

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

27. juni 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – levering af fast ejendom før Republikken Bulgariens tiltrædelse af Den Europæiske Union – salgsaftalens ugyldighed konstateret efter tiltrædelsen – forpligtelse til regulering af det oprindeligt foretagne fradrag – fortolkning – Domstolens kompetence«

I sag C-364/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) ved afgørelse af 7. juni 2017, indgået til Domstolen den 13. juni 2017, i sagen

»Varna Holideis« EOOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C.G. Fernlund, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »Varna Holideis« EOOD ved advokat M. Popov,
- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved S. Petkov, som befuldmægtiget,
- den bulgarske regering ved E. Petranova og T. Mitova, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, P. Mihaylova og F. Clotuche-Duvieusart, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes

uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 90 og 185 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »Varna Holideis« EOOD og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) vedrørende regulering af fradrag for indgående merværdiafgift (moms), som dette selskab havde betalt i forbindelse med erhvervelsen af en ejendom, der skulle anvendes som hotel.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 63 har følgende ordlyd:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

4 Momsdirektivets artikel 90 bestemmer:

»1. I tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

5 Direktivets artikel 179 bestemmer:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

[...]«

6 Direktivets artikel 184 har følgende ordlyd:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

7 Samme direktivs artikel 185 fastsætter følgende:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annulation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

8 Momsdirektivets artikel 186 bestemmer:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

Bulgarsk ret

9 Artikel 78 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) (DV nr. 63 af 4.8.2006, herefter »ZDDS«), som trådte i kraft den 1. januar 2007, bestemmer:

»1) I tilfælde af en ændring af momsberegningsgrundlaget, en ophævelse af en transaktion, eller såfremt der sker en ændring af transaktionens karakter er den afgiftspligtige person forpligtet til at regulere omfanget af det momsfradrag, der er foretaget.

2) Reguleringen skal ske i den afgiftsperiode, hvori omstændighederne efter stk. 1 er indtrådt, idet bilaget efter artikel 115 eller det nye bilag efter artikel 116, hvorved reguleringen foretages, skal opføres i kreditorbogen og i afgiftsangivelsen for den tilsvarende afgiftsperiode.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Varna Holideis, et selskab med hjemsted i Varna (Bulgarien), erhvervede i december 2004 en ejendom, som skulle anvendes til hotel i samme by. Ved dom af 12. februar 2015 (nr. 201), som blev endelig samme dag, fastslog Varhoven kasatsionen sad (øverste kassationsdomstol, Bulgarien), at salget af denne ejendom var ugyldigt. Som følge heraf pålagde denne domstol Varna Holideis at tilbagelevere den pågældende ejendom til sælgeren og pålagde sælgeren at tilbagebetale prisen for det nævnte salg.

11 Med henblik på at fuldbyrde denne dom udstedte sælgeren kreditnotaer til Varna Holideis. Sidstnævnte meddelte, at selskabet ikke accepterede de udstedte kreditnotaer, og havde på tidspunktet for forelæggelsesafgørelsen fra Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) den 7. juni 2017 endnu ikke ladet den pågældende ejendom slette i tingbogen.

12 I lyset af dommen afsagt af Varhoven kasatsionen sad (øverste kassationsdomstol) af 12. februar 2015 (nr. 201) udstedte Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (områdedirektorat for byen Varna under det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) et betalingspålæg for februar 2015 med henblik på regulering af den moms, som Varna Holideis havde fradraget som moms på købet af denne ejendom i 2004. Dette betalingspålæg blev bekræftet ved en afgørelse truffet af direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter. Det følger af denne afgørelse, at selv om reguleringen af moms, efter at det er fastslået, at en transaktion er ugyldig, ganske vist ikke er en situation, der er udtrykkeligt fastsat i bulgarsk ret, kan bestemmelserne heri om opløsning finde anvendelse analogt i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

13 Under sagen for den forelæggende ret anfægtede Varna Holideis den forpligtelse til at regulere den pågældende moms, som selskabet var blevet pålagt. Det anførte, at den bulgarske lovgivning fastsætter regulering af moms i tilfælde af opløsning, men ikke i tilfælde af annullation.

Det første af disse begreber henviser til den situation, hvor en kreditor bringer en levering til ophør med tilbagevirkende kraft, mens det andet begreb vedrører situationer, hvor en transaktion aldrig kan have haft nogen retsvirkninger, og dette gælder fra begyndelsen. Den bulgarske skattelovgivning regulerer ikke de sidstnævnte tilfælde.

14 Den forelæggende ret har i den forbindelse anført, at ugyldigheden af en transaktion, som er blevet fastslået ved en domstolsafgørelse, kan betragtes som en ændring af de forhold, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet som omhandlet i momsdirektivets artikel 185. Den forelæggende ret mener dog, at ugyldigheden af en transaktion også kan betyde, at der ikke har fundet nogen levering sted i henhold til momsdirektivet, og at der derfor aldrig har været nogen skyldig moms. I dette tilfælde skal der ikke foretages en regulering, men gives afslag på retten til at fradrage moms.

15 Da der ikke findes nogen udtrykkelig bestemmelse i bulgarsk ret, skal der foretages en direkte anvendelse af momsdirektivet for at fastslå de afgiftsmæssige følger af salgets ugyldighed. I tilfælde af, at direktivet skal fortolkes således, at en transaktions ugyldighed skal føre til en regulering af fradraget for den indgående moms, skal det således undersøges, om de relevante bestemmelser i dette direktiv finder direkte anvendelse. Hvis der ikke skal foretages regulering, vil der således være en risiko for tab af moms, eftersom sælgeren har refunderet køberen prisen på den solgte ejendom og den moms, som køberen havde betalt, mens samme køber kunne bevare fordelene ved den moms, som selskabet selv havde fradraget.

16 Det er på denne baggrund, at Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 90, stk. 1, og artikel 185, stk. 1, [...] fortolkes således, at de kræver en regulering af det foretagne momsfradrag for en leverance også i et tilfælde som i hovedsagen, hvor den retshandel, for hvilken momsfradraget blev foretaget, er blevet erklæret ugyldig ved en endelig dom, eller skal det, henset til definitionen i [direktivets] artikel 14, stk. 1, [...] i et sådant tilfælde lægges til grund, at der ikke foreligger en leverance, og at afgiftskravet fra begyndelsen af ikke er opstået?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 185, stk. 1 og 2, [...] fortolkes således, at der i mangel af en national bestemmelse om regulering af et foretaget momsfradrag i tilfælde af, at en retshandel erklæres ugyldig ved dom, kan ske regulering ved direkte anvendelse af [momsdirektivets] artikel 90, stk. 1?»

Domstolens kompetence

17 Det fremgår af fast retspraksis, at Domstolen kun har kompetence til at fortolke EU-retten med hensyn til dens anvendelse i en ny medlemsstat fra tidspunktet for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union (kendelse af 11.5.2017, Exmitiani, C-286/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:368, præmis 12).

18 Det følger bl.a. heraf, at Domstolen ikke er kompetent til at fortolke EU-retlige direktiver vedrørende moms, hvis inddrivelsen af de i hovedsagen omtvistede afgifter ligger forud for den pågældende medlemsstats tiltrædelse af Unionen (kendelse af 11.5.2017, Exmitiani, C-286/16, ikke trykt i Sml., EU:C:2017:368, præmis 13).

19 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Varna Holideis erhvervede en ejendom, som skulle anvendes som hotel, i Varna i december 2004 og dermed før Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen den 1. januar 2007.

20 I denne henseende bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 63 indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varerne eller tjenesteydelserne finder sted (dom af 7.3.2013, Efir, C-19/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:148, præmis 31).

21 Forudsat, at leveringen af den i hovedsagen omhandlede faste ejendom var reguleret af regler som dem, der er fastsat i momsdirektivet, fandt denne levering følgelig sted, og momsen forfaldt, før Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen.

22 For så vidt angår den fradragsret, der er fastsat i momsdirektivet, er denne – både materielt og tidsmæssigt – direkte forbundet med forfaldstidspunktet for den skyldige eller betalte indgående moms for varer og tjenesteydelser.

23 Afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den indgående moms, som er skyldig eller betalt for varer, de har købt, og tjenesteydelser, de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved EU-retten. Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 37 og 39).

24 Ifølge ordlyden af momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, udøves momsfradragsretten i princippet i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med, at afgiften forfalder (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 44).

25 Det følger heraf, at i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 17 og 18, har Domstolen ikke kompetence til at besvare præjudicielle spørgsmål, i det omfang de har tilknytning til afgiftens forfald og udøvelse af fradragsretten.

26 Hvad angår regulering af momsfradrag bemærkes, at momsdirektivets artikel 184-186 fastsætter betingelserne for, at afgiftsmyndighederne kan kræve regulering fra en afgiftspligtig person. Det fremgår af Domstolens praksis, at den reguleringsordning, som er fastsat i disse artikler, er en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved momsdirektivet. Den har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet (dom af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 23).

27 Selv om det ganske vist er korrekt, at en regulering ikke de facto kan ændre det oprindeligt foretagne fradrag, men udgør en forøgelse eller en nedsættelse af det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skal betale i et senere skatteår (jf. i denne retning dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 53), forholder det sig ikke desto mindre således, at reguleringsmekanismen er bestemt til at berigtige fradrag foretaget i fortiden.

28 Det bestemmes således i momsdirektivets artikel 184, at det oprindeligt foretagne fradrag for indgående moms reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

29 Det følger i øvrigt af momsdirektivets artikel 184, sammenholdt med artikel 185, stk. 1, at når det som følge af en ændring af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, viser sig at være nødvendigt at foretage en regulering, skal beregningen af denne regulering føre til, at størrelsen af det endeligt fastsatte fradrag svarer til det, som den afgiftspligtige person skulle have anvendt, hvis denne ændring oprindeligt var blevet

taget i betragtning (dom af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 27).

30 Desuden har Domstolen allerede fastslået, at den omstændighed i sig selv, at der foreligger forhold efter datoen for den pågældende medlemsstats tiltrædelse af Unionen, som vedrører omstændigheder, der ligger forud for dette tidspunkt, og som er en følge deraf, ikke er tilstrækkeligt til at tillægge Domstolen kompetence til at besvare de forelagte præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af et direktiv (kendelse af 11.5.2011, Semerdzhiev, C-32/10, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:288, præmis 26).

31 Da forpligtelsen til regulering er uløseligt forbundet med forfaldstidspunktet for den skyldige eller betalte indgående moms og den deraf følgende ret til fradrag, vil omstændigheder indtrådt efter en medlemsstats tiltrædelse af Unionen, som i princippet kan begrunde en sådan forpligtelse, følgelig ikke give Domstolen mulighed for at fortolke momsdirektivet, hvis leveringen af de omhandlede varer eller tjenesteydelser fandt sted før denne tiltrædelse.

32 Det følger heraf, at Domstolen ikke har kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål indgivet af Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien).

Sagsomkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Den Europæiske Unions Domstol har ikke kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål indgivet af Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien).

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.