

Sag C-194/21**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

29. marts 2021

Forelæggende ret:

Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene)

Afgørelse af:

26. marts 2021

Appellant:

Staatssecretaris van Financiën

Indstævnt:X**Hovedsagens genstand**

I hovedsagen er spørgsmålet, om X på grundlag af den nederlandske skatte- og afgiftslovgivning kan fradrage den omsætningsafgift – som B havde faktureret ham ved leveringen af to parceller i 2006, og som X dengang på trods af parcellernes afgiftspligtige bestemmelse ikke havde fradraget – i den omsætningsafgift, som er blevet skyldig ved leveringen af disse to parceller til B i 2013.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 184 og 185 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«), navnlig spørgsmålet, om disse bestemmelser kan fortolkes således, at såfremt en afgiftspligtig har undladt at fradrage indgående moms inden for de gældende nationale forvaltningsfrister, har han ret til at gennemføre dette fradrag i forbindelse med en regulering.

Anmodningen om præjudiciel afgørelse er indgivet i henhold til artikel 267 TEUF.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 184 og 185 i momsdirektivet af 2006 fortolkes således, at en afgiftspligtig, som ved erhvervelse af en vare eller modtagelse af en ydelse, har undladt inden for den gældende nationale forvaltningsfrist at foretage fradrag for indgående moms («det oprindelige fradrag») i overensstemmelse med den påtænkte afgiftspligtige benyttelse, har ret til – i forbindelse med en regulering i anledning af den senere første benyttelse af varen eller ydelsen – at gennemføre fradraget, såfremt den faktiske benyttelse af varen eller ydelsen på reguleringstidspunktet er den samme som den påtænkte benyttelse?
2. Har det for besvarelsen af spørgsmål 1 betydning, at undladelsen af at gennemføre det oprindelige fradrag ikke skyldes svig eller misbrug af rettigheder, og at der ikke er konstateret skadelige følger for statskassen?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1): artikel 12, stk. 1, litra b); artikel 12, stk. 3; artikel 135, stk. 1, litra k); artikel 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 og 188

Anførte nationale forskrifter

Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift af 1968, *Stb.* 1968, s. 329): artikel 11, stk. 1, litra a), første punktum; artikel 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (gennemførelsesbekendtgørelse til lov om omsætningsafgift af 1968, *Stcrt.* 1968, s. 169): artikel 12, stk. 2 og 3

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Hovedsagen vedrører en kassationsappel af en afgørelse truffet af gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (ret i anden instans) den 5. februar 2019 i en af X indgivet appelsag til efterprøvelse af en afgørelse truffet af rechtbank Gelderland (ret i første instans) den 2. november 2017.
- 2 X havde købt 10 parceller af B. Den 20. april 2006 leverede B parcellerne. Det var hensigten, at parcellerne skulle udvikles til rekreativ formål, og at der skulle opstilles mobilhomes med tilbehør herpå. Efterfølgende skulle disse sælges med grunden.
- 3 I forbindelse med denne levering fakturerede B X omsætningsafgift. X fradrog ikke denne afgift.

- 4 På grund af økonomiske omstændigheder kom den påtænkte udvikling af grundene ikke i gang. Den 8. februar 2013 leverede X to af de ti parceller til B mod vederlag. X fakturerede B omsætningsafgift af disse beløb. X har ikke opført denne afgift på sin angivelse.
- 5 Den i præmis 4 nævnte afgift blev ved en ansættelse af 26. november efteropkrævet hos X. Denne indgav klage herover og anførte, at efteropkrævningen i henhold til artikel 15, stk. 4, i loven om omsætningsafgift af 1968 skulle nedsættes med en forholdsmæssig del af den i præmis 3 omhandlede omsætningsafgift.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (statssekretæren for finansielle anliggender) har anført, at X burde have fradraget den indgående afgift på det tidspunkt, da omsætningsafgiften for leveringen af parcellerne blev skyldig i 2006 i overensstemmelse med den på dette tidspunkt påtænkte afgiftspligtige benyttelse af parcellerne.
- 7 Reguleringsordningen i artikel 15, stk. 4, andet til fjerde punktum, i loven om omsætningsafgift af 1968 har nemlig ikke til formål også at hjemle ret til fradrag for omsætningsafgift, som virksomheden ikke har fratrukket i sin angivelse for den pågældende periode.
- 8 De i den førnævnte lovbestemmelse omhandlede reguleringsregler, sammenholdt med momsdirektivets artikel 184 og 185, vedrører ifølge statssekretærens opfattelse kun de tilfælde, hvor det oprindeligt anvendte fradrag er højere eller lavere end det beløb, som den afgiftspligtige var berettiget til at fradrage. Da den påtænkte benyttelse af de to parceller ved anskaffelsen i dette tilfælde stemmer overens med den faktiske benyttelse, kommer en regulering ikke i betragtning.
- 9 **X's** argumentation behandles ikke.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 10 Ifølge den forelæggende ret hersker der tvivl med hensyn til spørgsmålet, om den afgiftspligtige, der har undladt rettidigt at fradrage omsætningsafgift, må gennemføre dette fradrag i henhold til reglerne om regulering i loven om omsætningsafgift af 1968 og momsdirektivet, når det fremgår, at varens oprindeligt tiltænkte benyttelse og den faktiske benyttelse ved ibrugtagningen stemmer overens, og den nationale forvaltningsfrist for udøvelsen af retten til fradrag er udløbet. Ifølge retten kan svaret på dette spørgsmål ikke tydeligt udledes af momsdirektivets artikel 184 og 185.

Første opfattelse: vid fortolkning

- 11 Den vide fortolkning indebærer, at reguleringsmekanismen i artikel 184 og 185 fortolkes således, at reguleringen ved ibrugtagningen af en vare eller en ydelse medfører en berigtigelse, såfremt det er blevet forsømt at gennemføre fradraget ved erhvervelse af varen eller modtagelse af ydelsen, uanset forsømmelsens art.
- 12 Såfremt den afgiftspligtige ved ibrugtagningen har ret til at rette fejl i forbindelse med det oprindelige fradrag for varer eller ydelser, der ikke umiddelbart er taget i brug efter erhvervelsen, uanset at den nationale forvaltningsfrist for det oprindelige fradrag er udløbet, opnås det – på linje med det skatte- og afgiftsmæssige neutralitetsprincip – at størrelsen af fradraget passer nøjagtigt til den faktiske benyttelse af denne vare eller denne ydelse.
- 13 Denne fortolkning virker på to måder.
- 14 For det første opnås der hermed, at en afgiftspligtig, som undlader at fradrage den afgift, der er blevet faktureret ham ved erhvervelse af en vare eller ved modtagelse af en ydelse, selv om der er tale om en fritaget benyttelse, at varen eller ydelsen ikke kan tages i brug uden udgift til moms for fritagne transaktioner (se dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 39).
- 15 For det andet opnås der hermed, at en afgiftspligtig, der ved erhvervelse af en vare eller modtagelse af en ydelse undlader helt eller delvis at fradrage den ham fakturerede moms, ikke skal konfronteres med udgifterne til moms, når han faktisk begynder at anvende den pågældende vare eller tjeneste til (udelukkende) afgiftspligtige transaktioner.
- 16 Videre understreger den forelæggende ret, at Domstolen ikke udtrykkeligt har udtalt, at det tilfælde, hvor den afgiftspligtige på tidspunktet for erhvervelse af en vare eller modtagelse af en ydelse har undladt at fradrage den indgående afgift, er undtaget fra reguleringsordningen. Ifølge retten ville det være uforholdsmæssigt, ikke at give ret til fradrag ved ibrugtagningen af varen eller ydelsen i tilfælde, hvor det oprindelige fradrag ikke er blevet gennemført ved en forglemmelse, og der ikke er tale om svig eller misbrug, og hvor der ingen skadelige følger er opstået for statskassen (dom af 30.4.2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, præmis 56).

Anden opfattelse: snæver fortolkning

- 17 Den forelæggende ret anfører, at den netop gengivne vide fortolkning ikke ligger på linje med Domstolens retspraksis, ifølge hvilken det af momsdirektivets artikel 184, sammenholdt med artikel 185, stk. 1, fremgår, at disse to bestemmelser finder anvendelse, såfremt en regulering viser sig nødvendig på grund af en ændring af en af de faktorer, som oprindeligt blev taget i betragtning ved beregningen af det fradrag, som denne regulering skal føre til, og at det fradrag, der skal beregnes, svarer til det fradrag, som oprindeligt skulle have været anvendt, såfremt der

oprindeligt var blevet taget hensyn til denne ændring (se blandt andet dom af 27.6.2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, præmis 29 og de der nævnte domme). Hermed synes Domstolen at begrænse anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 184 og 185, stk. 1, til tilfælde, hvor omstændighederne efter den oprindelige fradragperiode har ændret sig.

- 18 Endvidere synes den vide fortolkning at stride mod Domstolens retspraksis, hvorefter en afgiftspligtig, der ikke er tilstrækkeligt påpasselig, og som undlader rettidigt – det vil sige inden for de herfor gældende forvaltningsfrister – at trække moms fra, kan straffes derved, at retten til fradrag falder bort (dom 1.10.2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, præmis 22-24). Såfremt fradraget alligevel tillades, kan der være tale om tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet, der kræver, at den afgiftspligtiges fiskale situation, især vedkommendes rettigheder og forpligtelser over for skattemyndighederne – ikke er usikker på ubestemt tid.

ARBEJDSDOKUMENT