

Sag C-855/19

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

Dato for indlevering:

22. november 2019

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Afgørelse af:

17. oktober 2019

Appellant:

G. Sp. z o.o.

Indstævnte:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Polen)

Hovedsagens genstand

Forpligtelse til og frist for betaling af moms af erhvervelser af dieselolie inden for Fællesskabet.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten: artikel 267 TEUF.

Præjudicielle spørgsmål

I. Er artikel 110 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (konsolideret udgave fra 2012) (EUT 2012, C 326, s. 1 ff.) og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, som ændret; herefter »direktiv 2006/112/EF«) til hinder for en bestemmelse som artikel 103, stk. 5a, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser) (Dz. U. af 2016, position 710, som ændret, herefter

»momsloven«), som bestemmer, at en afgiftspligtig person ved erhvervelse af motorbrændstoffer inden for Fællesskabet, af egen drift og uden anmodning herom fra toldkontoret, er forpligtet til at beregne og indbetale afgift på kontoen tilhørende det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet:

1) inden for en frist på 5 dage fra den dato, på hvilken disse varer ankommer til det i aftalen om levering af punktafgiftspligtige varer fastsatte leveringssted, hvis varerne er erhvervet inden for Fællesskabet som omhandlet i Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (lov af 6. december 2008 om punktafgift, herefter »lov om punktafgift«) af en person, der er registreret som modtager under afgiftssuspensionsordningen, i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift;

2) senest 5 dage fra datoen for indførsel af disse varer fra en anden medlemsstats område end Polen til afgiftsoplaget;

3) i tilfælde af overførsel af varerne inden for Polens område – hvis varerne overføres uden for afgiftssuspensionsordningen i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift?

II. Er artikel 69 i direktiv 2006/112/EF til hinder for en bestemmelse som momslovens artikel 103, stk. 5a, der bestemmer, at den afgiftspligtige person i tilfælde af erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet, af egen drift og uden anmodning herom fra toldkontoret, er forpligtet til at beregne og indbetale afgift på kontoen tilhørende det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet:

1) inden for en frist på 5 dage fra den dato, hvor disse varer ankommer til det i aftalen om levering af punktafgiftspligtige varer fastsatte leveringssted, hvis varerne er erhvervet inden for Fællesskabet som omhandlet i lov om punktafgift af en person, der er registreret som modtager under afgiftssuspensionsordningen, i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgifter;

2) senest 5 dage efter datoen for indførsel af disse varer fra en anden medlemsstats område end Polen til afgiftsoplaget;

3) i tilfælde af overførsel af varerne inden for Polens område – hvis varerne overføres uden for afgiftssuspensionsordningen i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift

– såfremt disse beløb ikke anses for at udgøre acantobeløb som omhandlet i artikel 206 i direktiv 2006/112/EF?

III. Skal indbetaling af et acantobeløb som omhandlet i artikel 206 i direktiv 2006/112/EF, som ikke er blevet betalt rettidigt, anses for at miste sin retlige status ved udløbet af den afgiftsperiode, der er indbetalt afgift for?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Artikel 110 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«): artikel 69, 206, 250, 258 og 273.

Relevante nationale retsforskrifter

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser af 11.3.2004 (Dz. U. af 2017, pos. 710, som ændret, herefter »momsloven«):

Artikel 103, stk. 5a (i udgaven, der var gældende fra den 1.8.2016 til den 1.3.2017) har følgende ordlyd:

»Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af motorbrændstof, som er opregnet i bilag 2 til lov af 6. december 2008 om punktafgift, hvis fremstilling eller omsætning kræver opnåelse af en koncession i overensstemmelse med bestemmelserne i Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (lov af 10. april 1997 – lov om energi), er den afgiftspligtige person forpligtet til, af egen drift og uden anmodning herom fra toldkontoret, at beregne og indbetale afgift til på kontoen tilhørende det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet:

- 1) inden for en frist på 5 dage fra den dato, hvor disse varer ankommer til det i aftalen om levering af punktafgiftspligtige varer fastsatte leveringssted, hvis varerne er erhvervet inden for Fællesskabet som omhandlet i lov om punktafgift, af en person, der er registreret som modtager under afgiftssuspensionsordningen, i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgifter;
- 2) senest 5 dage efter datoen for indførsel af disse varer fra en anden medlemsstats område end Polen i afgiftsoplaget;
- 3) i tilfælde af overførsel af varerne inden for Polens område – hvis varerne overføres uden for afgiftssuspensionsordningen i overensstemmelse med bestemmelserne om punktafgift.«

Artikel 20, stk. 5:

»Ved erhvervelser af varer inden for Fællesskabet forfalder afgiften på tidspunktet for udstedelse af fakturaen af den afgiftspligtige person senest den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken levering af varen, der er genstand for en erhvervelse inden for Fællesskabet, er foretaget, jf. dog stk. 8 og 9 og artikel 20b. Bestemmelsen i stk. 1 a, finder tilsvarende anvendelse.«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

Afgiftsmyndighederne konstaterede, at sagsøgeren, G.Sp. z o.o. med hjemsted i B, i december 2016 inden for Fællesskabet erhvervede 3 190,874 m³ dieselolie henhørende under KN-kode 2710 19 43, hvorfor sagsøgeren i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5, var forpligtet til at betale merværdiafgift (moms) inden for en frist på 5 dage fra datoen for hver indførsel af disse varer til det nationale område, i alt 20 transaktioner, med et beløb på i alt 1 530 766 PLN, hvilket sagsøgeren ikke har gjort.

Herudover skal den afgiftspligtige person, i overensstemmelse med momslovens artikel 99, stk. 11a, når der er tale om en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 103, stk. 5a, til det toldkontor, der er ansvarligt for betalinger på punktafgiftsområdet, indgive erklæringer vedrørende de afgifter, der skal betales for de månedlige perioder, senest den 5. i den måned, der følger efter den måned, hvor betalingsforpligtelsen er opstået, og sagsøgeren har ikke fremlagt VAT-14 erklæringen for den afgiftsperiode, der er omfattet af hovedsagen.

Det blev derfor lagt til grund, at sagsøgeren var skyldig et momsbeløb på 1 530 766 PLN for december 2016, som – med tillæg af morarente – straks skulle indbetales til toldkontorets bankkonto.

Selskabet påklagede afgørelsen af 6. april 2018 fra Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktøren for skatteforvaltningen i Bydgoszcz) vedrørende momsen for december 2016 til Wojewódzki Sąd Administracyjny i Bydgoszcz (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Bydgoszcz), som ved dom af 10. juli 2018 ikke gav selskabet medhold.

Retten i første instans delte klageorganets opfattelse, hvorefter sagsøgeren burde have betalt afgiften i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a. Ifølge retten var det ikke relevant, at sagsøgeren de facto havde koncessionen, eller at den erhvervede olie ikke var blevet udbudt til salg eller anvendt til fremdrift af forbrændingsmotorer (olien var bestemt til fremstilling af produkter, som ikke er brændstoffer).

Denne ret var ligeledes af den opfattelse, at de skyldige beløb i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a, ikke var acontobetalinger af afgifter, men udgjorde skyldig afgift («et særskilt skattemæssigt arrangement»). Retten fandt heller ikke, at momslovens artikel 103, stk. 5a, var i strid med momsdirektivets artikel 206 eller med artikel 110 TEUF.

Selskabet har iværksat appel til prøvelse af denne dom til Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål.

Kort fremstilling for begrundelsen for forelæggelsen

Det første spørgsmål

- 1 Den 1. august 2016 blev Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (lov af 7.7.2016 om ændring af lov om afgifter på varer og tjenesteydelser samt visse andre love) (Dz. U. af 2016, pos. 1052, som ændret), som regulerer såkaldte »brændelsespakker«, dvs. et ændringskatalog, der har til formål at »opstramme« opkrævninger af moms i forbindelse med køb af motorbrændstof inden for Fællesskabet, og dermed undgå momssvig i forbindelse med disse brændstoffers omsætning i udlandet, vedtaget.
- 2 Tilføjelsen af de nye bestemmelser i stk. 5a-5d inden for rammerne af momslovens artikel 103 medførte væsentlige ændringer, eftersom erhvervelse af motorbrændstof inden for Fællesskabet i henhold til den lovgivning, der var gældende indtil den 31. juli 2016, ikke krævede betaling af moms på erhvervelsestidspunktet (men inden for en bestemt frist i forhold til indførelsen af brændstoffet på det nationale område), fordi en afgiftspligtige person som regel indbetalte den indgående moms i henhold til en VAT-7 momserklæring inden for den frist, der er fastsat til den 25. i den måned, der følger efter den måned, hvor afgiftsperioden var fastsat (måneder eller kvartaler). Ved samme erklæring blev det momsbeløb, der skulle betales i forbindelse med erhvervelser af brændstof inden for Fællesskabet, samt den indgående moms af det samme beløb som den udgående moms, for så vidt som erhvervelsen har fundet sted med et afgiftsbelagt salg, angivet.
- 3 I appelskriftet er det blevet gjort gældende, at den nye bestemmelse i momslovens artikel 103, stk. 5a, er i strid med artikel 110 TEUF, da den indfører en diskriminerende afgift på varer fra andre EU-medlemsstater.
- 4 I henhold til artikel 110 TEUF må ingen medlemsstat direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer. Endvidere må ingen medlemsstat pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som indirekte vil kunne beskytte andre produkter.
- 5 Sagsøgeren har i sit appelskrift gjort gældende, at Domstolen i sin praksis har fortolket denne bestemmelse mindst to gange i forbindelse med fastsættelsen af fremskudte betalingsfrister for varer, der var indført fra andre medlemsstater i Unionen. For det første fastslog Domstolen i dom af 27. februar 1980, sag 55/79, Kommissionen mod Irland (EU:C:1980:56) at i det tilfælde, hvor de nationale enheder, der omsætter en bestemt type varer, har en længere frist til at betale moms end dem, der erhverver lignende varer, men hvor disse varer hidrører fra andre medlemsstater, udgør dette en forskelsbehandling af varerne.

- 6 For det andet fastslog Domstolen i dom af 17. juni 1998, sag C-68/96, Grundig Italiana (EU:C:1998:299), at traktatens artikel 95 (nu artikel 110 TEUF) anses for at være tilsidesat, når forpligtelsen til at betale afgift til toldvæsenet for de indførte varer, opstår på tidspunktet for indførslen, mens en national producent, når der er tale om en national vare, indgiver en erklæring til afgiftsmyndighederne i den måned, der følger efter det kvartal, hvor varerne er blevet indført på markedet, hvilket er tilfældet, når varen bestemt til forbrug markedsføres på det nationale marked (præmis 25). Domstolen fastslog derfor, at traktatens artikel 95 skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats indførsel og opkrævning af en forbrugsafgift, når afgiftsgrundlaget og reglerne for afgiftsopkrævning er forskellige for indenlandske produkter og produkter, der indføres fra andre medlemsstater.
- 7 I disse afgørelser konkluderede Domstolen således, at en bestemmelse i traktatens artikel 95 (nu artikel 110 TEUF) skulle forstås således, at den er til hinder for national lovgivning, der fastsætter en afgiftsbetalingsfrist for varer fra andre medlemsstater, der er kortere end den, der skal betales for lignende indenlandske varer, hvilket bør være bindende for den nationale ret.
- 8 Domstolen fandt, at en fremskudt frist for betaling af afgiften på varer fra andre medlemsstater udgjorde forskelsbehandling af disse varer, hvilket er logisk, da en erhvervsdrivende som følge af den forsinkede betaling af afgiften opnår en økonomisk fordel, og i tilfælde af fremskyndning af fristen for betaling af afgiften, befinder han sig i en forværret økonomisk situation.
- 9 Dette er ifølge sagsøgeren tilfældet for så vidt angår anvendelsen af momslovens artikel 103, stk. 5a, når denne bestemmelse fastsætter fremskudte frister for betaling af moms for motorbrændstoffer, der hidrører fra andre medlemsstater. Det skal tilføjes, at retten til at fradrage afgiften på dette grundlag opstår i henhold til momslovens artikel 86, stk. 2, punkt 4, litra c, sammenholdt med stk. 10 og 10 b, 2. pkt., i denne lov i forbindelse med betaling for den periode, hvor betalingsforpligtelsen er indtrådt, for de varer og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet (artikel 20, stk. 5, i momsloven) på betingelse af, at denne afgiftspligtige person:
 - a) modtager en faktura for levering af varer erhvervet inden for Fællesskabet, inden for en frist på tre måneder fra udløbet af den måned, hvor betalingsforpligtelsen for de erhvervede varer er opstået,
 - b) anfører den afgift, der skal betales for erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, i den afgiftsangivelse, hvori han er forpligtet til at angive denne afgift senest 3 måneder efter udløbet af den måned, hvor betalingspligten for de erhvervede varer er opstået.
- 10 En diskrepans mellem betalingsfrister for afgifter i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a, på den ene side, og tidspunktet for retten til fradrag for erhvervelse af brændstoffer inden for Fællesskabet på den anden side, har den konsekvens, at

køberen i højere grad skal anvende sine egne økonomiske midler til fremskudte momsbetaling. Omvendt betaler de enheder, der omsætter sådanne nationale varer, en afgift inden for en frist, der udløber den 25. i den måned, der følger efter den måned, hvor leveringen fandt sted.

- 11 Det følger af momsdirektivets artikel 273, at 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.
- 12 Ganske vist bestemmer momsdirektivets artikel 258, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for indgivelse af momsangivelser for erhvervelser inden for Fællesskabet af nye transportmidler som omhandlet i artikel 2, stk. 1, 1, litra b), nr. ii), samt for erhvervelser af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 2, stk. 1, 1, litra b), nr. iii), men for det første vedrører en sådan situation erhvervelser af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet af enheder, der ikke er momspligtige for andre erhvervelser inden for Fællesskabet, og for det andet gælder denne regel indgivelse af momsangivelser og ikke reglerne om opkrævning af moms, hvilket er tilfældet i denne sag.
- 13 Derimod skal der i forbindelse med medlemsstaternes frihed til at fastsætte fristerne for betaling af moms, herunder med hensyn til den foreliggende tvist, tages hensyn til de krav, der i denne henseende følger af momsdirektivets artikel 273, dvs.:
 - de skal være nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig,
 - de skal sikre ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne,
 - de kan ikke give anledning til formaliteter ved grænsepassagen.
- 14 I forhold til den omstridte artikel 103, stk. 5a i momsloven er der tvivl om, hvorvidt denne opfylder de to sidste kriterier.

Det andet spørgsmål

- 15 I tilfælde af, at Domstolen måtte fastslå, at de i momslovens artikel 103, stk. 5a, fastsatte regler om fremskudte momsbetalinger ikke er i strid med artikel 110 TEUF og momsdirektivets artikel 273, er det andet spørgsmål i den foreliggende sag på grundlag af bestemmelserne i momsdirektivet, om karakteren af disse betalinger i forbindelse med tidspunktet for betalingsforpligtelsens indtræden, dvs. om betalingen af afgift som omhandlet i momslovens artikel 103, stk. 5a, har karakter af en særskilt konstruktion med fremskudt momsbetaling, eller om de

- udgør acontobetalinger af afgift i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 206.
- 16 For det første skal momsens i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 69 (fra den 1.1.2013) ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet forfalde ved udstedelsen af fakturaen, eller hvis fakturaen ikke er udstedt, ved udløbet af frist nævnt i direktivets artikel 222.
 - 17 Ifølge denne bestemmelse indtræder afgiftspligten på det tidspunkt, hvor fakturaen udstedes, og såfremt der før erhvervelsen inden for Fællesskabet ikke er udstedt nogen faktura, forfalder afgiften den 15. i den måned, der følger efter den måned, i hvilken afgiftspligten er indtrådt.
 - 18 Denne ordning er af en særlig karakter, hvorfor der ingen undtagelser er her til. Det følger heraf, at momsens på erhvervelser af varer inden for Fællesskabet først kan afkræves af den afgiftspligtige person fra det tidspunkt, hvor de nævnte omstændigheder er indtrådt.
 - 19 Momsdirektivets artikel 69 er blevet gennemført ved momslovens artikel 20, stk. 5, der bestemmer, at afgiften på varer erhvervet inden for Fællesskabet, forfalder ved udstedelsen af fakturaen til den afgiftspligtige person, og senest den 15. i den måned, der følger efter den måned, hvori leveringen fandt sted.
 - 20 Det er således på baggrund af disse regler, at spørgsmålet opstår, om opkrævning af moms for erhvervelsen af motorbrændstoffer inden for Fællesskabet, således som det er defineret i momslovens artikel 103, stk. 5a, inden der indtræder afgiftspligt i henhold til momsdirektivets artikel 69 (artikel 20, stk. 5, i momsloven), er mulig.
 - 21 Hvis det antages, at betalingen af den afgift, der er omhandlet i momslovens artikel 103, stk. 5a, har karakter af en særskilt konstruktion med en fremskudt momsopkrævning, må det antages, at forpligtelsen til at betale afgiften inden afgiftspligtens indtræden i henhold til direktivets artikel 69 (artikel 20, stk. 5, i momsloven) strider mod disse bestemmelser, da der ikke er grundlag for at kræve, at en afgiftspligtig person skal betale moms forud for afgiftspligtens indtræden.
 - 22 Det forekommer således, at det kun er, når disse betalinger kan betragtes som acontobetalinger af afgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 206, at der kan konstateres, at betalingerne er forenelige med de nævnte bestemmelser.
 - 23 I henhold til momsdirektivets artikel 206 skal enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsens, indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i momsdirektivets artikel 350 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.
 - 24 Første punktum i denne bestemmelse nævner pligten til at indbetale momsens nettobeløb samtidig ved indgivelsen af den i artikel 350 omhandlede

momsangivelse. Imidlertid udgør betaling i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a, der beregnes som prisen for motorbrændstoffer erhvervet inden for Fællesskabet ganget med den tilsvarende afgiftssats, uden at der fra dette beløb fradrages beløbet for den indgående afgift, en bruttobetaling.

- 25 Betalingsforpligtelsen indtræder inden for en frist på 5 dage regnet fra det tidspunkt, hvor motorbrændstoffet er indført på det nationale område, dvs. før forpligtelsen til at indgive en særlig momsangivelse for disse transaktioner i en VAT-14 erklæring, hvori samtlige transaktioner inden for Fællesskabet vedrørende erhvervelse af motorbrændstoffer i løbet af den måned og den afgift, som skal betales for disse transaktioner (afgift allerede betalt inden for de frister, der er fastsat i artikel 103, stk. 5a.), skal angives, indtræder. Momsangivelsen skal indgives til den kompetente myndighed inden for en frist, der udløber den 5. i den måned, der følger efter den måned, hvor afgiftspligten er indtrådt i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a, med et afgiftsbeløb, der er fastsat for en given måned, der udgør summen af enhedsbeløbet for hver transaktion i løbet af denne periode, som skal indbetales i overensstemmelse med momslovens artikel 103, stk. 5a og 5b.
- 26 Det bemærkes, at momsens nettobeløb i henhold til momsdirektivets artikel 206, første punktum, først oplyses af en afgiftspligtig person i en VAT-7 erklæring (der indgives efter udløbet af en given afgiftsperiode), hvor der også anføres den indbetalte afgift i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5, for erhvervelser af brændstof inden for Fællesskabet, samt den afgift, der skal betales for erhvervelser af andre varer inden for Fællesskabet, ved at fradrage dette beløb den tilsvarende indgående afgift for denne afgiftsperiode.
- 27 Som Domstolen har fastslået i dom af 26. marts 2015, Macikowski, (C-499/13, EU:C:2015:201), fremgår det af momsdirektivets artikel 206 og 250, at den moms, der indbetales til statskassen, skal være et nettobeløb, dvs. et beløb, der tager hensyn til eventuelle fradrag, og at alle fradrag skal foretages i den afgiftsperiode, i hvilken de er indtrådt.
- 28 Når bestemmelsen i momsdirektivets artikel 206, andet punktum, giver adgang til »fastsættelse af en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb«, betyder dette således, at der er tale om det beløb, der er omhandlet i bestemmelsens første punktum, dvs. momsens nettobeløb og ikke bruttobeløbet. Når en medlemsstat således indfører en forpligtelse til betaling af et bruttobeløb for en given transaktion i forbindelse med erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet, såsom den, der er fastsat i momslovens artikel 103, stk. 5a, er det pågældende beløb ikke moms med en anden betalingsfrist, men derimod det acontobeløb som omhandlet i momsdirektivets artikel 206, andet punktum, in fine.
- 29 Domstolen fastslog i Macikowski-dommen (om end i relation til betaleren), at hvis betaleren foretager indbetaling af den moms, der skyldes for en transaktion indeholdt i den afgiftspligtige momsangivelse, har dette hjemmel i

momsdirektivets artikel 206, andet punktum, der giver medlemsstaterne mulighed for at opkræve et acontobeløb.

- 30 Under disse omstændigheder skal indbetalinger foretaget af en afgiftspligtig person i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a, tilsyneladende anses for ikke værende i strid med momsdirektivets artikel 69 og artikel 206, idet de skal anses for at være acontobetalinger som omhandlet i momsdirektivets artikel 206.

Det tredje spørgsmål

- 31 Hvis det antages, at de indbetalinger, der foretages af en afgiftspligtig person i henhold til momslovens artikel 103, stk. 5a, har karakter af acontobeløb i forbindelse med betaling af afgift, opstår spørgsmålet, om en acontobetaling, i henhold til momsdirektivets artikel 206, som ikke er blevet betalt rettidigt, mister sin retlige status ved udløbet af den periode, hvor der skal betales afgift, hvilket er relevant med henblik på at afgøre, om de indbetalte acontobeløb ved udløbet af afgiftsperioden kan opgøres, og med henblik på at fastsætte det tidspunkt, hvor der skal foretages en beregning af de forfaldne morarenter for de acontobeløb, som ikke blev betalt rettidigt.
- 32 Inden for rammerne af en acontoordning foretages der i hele afgiftsperioden indbetalinger vedrørende en betalingsforpligtelse, der først vil blive fastsat i fremtiden (efter udløbet af afgiftsperioden). Det er først på dette tidspunkt, at den afgiftspligtige person ved at efterbetale eller modtage tilbagebetaling af for meget opkrævet afgift, og i tilfælde af momsbetaling, for den indgående moms, endeligt opgør sin betalingsforpligtelse, hvilket har den virkning, at det nettobeløb, der skal betales, fastsættes (eller momsen tilbagebetales). Dette er grunden til, at der efter udløbet af en afgiftsperiode ikke bør fastsættes et acontobeløb for betaling af afgift i form af bruttobeløb eller rettes fejl i afgiftsbetalingen, eftersom denne betalingsforpligtelse har udmøntet sig i afgiftsangivelsen som nettobeløb for hele den periode, for hvilke acontobetalingerne er blevet foretaget.
- 33 Det særlige kendetegn ved betalingsforpligtelsen for indbetalinger af brutto acontobeløb og dermed deres uafhængighed i retlig henseende, betyder ikke, at der ikke er nogen normative forbindelser mellem nettobetaling for en given afgiftsperiode, for hvilken brutto acontobeløbet forfalder.
- 34 Betalingsforpligtelsen med hensyn til et acontobeløb for betaling af afgift udgør en af flere former for betalingsforpligtelser, og efter udløbet af afgiftsperioden ophører betalingsforpligtelsen med hensyn til acontobeløbet med at eksistere efter, at afgiftsbeløbet bliver opgjort for denne periode. Dette følger af den midlertidige karakter af acontobeløb, idet retten til at fastsætte acontobeløb bør ophøre efter udløbet af afgiftsperioden.
- 35 Dette vil føre til, at et acontobeløb, der ikke er blevet betalt inden for fristen, betragtes som afgiftsskyld, men kun indtil forpligtelsen i retlig henseende ophører, dvs. indtil udløbet af den afgiftsperiode, for hvilken afgiften skulle betales.

- 36 Ved udløbet af en momsperiode ville det derfor ikke give mening for afgiftsmyndighederne at fastlægge de acontobruttobeløb, der skyldes i tilfælde af en uregelmæssighed med deres indbetalinger, hvilket dog ikke bør fritage den afgiftspligtige person for forpligtelsen til at betale renter af acontobeløb, der ikke er betalt rettidigt, og som delvis overstiger den afgift, der skal betales for en given afgiftsperiode.

ARBEJDSDOKUMENT