1 (momsdirektivets artikel 203). Forskellen mellem fakturaerne ville således have været begrænset til den marginal, som selskabet anvendte i forbindelse med de anfægtede transaktioner. Disse fakturaer (udstedt af tankstationerne) ville ligeledes have givet de litauiske virksomheder ret til at anmode om tilbagebetaling af de i fakturaerne angivne afgift.

- 18 Dette viser, at selv om selskabet uretmæssigt fakturerede leveringerne af brændstof til de litauiske virksomheder, ville tankstationernes korrekte angivelse med hensyn til disse leverancer også have givet de litauiske modtagere af brændstof ret til at få momsen refunderet. Anvendelse af momslovens artikel 108 på de af selskabet udstedte fakturaer, der er genstand for denne sag, samtidig med, at tankstationernes levering af brændstof til litauiske virksomheder også pålægges afgift, vil omvendt bevirke, at den samme transaktion pålægges moms to gange (én gang på tidspunktet for transaktionen mellem tankstationerne og de litauiske virksomheder, og anden gang pålægges selskabet i henhold til momslovens artikel 108, stk. 1).
- 19 Der er således rimelig tvivl med hensyn til, om afgiftsmyndighederne i en situation som den foreliggende, henset til neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, har ret til at anvende en bestemmelse som momslovens artikel 108, stk. 1 (momsdirektivets artikel 203), som forhindrer selskabet i at berigtige ukorrekte fakturaer.
- 20 I dom af 11. april 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), fastslog Domstolen, at en afgiftspligtig person kan påberåbe sig princippet om momsens neutralitet, som er blevet konkretiseret i den retspraksis, der vedrører momsdirektivets artikel 203, med henblik på at imødegå en bestemmelse i national ret, hvorefter refusion af moms, som er blevet faktureret med urette, er betinget af en berigtigelse af den fejlbehæftede faktura, under omstændigheder, hvor der er blevet givet et definitivt afslag på retten til at fradrage den nævnte moms, hvorfor den nationale lovbestemte ordning om berigtigelse ikke finder anvendelse.
- 21 Derimod fastslog Domstolen i dom af 8. maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), at momsdirektivet, sammenholdt med princippet om neutralitet

og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at direktivet ikke er til hinder for en national lovgivning, der udelukker fradrag for moms for fiktive transaktioner, samtidig med, at de personer, der er opført på en faktura, forpligtes til at betale denne afgift, herunder også i forbindelse med en fiktiv transaktion, på betingelse af, at national ret gør det muligt at berigtige den afgiftspligt, der følger af denne gæld, når udstederen af fakturaen godtgør sin gode tro eller hvis vedkommende rettidigt afværger risikoen for tab af afgiftsindtægter, hvilket det i givet fald tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

- 22 I det foreliggende tilfælde er det ikke blevet fastslået, hvorvidt de litauiske selskaber har forsøgt at opnå tilbagebetaling af afgiften for disse fakturaer, og hvad den eventuelle virkning af disse bestræbelser var. Som det allerede er blevet anført, opstår der imidlertid begrundet tvivl om, hvorvidt det er berettiget at anvende en regel såsom momslovens artikel 108, stk. 1, på ukorrekt angivet moms på selskabets fakturaer, i det tilfælde, hvor selskabet samtidig forhindres i at foretage berigtigelse af de omtvistede fakturaer, mens de litauiske virksomheder gives ret til momsrefusion for brændstof, der er købt i Polen, uanset om fakturaerne er ukorrekte eller korrekte med hensyn til moms.

ARBEJDSDOKUMENT