

Sag C-397/21

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

29. juni 2021

Forelæggende ret:

Fővárosi Törvényszék (Budapest, Ungarn)

Afgørelse af:

25. maj 2021

Sagsøger:

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

Sagsøgt:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék (appeldomstolen i Budapest)

[Udelades]

I det forvaltningsretligesøgsmål, der er [udelades] anlagt af HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (før navneændringen HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), sagsøger, [udelades] mod Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (appeldirektoratet for den nationale skatte- og toldmyndighed), ([udelades] Budapest [udelades]), sagsøgt, har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) afsagt følgende

kendelse:

Denne ret [udelades] indleder en præjudiciel forelæggelse for Den Europæiske Unions Domstol og har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

1. Skal bestemmelserne i momsdirektivet, set i lyset af dets generelle principper, navnlig effektivitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning og national praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden ikke tilbagebetaler

momsen hverken til udstederen eller modtageren af fakturaen, når en afgiftspligtig person fejlagtigt udsteder en momsfaktura for en momsfritaget levering og betaler momsen for den pågældende transaktion til statskassen, og modtageren af fakturaen betaler momsen til udstederen af fakturaen?

2. Såfremt Den Europæiske Unions Domstol besvarer det foregående spørgsmål bekræftende, skal bestemmelserne i momsdirektivet, sammenholdt med direktivets generelle principper, navnlig effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og princippet om forbud mod forskelsbehandling, da fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, der i det i det foregående spørgsmål beskrevne tilfælde på ingen måde giver modtageren af fakturaen mulighed for direkte at rette henvendelse til den nationale skatte- og afgiftsmyndighed med henblik på at anmode om tilbagebetaling af et beløb svarende til den pågældende moms, eller kun i tilfælde, hvor det er uforholdsmæssigt vanskeligt eller umuligt at tilbagesøge den pågældende moms ad anden civilretlig vej, navnlig når udstederen af fakturaen i mellemtiden er blevet opløst?

3. Såfremt det foregående spørgsmål besvares bekræftende, er den nationale skatte- og afgiftsmyndighed da forpligtet til at betale renter af den moms, der skal tilbagebetales, og ja, for hvilken periode gælder den, og er denne forpligtelse underlagt de generelle regler for tilbagebetaling af moms?

[Udelades] [nationale processuelle betragtninger]

PRÆMISSER

I. Faktiske omstændigheder

- 1 Sagsøgerens retlige forgænger, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., indgik som kunde aftale om levering af tjenesteydelser fra Bíró Hűtőtechnikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (herefter »BHA Kft.«), inden for rammerne af udførelsen af byggeriet i projektet benævnt »Realisering af den ungarske pavillon på Verdensudstillingen i Milano 2015«. For den udførte aktivitet udstedte BHA Kft. ni fakturaer på i alt 486 620 000 HUF inklusiv moms til sagsøgerens retlige forgænger, som betalte dem. BHA Kft. indbetalte derefter momsen vedrørende fakturaerne til statskassen. Efter en skatteinspektion udført hos BHA Kft. i forbindelse med transaktionen fandt skatte- og afgiftsmyndigheden, at transaktionen lå uden for anvendelsesområdet for den ungarske momslovs territoriale anvendelsesområde og derfor var fritaget for moms, uanset BHA Kft. havde faktureret momsen.
- 2 Den 19. juli 2019 indgav sagsøgeren en anmodning til Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatóság (told- og skattedirektoratet i det nordlige Budapest) som skatte- og afgiftsmyndighed i første instans, hvorved sagsøgeren anmodede om tilbagebetaling af merværdiafgift på 126 248 760 HUF svarende til de fakturaer, som BHA Kft. havde udstedt til sagsøgeren, samt

ansættelse og betaling af renter af dette beløb. Til støtte for sin anmodning fremførte sagsøgeren, at denne havde betalt den fulde værdi af de ni fakturaer, der var udstedt af BHA Kft., og at sidstnævnte havde betalt den [moms], der svarer til disse fakturaer, til statskassen. Sagsøgeren gjorde gældende, at det momsbeløb, der var angivet i anmodningen om tilbagebetaling, for det første kunne afkræves udstederen af fakturaen ad civilretlig vej, idet afgiften fejlagtigt var blevet faktureret på de udstedte fakturaer. Som følge af den civilretlige tvist skulle den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed foretage en opgørelse med BHA Kft, men sidstnævnte havde i mellemtiden været genstand for en likvidationsprocedure, hvorunder sagsøgerens retlige forgænger anmodede kuratoren om at lade denne fordring indgå i konkursboet. Ifølge kurator er chancerne for at inddrive den anmeldte fordring meget små.

- 3 I forbindelse med den procedure, som sagsøgeren havde indledt, afslog skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ved afgørelse [udelades] selskabets anmodning om tilbagebetaling af skatter og afvikling og betaling af renter. Sagsøgeren appellerede denne afgørelse, hvorefter sagsøgte stadfæstede førstestansens afgørelse [udelades]. Endvidere benægtede skatte- og afgiftsmyndigheden ikke, at sagsøgeren betalte BHA Kft. vederlaget for de fakturaer, der blev udstedt under det almindelige skattesystem, plus den tilsvarende moms, der blev opført i momsangivelsen for BHA Kft., der varetages af statskassen, men fandt, at i henhold til § 39 i az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) var stedet for udførelsen af arbejdet det sted, hvor ejendommen var placeret, det vil sige Milano, så det blev ikke udført på det nationale område, hvorfor momsloven ikke finder anvendelse, og i dette tilfælde burde udstederen af fakturaen have udstedt den uden moms for en økonomisk transaktion udført uden for momslovens anvendelsesområde.

II. Tvisten mellem parterne

- 4 Ansøgeren har anlagt et forvaltningsretlig søgsmål til prøvelse af sagsøgtes afgørelse, hvorved sagsøger primært har nedlagt påstand om ændring af den nævnte afgørelse i overensstemmelse med § 90, stk. 1, i közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (lov nr. I af 2017 om den forvaltningsretlige kompetence, herefter »lov om den forvaltningsretlige kompetence«), at det fastslås, at sagsøger lovligt gjorde krav på tilbagebetaling af 126 248 760 HUF som anført i anmodningen om tilbagebetaling af moms, og at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans tilpligtes at betale renter af dette beløb svarende til 5% af centralbankens årlige basissats i overensstemmelse med § 64, stk. 3, og § 65, stk. 1, i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov nr. CL af 2017 om skatteproces, herefter »skatteprocesloven«). Subsidiært har sagsøgeren nedlagt påstand om annulation eller tilbagekaldelse af afgørelsen, om, at der anordnes en ny procedure, og at sagsøgte tilpligtes at træffe en afgørelse, der er i overensstemmelse med anmodningen om tilbagebetaling af afgiften. Mere subsidiært har sagsøger nedlagt påstand om, at afgørelsen i første instans

annulleres eller tilbagekaldes, og at skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans forpligtes til at træffe en ny afgørelse. Sagsøgeren har i detaljer anfægtet skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse vedrørende sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling af momsen. Skatte- og afgiftsmyndigheden fandt i sine afgørelser, at det var utvetydigt, at sagsøgeren havde ret til det momsbeløb, som selskabet fejlagtigt havde betalt, og at det var blevet indbetalt til statskassen med urette, dvs. uden gyldigt retsgrundlag. Sagsøgeren kan imidlertid ikke tilbagesøge dette beløb, da sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling er blevet afvist, hvilket ikke er i overensstemmelse med gældende ret. I lyset af Den Europæiske Unions Domstols domme om tilbagebetaling af afgifter er afslaget på sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling efter dennes opfattelse ikke i overensstemmelse med momsdirektivets bestemmelser.

- 5 Sagsøgte har i svarskriftet nedlagt påstand om frifindelse med henvisning til, søgsmålet er ugrundet, idet den økonomiske transaktion blev gennemført i Milano, dvs. uden for det nationale område, således at momsloven ikke finder anvendelse, og at transaktionen i det foreliggende tilfælde blev gennemført uden for momslovens anvendelsesområde, hvorfor BHA Kft. burde have udstedt fakturaen uden moms. Da der i den foreliggende sag ikke skulle betales moms, er der ikke opstået nogen national afgiftsforpligtelse, og der var heller ikke adgang til fradrag af afgiften for så vidt angår transaktionerne. Ifølge sagsøgte svarer de domme fra Den Europæiske Unions Domstol, som sagsøgeren har påberåbt sig, ikke til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, således at de ovennævnte domme i det foreliggende tilfælde ikke kan anvendes på de spørgsmål om retlig fortolkning, der rejses i den foreliggende sag med hensyn til momsdirektivet.
- 6 I den foreliggende sag er det mellem parterne ubestridt, at BHA Kft. har udstedt en faktura med moms for en momsfritaget transaktion, hvis fulde beløb er blevet betalt af sagsøgeren til udstederen af fakturaen, og at det momsbeløb, der er anført på fakturaen vedrørende dette beløb, er blevet betalt til statskassen (på grund af det beløb, som udstederen af fakturaen har betalt for meget). Det er mellem parterne ubestridt, at momsen blev indbetalt med urette til statskassen, således at sagsøgeren efter indledningen af det forvaltningsretlige søgsmål den 17. marts 2020 ligeledes indledte en civil sag om ugrundet berigelse mod den nationale told- og skattemyndighed, der verserede [udelades] for Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest). På dette trin i sagen er den civile sag [udelades] mellem parterne udsat. Sagsøgeren er imidlertid af den opfattelse, at der i tilfælde af udstedelse af en faktura med moms for en momsfritaget levering skal henvises til momsdirektivets principper, nemlig effektivitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og princippet om forbud mod forskelsbehandling, som ligeledes følger af princippet om forbud mod ugrundet berigelse for skattemyndighederne, der er underlagt EU-retten. Sagsøgeren baserede hovedsagelig sin anmodning om godtgørelse på Domstolens domme Farkas (sag C-564/15) og Porr Építési Kft. (sag C-691/17), som ikke var udelukket fra momslovens territoriale anvendelsesområde.

III. Anførte EU-retlige forskrifter

- 7 I henhold til artikel 167 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.
- 8 I henhold til momsdirektivets artikel 168 har den afgiftspligtige person i det omfang, varer og ydelser, hvoraf der er betalt moms, anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, ret til at fradrage følgende beløb i den afgift, der påhviler ham, i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne: den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.
- 9 I henhold til momsdirektivets artikel 45 er leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser leveret af ejendomsmæglere og sagkyndige, samt ydelser, der har til formål at forberede eller koordinere udførelsen af byggearbejder, såsom ydelser leveret af arkitekter og tilsynsførende, det sted, hvor ejendommen er beliggende.

IV. Anførte ungarske retsforskrifter

- 10 Momslovens § 2, litra a): I overensstemmelse med denne lov er følgende afgiftspligtig: levering af varer og tjenesteydelser mod betaling foretaget af den afgiftspligtige person – i denne egenskab – på det nationale område.
- 11 Momslovens § 39, stk. 1: Ved levering af tjenesteydelser med nær tilknytning til fast ejendom er leveringsstedet det sted, hvor den faste ejendom er beliggende. Stk. 2: Tjenesteydelser med direkte tilknytning til fast ejendom som omhandlet i stk. 1 omfatter navnlig: tjenester ydet af ejendomsmæglere og sagkyndige inden for fast ejendom, tjenesteydelser vedrørende hotelophold, overførsel af rettigheder til anvendelse af fast ejendom, samt forberedelse og koordinering af udførelsen af bygge- og anlægsarbejder.
- 12 Med virkning fra den 1. januar 2020 indførtes en særregel om tilbagebetaling af moms i den ungarske momslov § 257/J, hvis indhold og formål er at gøre det muligt for de afgiftspligtige personer, senest seks måneder før udløbet af forældelsesfristen for retten til at fastsætte afgiften, at anmode afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling af den indgående moms, der ellers ikke er blevet tilbagebetalt. Denne ungarske retsregel var ikke indeholdt i momsloven på det tidspunkt, hvor sagsøgeren indgav anmodningen om tilbagebetaling.
- 13 § 64, stk. 3, i lov om skatteproces: Som en undtagelse fra stk. 1, såfremt den afgiftspligtige person ikke har indgivet sin anmodning om tilbagebetaling i en afgiftsangivelse, der bringer afgiftsansættelsen til ophør (forenklet afgiftsansættelse) eller frivillig afgiftsansættelse (forenklet frivillig afgiftsansættelse), sker tilbagebetalingen af den opkrævede merværdiafgift inden for en frist på 30 dage, der begynder at løbe fra datoen for modtagelsen af

afgiftsangivelsen, men under ingen omstændigheder før forfaldsdatoen; denne frist forlænges til 45 dage, når tilbagebetalingen af afgiften overstiger 1 mio. HUF, hvis den afgiftspligtige på tidspunktet for indgivelsen af angivelsen har betalt hele beløbet, inklusive afgiften, af den modydelse, der er anført på fakturaen for hver af de transaktioner, der giver ret til overvæltning af momsen, ved at udøve sin ret til fradrag af moms for den pågældende afgiftsperiode på grundlag af fakturaen eller de fakturaer, der godtgør, at disse transaktioner er blevet gennemført – eller hvis vedkommendes gæld er ophørt i sin helhed på anden vis, og den afgiftspligtige i sin erklæring har angivet, at det pågældende krav er opfyldt. Hvis der inden for denne frist indledes eller er påbegyndt en afgiftskontrol af den afgiftspligtige person i forbindelse med den budgetstøtte, der er ansøgt om, løber fristen for tildeling af budgetstøtte fra den dato, hvor afgørelsen om resultatet af kontrollen bliver endelig. Ved anvendelsen af denne bestemmelse anses modværdien for betalt, hvis erhvervelsen udelukkende sker i henhold til en opfyldelsesgaranti, der på forhånd er fastsat i aftalen.

- 14 § 65, stk. 1: I tilfælde af skatte- og afgiftsmyndighedens forsinkede betaling betaler den for hver dags forsinkelse renter af et beløb svarende til morarenter. På trods af forsinket betaling skal der ikke betales renter, hvis anmodningen (angivelsen) savner retsgrundlag for mere end 30% af det beløb, der er gjort krav på (angivet), eller hvis en manglende betaling skyldes en forsømmelse fra den afgiftspligtige persons side eller hos den person, der er forpligtet til at afgive oplysninger,.

V. Begrundelse for, at forelæggelsen er nødvendig

- 15 Ifølge den forelæggende ret kan tvisten mellem parterne, henset til ungarsk ret og skatte- og afgiftsmyndighedens praksis, der hviler på denne ret, og følgelig den ungarske lovgivning og den ungarske praksis, der var gældende på tidspunktet for sagsøgerens indgivelse af anmodningen, ikke afgøres uden at sammenholde den lovgivning, der anvendes af den nationale ret, med EU-retten og momsdirektivets generelle principper, og uden at undersøge, om ungarsk ret og afgiftsmyndighedens praksis på grundlag af denne lovgivning er i overensstemmelse med de i EU-retten indeholdte krav om afgiftsneutralitet, retssikkerhed, effektivitet og forbud mod forskelsbehandling.
- 16 Den foreliggende tvist vedrører skatte- og afgiftsmyndighedernes praksis, der følger af det territoriale anvendelsesområde den momslov, der var gældende på tidspunktet for sagsøgerens indgivelse af sin anmodning i 2019 om ikke at tilbagebetale den moms, der var blevet betalt med urette, til fakturamodtageren, selv om dette kunne udledes af de almindelige principper. Med hensyn til praksis vedrørende retten [til at fradrage moms] og den tilsvarende ret til tilbagebetaling af uretmæssigt betalt moms fortolkede skatte- og afgiftsmyndigheden den nationale lovgivning således, at sagsøgeren ikke var berettiget til tilbagebetaling af den moms, der var opført på de omtvistede fakturaer, som parterne ikke bestrider blev betalt, på trods af, at BHA Kft. har indbetalt moms til statskassen

uden mistanke om svig, og den finder desuden, at Den Europæiske Unions Domstols domme i sagerne *Porr Építési Kft.* og *Farkas* ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, eftersom der her er tale om en momsfritaget transaktion, dvs. at der ikke er nogen ret til at fradrage afgift, mens det i de citerede sager C-564/15 og C-691/17 drejede sig om udstedelsen af fakturaer under den almindelige beskatningsordning snarere end den korrekte udstedelse med moms under ordningen for omvendt betalingspligt.

- 17 Efter skatte- og afgiftsmyndighedernes opfattelse har sagsøgeren ikke ret til tilbagebetaling af afgiften, da opfyldelsesstedet ikke var beliggende på det nationale område, hvorfor det heller ikke er muligt at vurdere eksistensen af en ret til fradrag, som sagsøgeren selv ikke havde til hensigt at gøre brug af, eftersom selskabet har baseret sin anmodning på en ret til tilbagebetaling uden dog at godtgøre, at selskabet har anvendt tjenesteydelsen som afgiftspligtig. I modsætning til, hvad der blev fastslået i dommene i sagerne *Porr Építési Kft.* og *Farkas*, er der ikke tale om, at parterne skulle have anvendt en anden form for afgiftspålæggelse i henhold til national ret (ordningen for omvendt betalingspligt) i stedet for at udstede fakturaer i henhold til den almindelige afgiftsordning, men at fakturaen for den økonomiske transaktion fra begyndelsen burde have været udstedt som en transaktion, der ligger uden for momslovens anvendelsesområde. Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden kan det ikke udledes af Den Europæiske Unions Domstols domme, at sagsøgeren har ret til tilbagebetaling af afgiften. Den foreliggende tvist vedrører den nationale lovgivning, der var gældende i perioden før den 1. januar 2020, og som dannede grundlag for den retspraksis, i henhold til hvilken skatte- og afgiftsmyndighederne fandt sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling af afgiften ugrundet.
- 18 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om den i den omtvistede periode gældende ungarske ret og afgiftsmyndighedens praksis på grundlag heraf er forenelig med Domstolens retspraksis, princippet om afgiftsneutralitet, og princippet om forbud mod forskelsbehandling, dvs. hvorefter modtageren af en faktura har modtaget en faktura pålagt moms, for en transaktion, der ikke er momspligtig, hvorved der ikke rigtig er tale om en fradragsret for momsen, og om det ligeledes i dette tilfælde er muligt at henvende sig direkte til skatte- og afgiftsmyndigheden for at anmode om tilbagebetaling, når betingelsen om, at det er umuligt eller meget vanskeligt at kræve det beløb svarende til den pågældende moms fra udstederen af fakturaen ad anden civilretlig vej, er opfyldt, navnlig under hensyntagen til, at udstederen af fakturaen i mellemtiden er blevet erklæret under afvikling, at fakturaen ikke kunne ændres i henhold til kuratorens erklæring, at udstederen af fakturaen ikke har krævet tilbagebetaling af den betalte afgift, og at sagsøger har indledt en civil procedure mod skatte- og afgiftsmyndigheden, samt at der ikke er nogen kontrovers over indbetalingen af moms til statskassen, og at der ikke er mistanke om svig.
- 19 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det er nødvendigt at afgøre, om princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet i det foreliggende tilfælde for så vidt angår en levering af tjenesteydelser uden for det nationale

område, dvs. en transaktion, der ikke er omfattet af momslovens anvendelsesområde, er tilsidesat, når skatte- og afgiftsmyndigheden afviser tilbagebetaling af moms, der er betalt med urette, uden først at undersøge, om udstederne af fakturaen er i stand til at tilbagebetale den fejlagtigt fakturerede moms til modtageren af tjenesteydelserne, idet disse principper kræver, at når modtageren af tjenesterne finder det umuligt eller ekstremt vanskeligt at inddrive den uretmæssigt fakturerede moms fra tjenesteyderen, navnlig i tilfælde af tjenesteyderens insolvens, kan modtageren af tjenesteydelserne anmode om tilbagebetaling direkte fra skattemyndigheden.

20 Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om modtageren af fakturaen har ret til at indgive en anmodning om tilbagebetaling direkte til skatte- og afgiftsmyndigheden, kan gøres i overensstemmelse med de almindelige regler, og om skatte- og afgiftsmyndigheden ved tilbagebetaling er forpligtet til at betale morarenter for forsinket betaling, og i bekræftende fald fra hvilket tidspunkt de skal beregnes, og om de relevante frister for behandlingen af anmodningen også skal medtages i beregningen.

21 [Udelades]

22 [Udelades]

23 [Udelades]

24 [Udelades] [nationale processuelle betragtninger]

Budapest, 25. maj 2021.

[Udelades]

[Udelades] [signaturer]