

Sag C-895/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

4. december 2019

Forelæggende ret:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polen)

Afgørelse af:

4. november 2019

Sagsøger:

A.

Sagsøgt:

Direktor Krajowej Informacji Skarbowej

Hovedsagens genstand

Fastlæggelse af retten til fradrag for indgående moms ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i lyset af de ændrede bestemmelser i momsloven, som fastsætter en obligatorisk tremåneders frist for at indgive en momsindberetning.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF.

Præjudicielt spørgsmål

Skal artikel 167 sammenholdt med artikel 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, som ændret) fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, som gør udøvelsen af retten til at fradrage indgående moms i samme afgiftsperiode, som den periode, hvori afgiften skal betales for transaktioner, der udgør erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, betinget af, at den skyldige

afgift for sådanne erhvervelser angives i en tilsvarende afgiftserklæring, som skal indgives inden for en bestemt frist (i Polen tre måneder) efter afslutningen af den måned, hvori afgiftspligten opstod for de erhvervede varer og tjenesteydelser?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (herefter »momsdirektivet«): Artikel 1, stk. 2, artikel 63, 167, 178-182 og 273.

Anførte nationale forskrifter

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. af 2018, position 2174) (lov af 11. marts 2004 om afgift af varer og tjenesteydelser, herefter »momsloven«)

Artikel 86, stk. 1, 10, 13 og 13a, i den version, der var i kraft både før og efter 1. januar 2017:

1. Såfremt varer og ydelser anvendes i forbindelse med afgiftsbelagte transaktioner, har en afgiftspligtig person [...] ret til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift [...]

10. Retten til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift, indtræder i den afgiftsperiode, i hvilken afgiftspligten for de af den afgiftspligtige person importerede varer og tjenesteydelser er opstået.

13. Hvis den afgiftspligtige person ikke foretager fradrag i det afgiftsbeløb, der er betalt eller skal betales, af den indgående afgift inden for den frist, der er omtalt i stk. 10, 10d, 10e og 11, kan den pågældende nedsætte det afgiftsbeløb, der skal betales, ved en berigtigelse af afgiftsindberetningen for den periode, hvor retten til fradrag af indgående moms opstod, med forbehold af stk. 13a.

13a. Hvis den afgiftspligtige person i forbindelse med en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, med hensyn til hvilken den afgiftspligtige person i henhold til artikel 17 er erhververen af varer og tjenesteydelser, ikke foretager fradrag i det afgiftsbeløb, der er betalt eller skal betales, af den indgående afgift inden for den frist, der er omtalt i stk. 10 og 11, kan den pågældende nedsætte det afgiftsbeløb, der skal betales, ved en berigtigelse af afgiftsindberetningen for den periode, hvor retten til fradrag af indgående afgift opstod, men skal gøre dette inden for en frist på fem år fra afslutningen af det år, hvor retten til at nedsætte den skyldige afgift opstod.

Artikel 86, stk. 10b, bestemte i den udgave, der var i kraft indtil den 31. december 2016:

10b. Der er ret til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift i de tilfælde, som nævnes i:

[...]

2) stk. 2, punkt 4, litra c) – retten opstår i henhold til stk. 10, forudsat at den afgiftspligtige person

[...]

b) angiver den indgående afgift i forbindelse med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet på den afgiftsindberetning, på hvilken vedkommende er forpligtet til at angive denne afgift

3) stk. 2, fjerde afsnit, litra a), b) og d) – retten opstår i henhold til stk. 10, når den afgiftspligtige person angiver den indgående afgift i forbindelse med sådanne transaktioner på den afgiftsindberetning, på hvilken vedkommende er forpligtet til at angive denne afgift.

Med virkning fra den 1. januar 2017 blev momslovens artikel 86, stk. 10, andet afsnit, litra b), og stk. 10, tredje afsnit, ændret, og stk. 10i blev tilføjet.

10b. Der er ret til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift i de tilfælde, som nævnes i:

[...]

2) stk. 2, punkt 4, litra c) – retten opstår i henhold til stk. 10, når den afgiftspligtige person

[...]

b) angiver den indgående afgift i forbindelse med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet på den afgiftsindberetning, på hvilken vedkommende er forpligtet til at angive denne afgift, senest ved udløbet af 3 måneder efter afslutningen af den måned, hvor afgiftspligten opstod med hensyn til de erhvervede varer

3) stk. 2, fjerde afsnit, litra a), b) og d) – retten opstår i henhold til stk. 10, når den afgiftspligtige person angiver den indgående afgift i forbindelse med sådanne transaktioner på den afgiftsindberetning, på hvilken vedkommende er forpligtet til at angive denne afgift, senest ved udløbet af en frist på 3 måneder efter afslutningen af den måned, hvor afgiftspligten opstod med hensyn til de erhvervede varer eller tjenesteydelser.

10i. Når den afgiftspligtige person inkluderer det skyldige afgiftsbeløb i den afgiftsindberetning, på hvilken vedkommende er forpligtet til at angive denne afgift, på et senere tidspunkt end den dato, der er fastsat i stk. 10b, andet afsnit, litra b), og stk. 10b, tredje afsnit, kan den afgiftspligtige person forøge beløbet for

den indgående afgift tilsvarende på afgiftsindberetningen for en regnskabsperiode, for hvilken fristen for indgivelse af en afgiftsindberetning endnu ikke er udløbet.

Kort gengivelse af de faktiske omstændigheder, sagens behandling og parternes argumenter

- 1 I deres anmodning om en individuel bindende forhåndsbesked om fortolkning af momslovgivningen har selskab A. (herefter »selskabet«) henvist til, at det inden for rammerne af dets erhvervmæssige virksomhed foretager indkøb, herunder erhvervelse af varer inden for Fællesskabet på Polens område. De erhvervede varer anvendes derefter i transaktioner, der er merværdiafgiftspligtige (momspligtige) på det nationale område. Inden for rammerne af denne virksomhed er der opstået tilfælde, og vil der muligvis i fremtiden opstå tilfælde, hvor den skyldige afgift af erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke blev/vil blive angivet af den afgiftspligtige person på den relevante afgiftsindberetning (eller afgiftsberigtigelse) indgivet inden for tre måneder at regne fra den måned, hvor afgiftspligten opstod i forbindelse med de erhvervede varer (den afgiftspligtige person gjorde dette eller vil gøre dette efter udløbet af denne periode ved en berigtigelse af afgiftsindberetningen). I denne henseende kan den manglende angivelse af den skyldige afgift inden for den ovennævnte periode skyldes bl.a. for sen modtagelse af en faktura, selskabets ukorrekte klassificering af transaktionen eller en fejl begået af den person, der varetager bogføringen og momsindberetningerne. Selskabet bemærker, at det er fuldt ud berettiget til at fradrage momsen, og at angivelsen af beløbet for den skyldige afgift på et senere tidspunkt (end tre måneder) ved en berigtigelse af den relevante indberetning ikke er forbundet med noget misbrug af rettigheder eller forsøg på at reducere afgiften.
- 2 I forbindelse med det ovenstående spørger selskabet endvidere, om det – henset til retstilstanden, som den forelå den 1. januar 2017, i den situation, der beskrives i forelæggelsen og i ethvert fremtidigt tilfælde – som følge af en berigtigelse til en momsindberetning, der er indgivet for den periode, hvori afgiftstilsvaret opstod, kan eller vil kunne fradrage indgående moms af erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i den samme regnskabsperiode, som den, hvori den skyldige afgift var angivet, selv om berigtigelsen ikke blev, eller ikke vil blive foretaget inden for tre måneder efter den måned, hvori afgiftstilsvaret opstod i forhold til de erhvervede varer.
- 3 Efter selskabets opfattelse må der svares bekræftende på dette. Det nærer den opfattelse, at det krav, der følger af momslovens artikel 86, stk. 10b, andet punkt, litra b), i den udgave, der var i kraft fra den 1. januar 2017, ikke er et krav i henhold til momsdirektivet, og derfor ikke kan finde anvendelse, og at det endvidere tilsidesætter princippet om afgiftsmæssig neutralitet og proportionalitetsprincippet.

- 4 Direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysning (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) var ikke enig i det ovennævnte synspunkt. Efter denne myndigheds opfattelse strider de regler, der er blevet indført, ikke mod momsdirektivet, og navnlig ikke de ovennævnte bestemmelser, da de ikke begrænser den afgiftspligtige persons ret til at nedsætte den skyldige afgift, som opstår ved dette momsmæssige arrangement. Myndigheden har ligeledes understreget, at i henhold til momsdirektivets artikel 178 kan medlemsstaterne indføre visse regler, som opstiller betingelser for retten til at fradrage moms, og at tremånedersfristen i artikel 86, stk. 10b, andet punkt, litra b), er en sådan regel.
- 5 Selskabet har anlagt sag ved Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Gliwice, herefter »den forelæggende ret«) med påstand om annullation af den anfægtede bindende forhåndsbesked, idet det bl.a. har gjort gældende, at momslovens artikel 86, stk. 10b, andet punkt, litra b), strider mod momsdirektivets artikel 167 og 178, tilsidesætter princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som finder udtryk i dette direktivs artikel 1, stk. 2, og tilsidesætter proportionalitetsprincippet, som fastsat i artikel 5, stk. 4, [TEU].
- 6 Skatte- og afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at sagen skal afvises, og har fastholdt det synspunkt, der er indeholdt i den anfægtede bindende forhåndsbesked. Den forelæggende ret har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen det præjudicielle spørgsmål.

Kort redegørelse for begrundelsen for forelæggelsen

- 7 I Polen har en afgiftspligtig person i overensstemmelse med det princip, der fastsættes i momslovens artikel 86, stk. 1 (som udgør gennemførelsen af princippet om afgiftsmæssig neutralitet), for så vidt angår varer og ydelser, der anvendes i forbindelse med afgiftsbelagte transaktioner, ret til i det afgiftsbeløb, der skal betales, at fradrage den indgående afgift. Denne ret gælder principielt for den afgiftsperiode, i hvilken afgiftstilsvaret for de af den afgiftspligtige person importerede varer og tjenesteydelser er opstået (momslovens artikel 86, stk. 10). I henhold til gældende ret til og med den 31. december 2016 opstod retten til fradrag for indgående moms, jf. stk. 10, under forudsætning af, bl.a., at den afgiftspligtige person angav den skyldige afgift af erhvervelse af varer inden for Fællesskabet på den afgiftsindberetning, på hvilken vedkommende var forpligtet til at angive denne afgift (momslovens artikel 86, stk. 10b, andet afsnit, litra b). Lovgiver indførte imidlertid en ny frist, som betyder, at anvendelsen af disse regler nu er betinget af, at en afgiftsindberetning indgives inden for en tremåneders frist (momslovens artikel 86, stk. 10b, andet afsnit, litra b), i den fra den 1. januar 2017 gældende udgave). Ved overskridelse af denne frist, skal den afgiftspligtige person berigtige den tidligere indgivne indberetning (momslovens artikel 86, stk. 10g), og kan samtidig kun løbende afregne den indgående moms af erhvervelse af varer inden for Fællesskabet (momslovens artikel 86, stk. 10i). Det fremgår af ændringslovens begrundelse, at denne er motiveret af

uregelmæssigheder ved visse virksomheders indberetninger om indgående afgift vedrørende erhvervelse af varer inden for Fællesskabet og anden omsætning, hvor den skyldige afgift og den indgående afgift var af samme størrelse.

- 8 I dom af 2. maj 2019, sag C- 225/18, Grupa Lotos, vedrørende en standstill-klausul, fastslog Domstolen imidlertid, at denne ret til momsfradrag, som er fastsat i momsdirektivets artikel 168, litra a), udgør en integrerende del af momssystemet, der i princippet ikke kan begrænses. Det omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled, og denne fradragsordning tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skal betale eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig. Det følger af dette, at for så vidt som den afgiftspligtige person, der handler som sådan på det tidspunkt, hvor han erhverver varer eller modtager tjenesteydelser, anvender disse varer eller tjenesteydelser i forbindelse med sine egne afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for disse varer eller tjenesteydelser. Domstolen fastslog, at det også fremgår af retspraksis, at undtagelser fra retten til fradrag for moms kun er tilladt, hvis dette udtrykkeligt er fastsat i bestemmelserne i de direktiver, der vedrører denne afgift. Ikke desto mindre, og som Domstolen allerede havde fastslået, skal der tages hensyn til den faktiske anvendelse af de nationale bestemmelser om udelukkelse fra retten til at fradrage momsen, og til de virkninger de har for de afgiftspligtige personer (præmis 25-28 og 37).
- 9 I lyset af ovennævnte dom nærer den forelæggende ret tvivl om, hvorvidt det er muligt at indføre regler som de i den foreliggende sag som en ny bestemmelse, der ikke tidligere var fastsat i national lovgivning. Det er så meget desto mere relevant, fordi den polske lovgiver ved indførelsen af bestemmelserne gav udtryk for sin opfattelse vedrørende de foreslåede bestemmelser forenelighed med EU-lovgivningen. Det fremgår imidlertid klart af forarbejderne til lovændringen, at ingen tilkendegivelser blev indhentet og ingen møder blev afholdt eller aftaler indgået med EU-organer eller institutioner.
- 10 På den anden side har Domstolen gentagne gange givet udtryk for sit synspunkt angående medlemsstaternes indførelse af frister som formelle krav, herunder set i lyset af ækvivalensprincippet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet. Den forelæggende ret har henvist til dom af 28. juli 2016, C-332/15, Astone (præmis 34 og punkt 1 i domskonklusionen), af 8. maj 2008, C-95/07 og C-96/07, Ecotrade SpA (punkt 1 i domskonklusionen) af 12. januar 2006, C-504/04 A.S.G. (præmis 35), af 18. marts 1987, 56/86, Société pour l'exportation des sucres, af 30. juni 1987, 47/86, Roquette Frères, af 26. juni 1990, C-8/89, Zardi, af 9. juli 2015, C-183/14, Salomie og Oltean, og af 15. september 2016, C-518/14, Senatex.

- 11 Den forelæggende ret udleder af den ovennævnte retspraksis, at bestemmelserne i momsdirektivet ikke udelukker muligheden for, at medlemsstaterne indfører frister i de nationale retssystemer, men at disse frister ikke må tilsidesætte princippet om afgiftsmæssig neutralitet, og at de skal være forholdsmæssige. Denne bedømmelse tilkommer den nationale ret, som skal fastslå, hvorvidt bestemmelsen indfører formelle begrænsninger, som er uforholdsmæssige i forhold til de tilsigtede mål, herunder om den afgiftspligtige person pålægges økonomiske byrder. I den foreliggende sag er den nationale domstols rolle derfor at undersøge, om den indførte frist objektivt set opfylder de betingelser, som følger af proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsmæssig neutralitet. Hvis den ikke gør dette, har den afgiftspligtige person på grundlag af tilsidesættelsen ret til at udøve fradragsretten med tilbagevirkende kraft.
- 12 I den foreliggende sag har selskabet fremført to typer af grunde for manglende overholdelse af fristen: de grunde, som er uafhængige af den afgiftspligtige person, og som følger af forsinkelser ved modtagelsen af fakturaer, og de, der er afhængige af den afgiftspligtige person, dvs. skyldes fejl begået af denne.
- 13 Ved bedømmelsen af det foregående i lyset af proportionalitetsprincippet er det først og fremmest nødvendigt at bemærke sondringen mellem de forskellige situationer for den afgiftspligtige person alt efter, om skyldig moms eller indgående moms er involveret. Momslovens artikel 86 indeholder en tidsmæssig begrænsning (en tidsfrist) i forhold til førstnævnte alene for så vidt angår en forældelsesfrist, dvs. en periode på fem år. Således kan den skyldige afgift berigtiges indtil udløbet af denne periode (momslovens artikel 13 og 13a). For så vidt angår indgående moms har lovgiver imidlertid fastsat to frister. For det første tremånedersfristen for modregning deraf, med tilbagevirkende kraft eller løbende (artikel 86, stk. 10b, andet afsnit, litra b), og artikel 86, stk. 10i), og for det andet den femårige frist (artikel 86, stk. 13 og 13a). Det er den førstnævnte, der giver anledning til usikkerhed.
- 14 På den ene side finder den forelæggende ret, at den i momslovens artikel 86, stk. 10b, andet afsnit, litra b), foreskrevne tremåneders frist forekommer tilstrækkelig lang til, at den afgiftspligtige person kan indhente en faktura. Denne frist har klart en disciplinær karakter, idet den blev indført for at få afgiftspligtige personer til mere aktivt at indhente fakturaer, der dokumenterer erhvervelse af varer inden for Fællesskabet. Denne bestemmelse har til formål at modvirke tilfælde, hvor den indgående moms er af samme størrelse som den skyldige moms, og hvor modregning blev anvendt sent grundet den senere afgiftsberigtigelse som følge af den senere medregning af fakturaen efter den ovennævnte tidsfrist. Denne fremgangsmåde tjente til at »optimere« momsens, og blev brugt til at misbruge denne ret. Det fremgår i denne henseende klart af forarbejderne til lovændringen, at denne tidsfrist giver afgiftsmyndighederne mulighed for en bedre kontrol med momsbetalingerne. Den forelæggende ret har fremhævet, at den ikke er bekendt med nogen statistik over, hvilken procentdel af sagerne, der involverer udøvelsen af retten til fradrag med tilbagevirkende kraft inden for den femårige forældelsesfrist, snarere end tremåneders perioden, som blev anvendt til at

unddrage moms eller misbruge retten. På den anden side skal det bemærkes, at en afgiftspligtig person nogle gange ikke har kontrol over, om den ovennævnte tidsfrist overholdes, således som selskabet har godtgjort det i den foreliggende sag. Dette kan skyldes en forsinkelse fra en kontrahents side ved udstedelsen og afsendelsen af en faktura, eller fejl fra postvæsenets side. Derudover betyder den omstændighed, at en erhvervsdrivende har modtaget en faktura inden for tidsfristen, ikke altid, at betingelserne for retten til fradrag er opfyldt, for eksempel hvis der er begået fejl ved udfærdigelsen af fakturaen. Set i lyset af momsdirektivet skal en faktura opfylde både de materielle og subjektive betingelser. Som Domstolen har fastslået, kan en forsinkelse ved modtagelsen af en rettelse til en faktura ikke altid medføre en fortabelse af den afgiftspligtige persons ret til fradrag. På den anden side fremgår det klart af de nye bestemmelser, at uanset grunden til forsinkelsen kan en afgiftspligtig person efter udløbet af tremånedersfristen kun fradrage den indgående moms løbende. Denne situation medfører nødvendigvis, at den afgiftspligtige person pålægges den økonomiske byrde af den skyldige afgift, og skal betale renter fra den første dag, afgiften er skyldig og til datoen for faktisk betaling, henholdsvis fra den første dag efter den dato, hvor den afgiftspligtige person modtog tilbagebetaling af for meget betalt indgående moms, og til datoen for betaling, eller et behov for at justere det beløb, der skal overføres i forhold til perioden mellem berigtigelsen og indberetningen for den indeværende periode.

- 15 Efter den forelæggende rets opfattelse skal der ved bedømmelsen af momslovens artikel 86, stk. 10b, afsnit 2, litra b), og artikel 86, stk. 11g, og 11i, under hensyntagen til Domstolens praksis tages udgangspunkt i princippet om den tilstrækkeligt opmærksomme afgiftspligtige person. Domstolen har således fastslået, at indførelsen af en frist for den utilstrækkeligt opmærksomme afgiftspligtige person, dvs. en person, der på grund af sin egen forsømmelighed forårsager en overskridelse af fristen, for eksempel ved at karakterisere transaktionen forkert, er i overensstemmelse med momsdirektivet.
- 16 Den forelæggende ret hælder mod den opfattelse, at momsdirektivets artikel 167, sammenholdt med artikel 178, skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for en national lovgivning, som gør udøvelsen af en afgiftspligtig persons ret til »i god tro« at fradrage indgående moms i den samme regnskabsperiode som den, hvori afgiftspligten for transaktioner, der udgør erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, opstod, betinget af, at den skyldige afgift af disse transaktioner angives på den korrekte afgiftsindberetning, som skal være indgivet inden for den obligatoriske frist (i Polen, tre måneder) efter den måned, hvor afgiftstilsvaret opstod i forbindelse med de erhvervede varer og tjenesteydelser, men at disse artikler ikke i øvrigt er til hinder for indførelsen af en sådan frist.