

**Sag C-696/20****Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

21. december 2020

**Forelæggende ret:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Republikken Polen)

**Afgørelse af:**

30. juni 2020

**Sagsøger:**

B.

**Sagsøgt:**

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

---

**KENDELSE**

Den 30. juni 2020

Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Republikken Polen) [udelades] har

[Udelades]

efter behandling **den 30. juni 2020**

i retsmøde i **Izba Finansowa** (Afdelingen for skatteretlige sager)

til prøvelse af kassationsanke iværksat af **B. med hjemsted i H.**

til prøvelse af dom afsagt af **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa)

afsagt **den 16. maj 2017** [udelades]

efter søgsmål anlagt af **B. med hjemsted i H.**

til prøvelse af afgørelse truffet af **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (direktøren for den regionale skatteankemyndighed i W.)

**den 11. september 2015** nr. [Udelades]

angående **fastsættelse af momsrefusion på varer og tjenesteydelser for april 2012**

besluttet:

1) I henhold til artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde [udelades] forelægges Den Europæiske Unions Domstol følgende præjudicielle spørgsmål:

Er artikel 41 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [udelades] samt proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet til hinder for anvendelsen, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, af en national forskrift som den, der er fastsat i artikel 25, stk. 2, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o [org. s. 2] podatku od towarów i usług [(lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser)] [udelades] på erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der foretages af en afgiftspligtige person

- såfremt der allerede er blevet erlagt afgift af erhvervelsen på den medlemsstats område, hvor forsendelsen af varer afsluttedes, af den person, der købte varerne af den afgiftspligtige person,

- det er blevet fastslået, at den afgiftspligtiges handlinger ikke var forbundet med nogen form for momssvig, men var resultat af en fejlagtig identificering af leverancer inden for rammerne af kædetransaktioner, og at den afgiftspligtiges polske momsregistreringsnummer var udstedt til brug for indenlandsk levering og ikke en levering inden for Fællesskabet?

2) [Udelades] Sagen udsættes på den præjudicielle afgørelse af det ovenfor nævnte præjudicielle spørgsmål. [Org. s. 3]

## BEGRUNDELSE

I. Retsforskrifter.

EU-retlige forskrifter.

1. Relevante bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [udelades]:

Artikel 40

Stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes.

#### Artikel 41

Med forbehold af artikel 40 anses stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse er blevet pålagt moms efter artikel 40.

Såfremt der i henhold til artikel 40 pålægges erhvervelsen moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne afsluttes, efter at den er blevet pålagt moms i henhold til stk. 1, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget denne erhvervelse.

Nationale forskrifter.

1. Bestemmelser i lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser ([udelades] herefter »momsloven«):

#### Artikel 25

1. Erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for sket på den medlemsstats område, hvor varer befinder sig, når disses forsendelse eller transport afsluttes.

#### [Org. s. 4]

2. Med forbehold for anvendelsen af stk. 1 i tilfælde, hvor erhververen, som omhandlet i artikel 9, stk. 2, ved erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet har angivet et momsregistreringsnummer, som denne har fået tildelt til brug for erhvervelser inden for Fællesskabet af en anden medlemsstat end den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig når disses forsendelse eller transport afsluttes, anses erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet for foretaget også på denne medlemsstats område, medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse:

1) er blevet pålagt afgift på den medlemsstats område, hvor varerne befinder sig når disses forsendelse eller transport afsluttes, eller

2) er blevet anset for at være blevet pålagt afgift på den medlemsstats område, hvor varerne befinder sig når deres forsendelse eller transport afsluttes, som resultat af anvendelsen af den forenklede ordning ved trekantshandel inden for Fællesskabet, som omhandlet i Kapitel XII.

## II. Fremstilling af de faktiske omstændigheder

### Sagen ved skattemyndighederne

1 Ved afgørelse af 11. juni 2015 fastsatte Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktøren for skattekontrolmyndigheden, herefter som »skattemyndigheden«) i R. momsdimensionen som det sagsøgende selskab B. i R. (herefter som »selskabet«), skulle betale for april 2012. Skattemyndigheden slog fast, at selskabet i sin egenskab af afgiftspligtige person, der er momsregistreret i Polen, havde deltaget i kædetransaktioner angående de samme varer, som var gennemført af mindst tre aktører. Som et resultat af disse transaktioner overførtes (transporteredes) varerne direkte fra den første enhed til den tredje enhed i leverancekæden. Selskabet agerede som mellemhandler mellem leverandøren og aftageren. I Polen købte selskabet varer udelukkende fra B. i P. (herefter »BOP«). Transaktionerne, som selskabet havde deltaget i, forløb efter følgende skema:

- skema I: BOP med et polsk momsregistreringsnummer → selskabet med et polsk momsregistreringsnummer → en enhed i EU med et EU-momsnummer
- skema II: BOP med et polsk momsregistreringsnummer → selskabet med et polsk momsregistreringsnummer → første enhed i EU/aftager med et EU-momsregistreringsnummer → anden enhed i EU/aftager med et EU-momsregistreringsnummer.

Leverancerne fra BOP til selskabet blev af selskabet anset for at være indenlandske leveringer pålagt moms på 23%. Derimod anså selskabet sine egne leverancer til aftagerne i EU for at være leveringer inden for Fællesskabet med moms på 0%, hvilket medførte momsrefusion til selskabet. Efter en gennemgang af betingelserne for og forløb [org. s. 5] af leverancerne samt organisation omkring transporten fandt skattemyndigheden, at selskabet fejlagtigt havde identificeret leverancen som en »mobil« (omfattende transport) levering i transaktionskæden. Som resultat omdefinerede skattemyndigheden det ovennævnte forløb og fastslog, at det var den første transaktion blandt de ovennævnte, der var »mobil« – dvs. leverancen mellem BOP og selskabet – og som derfor havde karakter af en levering inden for Fællesskabet hos BOP og en erhvervelse inden for Fællesskabet hos selskabet.

Derfor vurderede skattemyndigheden, at selskabet fejlagtigt havde anset sine leverancer til sine kontrahenter i andre medlemsstater som leveringer inden for Fællesskabet med moms på 0%, og konstaterede, at transaktionerne skulle pålægges afgift på de medlemsstaters områder, hvortil varerne var bestemt (uden for Polen). Myndigheden angav, at selskabet med henblik herpå skulle lade sig registrere på bestemmelsesmedlemsstaters områder og afregne momsen af erhvervelserne inden for Fællesskabet dér. Derimod skulle de efterfølgende varetransaktioner i videresalgskæden til kontrahenter i de andre medlemsstater beskattes som leveringer inden for de respektive medlemsstaters områder og i henhold til de i de respektive medlemsstater gældende nationale retsregler.

Skattemyndigheden konstaterede, at det forhold, at leverancen fejlagtigt var identificeret som »mobil« og således en levering inden for Fællesskabet, medførte at værdien af leveringerne inden for Fællesskabet var blevet ansat for højt i selskabs bogføring af vareleverancerne inden for Fællesskabet.

Derudover pegede skattemyndigheden på, at det forhold, at leveringerne fra BOP (den første aktør i kæden) til selskabet blev anset for at være »mobile« transaktioner, ikke blot medførte, at selskabet blev forpligtet til at afregne moms i bestemmelseslandet, men også at momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, fandt anvendelse. Eftersom selskabet i forbindelse med erhvervelsen inden for Fællesskabet angav sit polske EU-momsnummer, som var tildelt af et anden medlemsstat, end den medlemsstat hvor transporten afsluttedes, var selskabet i henhold til momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, forpligtet til at svare moms i Polen.

- 2 Dyrektor Izby Skarbowej (direktøren for skatteankemyndigheden, herefter »skatteankemyndigheden«) i W. annullerede ved afgørelse af 11. september 2015 annullerede skattekontrolmyndighedens afgørelse i det hele og fastsatte beløbet for momsbetalingen for april 2012 en anelse højere. Ændringen var dog ikke relevant for det i sagen stillede præjudicielle spørgsmål. I princippet var skatteankemyndigheden nemlig enig med skattekontrolmyndighedens opfattelse af alle væsentlige faktiske og retlige omstændigheder i sagen.

Det er relevant, at ingen af myndighederne fandt, at transaktionerne, som selskabet havde deltaget i, var forbundet med momssvig. Transaktionerne i [org. s. 6] leverancekæden var blevet pålagt moms; afgiften var blevet betalt i alle omsætningsled. Kernen i skattemyndighedernes standpunkt er dog, at selskabet fejlagtigt vurderede transaktionens karakter.

- 3 Skatteankemyndigheden tilsluttede sig den opfattelse, hvorefter selskabet med rette var omfattet af reglen i momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, idet selskabet i forbindelse med erhvervelsen af varer fra BOP havde angivet et polsk momsregistreringsnummer, som var et registreringsnummer, der var tildelt af en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor transporten afsluttedes. En sådan handling anses for at have medført en pligt for selskabet til at afregne moms i Polen, idet selskabet ikke havde godtgjort, at det havde betalt afgiften på den medlemsstats område, hvor forsendelsen eller transporten afsluttedes.

Dommen afsagt af retten i første instans

- 4 Selskabet indbragte skatteankemyndighedens afgørelse for Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen), som i sin dom af 16. maj 2017 [Udelades] frifandt skattemyndighederne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa) delte skattemyndighedernes opfattelse af, at selskabet havde lagt en fejlagtig opfattelse af forløbet i kædetransaktionerne til

grund, herunder fejlagtigt havde identificeret den transaktion som burde have været anset som »mobil« transaktion. Dermed tiltrådte Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa) synspunktet, hvorefter transaktionen mellem BOP og selskabet (den første transaktion i kæden) var en levering inden for Fællesskabet af varer (og ikke en indenlandsk erhvervelse pålagt moms på 23%, sådan som selskabet havde antaget), mens transaktionerne mellem selskabet og dets aftagere var transaktioner foretaget uden for Polens område (selskabet havde behandlet disse som leverancer inden for Fællesskabet med en 0%-momssats), som selskabet var forpligtet til at indberette som erhvervelser inden for Fællesskabet. Samtidig lagde Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa) som ubestridt til grund, at aftagerne af varer fra selskabet havde indberettet erhvervelserne som erhvervelser inden for Fællesskabet i den medlemsstat, hvor forsendelsen afsluttedes, således at der ikke var sket nogen nedsættelse af momsafgiften.

Det var efter Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawies (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa) opfattelse korrekt at anvende momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 2, på selskabet. Den nævnte domstol anførte, at det i det væsentlige måtte lægges til grund, at selskabet i sin egenskab af afgiftspligtig person, som havde foretaget erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, havde oplyst et andet momsregistreringsnummer end det, som var tildelt af den medlemsstat, på hvis område varetransporten afsluttedes, hvilket førte til, at der var tale om to steder for erhvervelsen af varer – nemlig på den medlemsstats område, hvor transporten afsluttedes, og i registreringsstaten. Eftersom selskabet ikke havde godtgjort, at det selv havde betalt afgiften i den medlemsstat, hvor transporten afsluttedes [org. s. 7] (dette blev gjort af modtagerne), ansås erhvervelsen inden for Fællesskabet for foretaget i Polen som omhandlet i momslovens artikel 25, stk. 2.

- 5 I øvrigt skal det, for yderligere at belyse sagens baggrund, fremhæves, at spørgsmålet om betaling af afgift i Polen af erhvervelsen inden for Fællesskabet ikke var det eneste omtvistede spørgsmål i sagen. Efter skattemyndighedernes kontrol af forløbet i kædetransaktionerne, blev der ligeledes stillet spørgsmålstegn ved selskabs ret til at fradrage indgående moms, der var angivet og betalt i henhold til fakturaerne for varer, som var erhvervet fra BOP, idet begge virksomheder anså erhvervelserne for indenlandske leverancer. Ved at ændre kvalifikationen af leverancerne fra indenlandske leverancer til leverancer inden for Fællesskabet fandt skattemyndighederne, at selskabet ikke havde ret til at fradrage momsbeløb i henhold til fakturaerne med den forkert angivne moms. Samtidig var skattemyndighederne dog af den opfattelse, at udstederen af disse fakturaer var forpligtet til at opkræve moms på 23%, eftersom selskabet ved disse transaktioner havde anvendt sit polske momsregistreringsnummer. Det ovennævnte problem er ikke omfattet af det forelagte præjudicielle spørgsmål, men ikke desto mindre er det relevant, at den i sagen anlagte fortolkning og anvendelse af lovgivningen har medført, at selskabet var blevet pålagt moms i alt 46%.

Behandling ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen)

- 6 Selskabet har iværksat appel til prøvelse af den ovennævnte dom i sin helhed og har gjort gældende, at retten i første instans har tilsidesat bl.a.:
- momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, jfr. artikel 25, stk. 1, ved en fejlagtig anvendelse af disse bestemmelser, som indebærer, at det i artikel 25, stk. 2, omhandlede tilfælde anses for at foreligge i en indenlandsk situation (dvs. når transporten påbegyndes i den medlemsstat, som har tildelt det i de pågældende fakturaer angivne momsregistreringsnummer), når det imidlertid er en bestemmelse, som udelukkende kan finde anvendelse til transaktioner inden for Fællesskabet
  - momslovens artikel 25, stk. 2, samt artikel 41 i Rådets direktivet 2006/112, sammenholdt med artikel 16 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011, idet den fejlagtige fortolkning af bestemmelserne førte til retten i første instans fejlagtige konklusion, hvorefter momslovens artikel 25, stk. 1, kan finde anvendelse til en situation, hvor der allerede er betalt moms af transaktionen som levering af varer på Polens område
  - momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, idet den fejlagtige fortolkning af bestemmelsen fører til den konklusion, at den kan finde anvendelse i en situation, hvor leverancerne er blevet pålagt moms i den medlemsstat, hvor transporten af varer afsluttes (dvs. at en anden aktør end aftageren, som omhandlet i momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, har betalt afgiften).

**[Org. s. 8]**

III. Begrundelse for Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) forelæggelse af det præjudicielle spørgsmål.

- 7 Efter Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) vurdering kræver afgørelsen af en del af de anbringender som selskabet har gjort gældende til støtte for sin kassationsanke, at Domstolen udtaler sig om fortolkningen samt forudsætningerne for anvendelsen af artikel 41 i direktivet 2006/112/EF i lyset af proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet. [Udelades] [Henvisningen til artikel 267 TEUF]

III. Angående det præjudicielle spørgsmål.

- 8 Gennemgang af det bevismateriale, der er fremlagt i skattesagen, fører til den konklusion, at det er berettiget for den forelæggende ret at tage udgangspunkt i, hvad skattemyndighederne og retten i første instans har lagt til grund, og navnlig at selskabet identificerede det leveranceforløb, som selskabet deltog i, fejlagtigt, at den »mobile« leverance var leverancen mellem BOP og selskabet – som herved havde karakter af en levering inden for Fællesskabet. Selskabet har ikke i løbet af sagens behandling udelukket en sådan vurdering, uden dog at acceptere

konklusionerne for så vidt angår den måde, hvorpå afgiften pålægges de således kontrollerede transaktioner.

- 9 Konsekvensen af, at de ovennævnte faktiske omstændigheder lægges til grund, er at selskabet pålægges moms i henhold til momslovens artikel 25, stk. 1 og 2, nr. 1, som gennemfører artikel 41 i direktivet 2006/112 i national lovgivning. Artikel 41 nævner »det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen«, hvilket svarer til den nationale lovgivning om erhververen som i fakturaen har angivet et andet momsregistreringsnummer end [det momsregistreringsnummer, som erhververen fik tildelt af] den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttedes, »ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet«. Problemet i sagen er, at det ikke var til brug for erhvervelsen inden for Fællesskabet, at selskabet angav sit polske momsregistreringsnummer på fakturaen, men til gengæld gjorde det til brug for erhvervelsen fra BOP, hvilken erhvervelse selskabet anse får at være en indenlandsk transaktion. Forudsat at denne subjektive del af selskabets bevæggrunde ikke har indflydelse på anvendelsen af de nævnte bestemmelser, er det nødvendigt at afgøre, hvilke retsfølger den begåede fejl medfører. Det er ikke fastslået i sagen, at selskabet eller de medkontraherende har gjort sig skyldige i momssvig eller momsmisbrug. Transaktionerne er blevet beskattet korrekt, når henses til deres indtil nu antagne karakter. **[Org. s. 9]**
- 10 Der er ingen tvivl om, at formålet med at vedtage bestemmelser såsom artikel 41 i direktivet 2006/112 (tidligere artikel 28, litra b, punkt A, i sjette direktiv) var bekæmpelse af momssvig. Det handlede om at fjerne tilfælde af momsunddragelse i en situation, hvor erhververen ved varernes køb ikke endnu er sikker på, i hvilken medlemsstat forsendelsen eller transporten vil afsluttes. Den vedtagne regulering gør det også muligt at udelukke tilfælde af momsunddragelse i en situation, hvor erhververen ikke har fået tildelt et momsregistreringsnummer i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, samtidig med, at erhververen har et sådant momsregistreringsnummer i et anden medlemsstat. Denne konstruktion sikrer, at det fælles merværdiafgiftssystem er altomfattende, uden risikoen for, at transaktioner forbliver ubeskattede i noget omsætningsled.
- 11 Indtrædelsen af afgiftspligten af erhvervelser inden for Fællesskabet i den medlemsstat, som har tildelt et momsregistreringsnummer, hvortil varernes erhverver har henvist, samtidig med overholdelsen af princippet om momsbeskatning i det land, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, indebærer, at den samme handling, dvs. en erhvervelse inden for Fællesskabet, kan blive genstand for afgiftspligt i to forskellige medlemsstater. For at hindre dette resultat har varernes aftager mulighed for at godtgøre, at transaktionen er blevet pålagt afgift i henhold til bestemmelsen i artikel 40, dvs. i den medlemsstat, hvor transporten afsluttes.
- 12 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at de pågældende transaktioner er blevet pålagt afgift i det land, hvor transporten er blevet afsluttet, men at det ikke var selskabet, der ikke anså transaktionen for at være en erhvervelse inden for



Fællesskabet, som betalte afgiften men derimod selskabets medkontrahenter. Den omstændighed, at de undersøgende skattemyndigheder ikke har kompetence til at efterprøve hele leverancekæden med henblik på korrekt beskatning samt afregning af afgiften, idet deres undersøgelser er begrænset til blot en del af kæden, fører til et resultat, som ikke alene tilsidesætter princippet om momsens neutralitet, men også princippet om dens proportionalitet. Den omstændighed, at det ikke er muligt i selskabets regnskaber vedrørende erhvervelser inden for Fællesskabet at tage højde for den afgift, som selskabets medkontrahenter har betalt i den medlemsstat, hvor transporten er blevet afsluttet (under hensyn til, at afgiftspligten vedrører 2012), medfører en uforholdsmæssig afgiftsbyrde.

- 13 Dem ovennævnte tvivl i relation til fortolkningen af artikel 41 i direktiv 2006/112/EF i lyset af neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet gør det berettiget at forelægge Den Europæiske Unions Domstol det i indledningen stillede præjudicielle spørgsmål. **[Org. s. 10]**
- 14 Som følge af forelæggelsen af det præjudicielle spørgsmål har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i henhold til artikel 124, stk. 1, nr. 5 i Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym (procesordningen for forvaltningssager) udsat behandling af kassationsanken.