

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

6. december 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – afgiftsgrundlag – nedsættelse – princippet om afgiftens neutralitet«

I sag C-672/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) ved afgørelse af 16. november 2017, indgået til Domstolen den 28. november 2017, i sagen

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af formanden for Første Afdeling, J.-C. Bonichot (refererende dommer), som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne A. Arabadjiev og C.G. Fernlund,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA ved advogado A.G. Schwalbach,
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Caeiros og L. Lozano Palacios, 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 princippet om afgiftens

neutralitet og artikel 90 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 Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (herefter »Tratave«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (told- og skattemyndigheden, Portugal) vedrørende sidstnævntes afslag på at give Tratave ret til at foretage en regulering af det betalte beløb for merværdiafgift (moms) vedrørende ubetalte fordringer anset for uinddrivelige på grund af debitorernes insolvens.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

4 Direktivets artikel 90 har følgende ordlyd:

»1. I tilfælde af annullation, 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 Nævnte direktivs artikel 184 præciserer, at »[d]et oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«.

6 Samme direktivs artikel 185 bestemmer:

»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 annullation 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, [...]

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

7 Det følger af momsdirektivets artikel 219, at »[e]thvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura«.

8 Direktivets artikel 273 fastsætter:

»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.«

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Portugisisk ret

9 Artikel 78, stk. 7, litra b), i Código do IVA (momsloven) bestemmer:

»Afgiftspligtige personer har fradragsret for [...] moms af fordringer, der anses for ikke at kunne inddrives:

[...]

b) i forbindelse med en insolvensbehandling, når debitor er erklæret insolvent.«

10 Denne lovs artikel 78, stk. 11, fastsætter:

»I de i stk. 7, og stk. 8, litra d), nævnte tilfælde skal der ske meddelelse til erhververen af varen eller tjenesteydelsen, som er en afgiftspligtig person, om afgiftens hele eller delvise ophævelse med henblik på berigtigelse af det oprindelig foretagne fradrag.«

11 Momslovens artikel 98, stk. 2, bestemmer:

»Medmindre andet er fastsat i særlige bestemmelser, kan retten til fradrag eller godtgørelse af for meget indbetalt afgift alene udøves i en periode på fire år regnet fra den dato, hvor retten til fradrag eller godtgørelse af for meget indbetalt afgift opstod.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Tratave er et selskab med hjemsted i Serzedelo (Portugal), som driver og forvalter kommunale offentlige tjenesteydelser bestående i dræning, rensning og udledning af spildevand fra det integrerede system til spildevandsrensning ved Vale do Ave (Portugal).

13 Tratave er momspligtig. I Trataves periodiske angivelse for juli 2010 reducerede selskabet sit afgiftsgrundlag og rettede momsbeløb, der tidligere var betalt og overvæltet på otte af dets kunder, der var modtagere af dets tjenesteydelser, som ved retskraftige domme var blevet erklæret insolvente.

14 Denne regulering medførte en momsnedsettelse for Tratave for et beløb af 59 017,35 EUR.

15 I forbindelse med denne angivelse var Tratave genstand for en skatte- og afgiftskontrol, efter hvilken told- og skattemyndigheden meddelte selskabet, at denne ændring var behæftet med en ulovlighed med den begrundelse, at attesterne vedrørende de retskraftige afgørelser om insolvens ikke var blevet fremlagt, og at selskabet heller ikke havde overholdt kravet i momslovens artikel 78, stk. 1, om at give forudgående meddelelse til insolvente debitorer om sin hensigt om at ophæve momsen for at foretage ændring af det momsfradrag, som de måtte have foretaget.

16 Som følge heraf, gav nævnte myndighed den 2. september 2014 Tratave meddelelse om efteropkrævning af moms for perioden juli 2010 for et beløb af 59 017,35 EUR tillagt et

kompenenserende rentebeløb på 9 216, 41 EUR.

17 Den 28. oktober 2014 betalte Tratave disse beløb.

18 I januar og februar 2015 gav Tratave de pågældende debitorer meddelelse om sin hensigt om at ophæve de momsbeløb, der vedrørte ubetalte fordringer.

19 Den 27. februar 2015 indgav dette selskab en klage over efteropkrævningen af den 2. september 2014. Tratave fik ikke medhold i denne klage.

20 Tratave påklagede den 25. juni 2015 denne afgørelse som ligeledes den 5. august 2016 blev afvist.

21 Den 6. januar 2017 indbragte Tratave sagen for Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) med påstand om annullation af efteropkrævningen af 2. september 2014 og af afgørelsen om afvisning af selskabets påklage.

22 Denne ret er af den opfattelse, at kravet om besiddelse af attester vedrørende de retskraftige domme om insolvens savner retligt grundlag, men at Tratave burde have overholdt kravet om forudgående meddelelse til insolvente debitorer om sin hensigt om at ophæve momsen vedrørende ubetalte fordringer.

23 Nævnte ret har ligeledes anført, at denne regulering under alle omstændigheder var underlagt en forældelsesfrist på fire år.

24 Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om princippet om afgiftens neutralitet og momsdirektivet er forenelig med disse bestemmelser om regulering, der er fastsat i national ret.

25 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er princippet om afgiftsneutralitet og [momsdirektivets] artikel 90 [...] til hinder for en national lovgivning, som den i [momslovens] artikel 78, stk. 11, [...] omhandlede, som fortolkes således, at den er til hinder for afgiftsregulering i tilfælde af manglende betaling, inden erhververen af varen eller tjenesteydelsen – den afgiftspligtige person – underrettes om ophævelsen af afgiften med henblik på berigtigelse af det oprindelig foretagne fradrag?

2) Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, er princippet om afgiftsneutralitet og [momsdirektivets] artikel 90 [...] da til hinder for en national lovgivning, som den i [momslovens] artikel 78, stk. 11, [...] omhandlede, som fortolkes således, at den er til hinder for afgiftsregulering i tilfælde af manglende betaling, hvis erhververen af varen eller tjenesteydelsen – den afgiftspligtige person – ikke underrettes om ophævelsen af afgiften inden for fristen for at fradrage afgiften i henhold til nævnte lovs artikel 98, stk. 2?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

26 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftens neutralitet og artikel 90 i direktiv 2006/112 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter, at den afgiftspligtige person i tilfælde af manglende betaling ikke kan foretage en nedsættelse af momsgrundlaget, så længe

denne afgiftspligtige person ikke forudgående har givet erhververen af varen eller tjenesteydelsen, hvis denne er en afgiftspligtig person, meddelelse om sin hensigt om at ophæve en del af eller hele momsen med henblik på at foretage ændring af det momsfradrag, som sidstnævnte har foretaget.

27 Det må indledningsvis konstateres, at selv om det ikke kan udelukkes, at den regulering af afgiftsgrundlaget, som Tratave foretog i juli 2010 vedrører momsbeløb, der var forfaldne inden momsdirektivets ikrafttrædelsesdato, dvs. den 1. januar 2007, er det under alle omstændigheder ikke nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om, hvilken EU-retsakt, der finder anvendelse, eftersom de bestemmelser i momsdirektivet, der er relevante for den foreliggende sag, er identiske med bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), der gjaldt forud herfor.

28 Det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 73 omfatter afgiftsgrundlaget ved levering af varer og ydelser den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

29 Dette direktivs artikel 90, stk. 1, som omhandler tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget, og dermed den moms, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 26 og 27, af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22, og af 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, præmis 32).

30 I henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 2, kan medlemsstaterne dog fravige denne regel i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af transaktionens pris (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 23, og af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 27).

31 I øvrigt kan medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 273 fastsætte forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, bl.a. forudsat, at denne mulighed ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i dette direktivs kapitel 3 (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 36).

32 Idet momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, må det konstateres, at disse bestemmelser indrømmer medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formkrav, der skal opfyldes af de afgiftspligtige personer ved skatte- og afgiftsmyndighederne med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget (dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 23, af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 37, og af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 42).

33 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at foranstaltninger med henblik på at undgå svig

eller afgiftsunddragelse principielt kun kan fravige afgiftsgrundlaget for momsen, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal således påvirke momsdirektivs mål og principper mindst muligt og kan således ikke anvendes på en måde, hvor de anfægter princippet om momsens neutralitet (dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 28, af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 38, og af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 43).

34 Det er derfor vigtigt, at de formkrav, som de afgiftspligtige skal opfylde ved skatte- og afgiftsmyndighederne for at udøve retten til at foretage en nedsættelse af momsgrundlaget, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modydelsen definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktion har fundet sted. I denne henseende påhviler det de nationale retter at undersøge, at dette er tilfældet med de formkrav, som den omhandlede medlemsstat kræver (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 39, og af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 44).

35 I den foreliggende sag er et krav som det i hovedsagen omhandlede, der gør den tilsvarende nedsættelse af en afgiftspligtig persons afgiftsgrundlag ved manglende betaling betinget af sidstnævntes forudgående meddelelse til debitor, hvis denne er en afgiftspligtig person, om sin hensigt om at ophæve en del af eller hele momsen, samtidig omfattet af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273 (jf. analogt dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 24 og 25).

36 Med hensyn til overholdelse af princippet om afgiftens neutralitet og proportionalitetsprincippet må det konstateres, at dette krav, som gør det muligt at debitor gives meddelelse om at han skal regulere det momsbeløb, som han eventuelt kunne have fradraget som indgående moms, kan bidrage til såvel at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig, som at eliminere risikoen for tab af afgiftsindtægter (jf. analogt dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 32 og 33).

37 I denne henseende kan den insolvente debtors forpligtelse til at identificere sin forfaldne gæld og sine kreditorer, som Tratave har henvist til for at gøre gældende, at det i hovedsagen omhandlede krav er unødvendigt, og følgelig, at der er tale om en tilsidesættelse af princippet om afgiftens neutralitet, ikke udgøre et formkrav, der er egnet til på tilstrækkelig vis at sikre overholdelse af disse mål, allerede fordi denne identificeringsforpligtelse hviler på debtors eget initiativ.

38 Som det i øvrigt fremgår af forelæggelsesafgørelsen, skal den forudgående karakter i forhold til reguleringen af momsgrundlaget, som foretages af den afgiftspligtige leverandør af varerne eller tjenesteydelserne, af den meddelelse, som den pågældende skal give til den insolvente debitor, gøre det muligt for medlemsstaten at handle rettidigt for i forbindelse med en insolvensbehandling at inddrive den moms, som den pågældende debitor har kunnet fradrage som indgående moms.

39 Idet overholdelsen af det i hovedsagen omhandlede krav gør det muligt for den afgiftspligtige leverandør af varerne eller tjenesteydelserne, at tilbagesøge hele den overskydende moms, som er erlagt til skatte- og afgiftsmyndighederne, for ubetalte fordringer, drages momsens neutralitet i øvrigt i princippet ikke i tvivl af dette krav (jf. analogt dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 37).

40 Endelig har den portugisiske regering gjort gældende, at denne meddelelse ikke er underlagt særlige formkrav, og at den følgelig kan opfyldes på en hvilken som helst relevant måde. Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at der er tale om en fremgangsmåde, der er »meget let at opfylde« og »meget lidt bindende«.

41 Et sådant krav synes derfor ikke at være for restriktivt for den afgiftspligtige leverandør af varer eller tjenesteydelser (jf. analogt dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 34), hvilket det ikke desto mindre påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

42 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at princippet om afgiftens neutralitet samt momsdirektivets artikel 90 og 273 ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter, at den afgiftspligtige person i tilfælde af manglende betaling ikke kan foretage en nedsættelse af momsgrundlaget, så længe denne afgiftspligtige person ikke forudgående har givet erhververen af varen eller tjenesteydelser, hvis denne er en afgiftspligtig person, meddelelse om sin hensigt om at ophæve en del af eller hele momsen med henblik på at foretage ændring af det momsfradrag, som sidstnævnte har foretaget.

Det andet spørgsmål

43 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om princippet om afgiftens neutralitet og momsdirektivets artikel 90 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der ved manglende betaling betinger nedsættelse af momsgrundlaget af, at der gives meddelelse om ophævelse af afgiften til erhververen af varen eller tjenesteydelser, hvis denne er en afgiftspligtig person, inden for en forældelsesfrist på fire år.

44 Da dette spørgsmål er blevet stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende, er det imidlertid uforholdsmæssigt at besvare dette spørgsmål.

Sagsomkostninger

45 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 parter 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:

Princippet om afgiftens neutralitet samt artikel 90 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter, at den afgiftspligtige person i tilfælde af manglende betaling ikke kan foretage en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for merværdiafgift (moms), så længe denne afgiftspligtige person ikke forudgående har givet erhververen af varen eller tjenesteydelser, hvis denne er en afgiftspligtig person, meddelelse om sin hensigt om at ophæve en del af eller hele momsen med henblik på at foretage ændring af det momsfradrag, som sidstnævnte har foretaget.

Underskrifter

*— Processprog: portugisisk.