

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

12. september 2024 (*)

» Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 273 og 395 – gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310 – bekæmpelse af momssvig – ordning med opdelte betalinger – den konkursramte afgiftspligtige persons moms-konto – overførsel af midlerne på moms-kontoen efter kurators anmodning «

I sag C-709/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen) ved afgørelse af 22. september 2022, indgået til Domstolen den 17. november 2022, i sagen

Syndyk Masy Upadłości A

mod

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

procesdeltager:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af dommerne N. Wahl, som fungerende afdelingsformand, J. Passer og M.L. Arastey Sahún (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu ved K. Tudrujek,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców ved radca prawny P. Chrupek,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved M. Herold, K. Herrmann og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. april 2024, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310 af 18. februar 2019 om tilladelse til Polen til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 226 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2019, L 51, s. 19), artikel 17, stk. 1, artikel 41, stk. 1, artikel 51, stk. 1, og artikel 52, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), artikel 2 TEU og artikel 4, stk. 3, TEU samt proportionalitetsprincippet, princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet og retssikkerhedsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Syndyk Masy Upad?o?ci A (kurator for konkursbo A, herefter »kurator A«) og Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Wroc?aw, Polen, herefter »direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på at frigive de midler, der var indsat på en konkursramt afgiftspligtig persons moms-konto.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3 Artikel 206 i direktiv 2006/112 er affattet således:

»Enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i artikel 250 omhandlede momsangivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acotobeløb.«

4 Direktivets artikel 226 fastsætter:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]«

5 Nævnte direktivs artikel 273 bestemmer:

»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.«

6 Samme direktivs artikel 395, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Rådet [for Den Europæiske Union] kan med enstemmighed på forslag af [Europa-]Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse.

Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.«

Forordning (EU) 2015/848

7 Artikel 1, stk. 1, første afsnit, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2015/848 af 20. maj 2015 om insolvensbehandling (EUT 2015, L 141, s. 19) har følgende ordlyd:

»Denne forordning finder anvendelse på offentlige kollektive procedurer, herunder foreløbige procedurer, som gennemføres med hjemmel i lovgivning vedrørende insolvens, og som med henblik på redning, gældssanering, rekonstruktion eller likvidation medfører, at:

- a) en skyldner helt eller delvis mister rådigheden over sine aktiver, og der udpeges en insolvensbehandler
- b) en skyldners aktiver og forretninger underlægges kontrol eller tilsyn af en ret, eller
- c) en midlertidig udsættelse af individuelle fuldbyrdelsesprocedurer bevilges af en ret eller i kraft af lovgivningen for at åbne mulighed for forhandlinger mellem skyldneren og dennes kreditorer, forudsat at de procedurer, hvor udsættelse bevilges, fastsætter passende foranstaltninger til at beskytte kreditormassen og, hvis der ikke opnås enighed, ligger forud for en af de procedurer, der er omhandlet i litra a) eller b).«

Gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310

8 Gennemførelsesafgørelse 2019/310 blev, således som det fremgår af henvisningerne heri, vedtaget på grundlag af EUF-traktaten og direktiv 2006/112, herunder navnlig dennes artikel 395, stk. 1.

9 1., 3., 4., 7., 9., 11. og 12. betragtning til forordning 2019/310 har følgende ordlyd:

»(1) Ved brev registreret hos Kommissionen den 15. maj 2018 anmodede Polen om tilladelse til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 226 i direktiv [2006/112,] for at anvende en ordning for opdelte betalinger (»den særlige foranstaltning«). Den særlige foranstaltning bør kræve medtagelse af en særlig erklæring om, at moms skal indbetales til en lukket momskonto hos leverandøren på fakturaer, der udstedes ved levering af varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig og generelt er omfattet af omvendt betalingspligt og solidarisk hæftelse i Polen. [...]

[...]

(3) Polen har allerede truffet en lang række foranstaltninger til bekæmpelse af svig. Det har indført bl.a. den omvendte betalingspligt og solidarisk hæftelse for leverandøren og kunden, »Standard Audit File«, strammere regler for registrering og afregistrering af momspligtige personer, et øget antal revisioner. Imidlertid finder Polen alligevel, at disse foranstaltninger er utilstrækkelige til at udelukke momssvig.

(4) Polen er af den opfattelse, at anvendelsen af den særlige foranstaltning vil fjerne momssvig. Da ordningen for opdelte betalinger betyder, at moms, der indsættes på en særskilt momskonto hos leverandøren (den afgiftspligtige person), kun kan anvendes til begrænsede formål, nemlig til betaling af moms til skattemyndighederne eller til betaling af moms på fakturaer, der er modtaget fra leverandører, sikres det bedre, at skattemyndighederne får hele det momsbeløb, som bør overføres af den afgiftspligtige person til den polske statskasse.

[...]

(7) I tilfælde af overskydende indgående moms i forhold til udgående moms indberettet af leverandøren i momsangivelsen som et refusionsberettiget beløb sker tilbagebetalingen normalt inden for 60 dage til leverandørens almindelige konto. Polen har imidlertid oplyst Kommissionen, at betalingen for de transaktioner, der er omfattet af den særlige foranstaltning, på anmodning af en leverandør, der råder over en lukket momskonto, skal finde sted inden for 25 dage.

[...]

(9) Den særlige foranstaltning skal gælde for alle leverandører, herunder leverandører, som ikke er etableret i Polen, idet de skal have en bankkonto, som føres i henhold til polsk lov. I denne henseende bekræftede Polen, at leverandørerne ikke vil pådrage sig yderligere omkostninger i forbindelse med forpligtelsen til at åbne en bankkonto i Polen, da det vil være gratis for disse leverandører at åbne og bruge bankkontoen til momsbetalinger i Polen.

[...]

11) Kommissionen er af den opfattelse, at den særlige foranstaltning for leveringer af varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig, sandsynligvis vil give effektive resultater i kampen mod momssvig. [...]

(12) På grund af den særlige foranstaltnings nyhedsværdi og brede anvendelsesområde er det vigtigt at sikre den nødvendige opfølgning. Navnlig må sådanne opfølgninger fokusere på den særlige foranstaltnings virkning på omfanget af momssvig samt på afgiftspligtige personer, bl.a. med hensyn til refusionen af moms, den administrative byrde, omkostningerne for afgiftspligtige personer. Polen bør derfor fremlægge en rapport om virkningen af den særlige foranstaltning 18 måneder efter den særlige foranstaltnings ikrafttræden i Polen.«

10 Denne gennemførelsesafgørelses artikel 1 bestemmer:

»Uanset artikel 226 i direktiv [2006/112] tillades Polen at indføre en særlig erklæring om, at moms skal indbetales på leverandørens særskilte og lukkede momskonto åbnet i Polen for fakturaer udstedt i forbindelse med leveringer mellem afgiftspligtige personer af varer og tjenesteydelser, der er opført i bilaget til denne afgørelse, hvis betalingerne for transaktionerne sker ved elektroniske bankoverførsler.«

11 I henhold til artikel 3, andet afsnit, fandt nævnte gennemførelsesafgørelse anvendelse fra den 1. marts 2019 til den 28. februar 2022.

12 Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2022/559 af 5. april 2022 om ændring af gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310 for så vidt angår tilladelse til Polen til fortsat at anvende den særlige foranstaltning, der fraviger artikel 226 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2022, L 108, s. 51), har forlænget den tilladelse, der var givet ved gennemførelsesafgørelse 2019/310, indtil den 28. februar 2025.

Polsk ret

Momsloven

13 Artikel 106, stk. 1, nr. 18a, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. 2021, pos. 685), med senere ændringer (herefter »momsloven«), bestemmer:

»[F]akturaer vedrørende levering af varer eller tjenesteydelser som omhandlet i lovens bilag 15 til fordel for den afgiftspligtige person, hvor det samlede beløb overstiger 15 000 [polske zloty (PLN)] eller et tilsvarende beløb udtrykt i fremmed valuta, skal indeholde angivelsen »ordning med opdelte betalinger« [...]

14 Denne lovs artikel 108a fastsætter følgende:

»1. En afgiftspligtig person, der har modtaget en faktura med det angivne afgiftsbeløb, kan anvende en ordning med opdelte betalinger, når den pågældende betaler det skyldige beløb efter modtagelse af denne faktura.

1a. Ved betaling for køb af varer eller tjenesteydelser, der er anført i lovens bilag 15, og som er specificeret i en faktura, hvori det samlede skyldige beløb overstiger 15 000 PLN eller et tilsvarende beløb udtrykt i fremmed valuta, er den afgiftspligtige person forpligtet til at anvende en ordning med opdelte betalinger. [...]

[...]

2. Ordningen med opdelte betalinger består af:

1) indbetaling af et beløb svarende til hele eller en del af det afgiftsbeløb, der fremgår af den modtagne faktura, på momskontoen

2) indbetaling af hele eller en del af det beløb, der svarer til nettosalgsværdien, og som fremgår af den modtagne faktura, på en bankkonto eller en konto i et kreditandelsselskab, hvortil der er knyttet en momskonto, eller som skal betales på anden måde.«

15 Nævnte lovs artikel 108b har følgende ordlyd:

»1. Efter anmodning fra den afgiftspligtige person giver direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden ved afgørelse tilladelse til overførsel af midlerne på den momskonto, som den afgiftspligtige person har angivet, til den bankkonto eller konto i et kreditandelsselskab, som den afgiftspligtige person har angivet, og som den pågældende momskonto er knyttet til.

[...]

3. Direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden træffer afgørelse inden 60 dage fra modtagelsen af anmodningen [...]

[...]

5. Direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden afslår ved afgørelse at overføre midlerne på momskontoen:

1) i tilfælde af skatterestancer for den afgiftspligtige person og restancer som omhandlet i artikel 62, stk. 2, nr. 2, litra a), i [ustawa – Prawo bankowe (bankloven) af 29. august 1997 (Dz. U.

af 1997, nr. 140, pos. 939), med senere ændringer (herefter »bankloven«), når de nævnte midler svarer til de nævnte restancer med morarenter på datoen for afgørelsen.

2) når der er rimelige grunde til at antage, at

a) afgiftspligten med hensyn til de i [banklovens] artikel 62, stk. 2, nr. 2, litra a), omhandlede skatter og fordringer ikke vil blive fuldbyrdet, navnlig når den afgiftspligtige person vedvarende undlader at betale skyldig skat eller træffer foranstaltninger, der består i overdragelse af aktiver, som kan hindre eller forsinke opfyldelsen af skattemæssige forpligtelser, eller

b) efterbetaling af skatter og fordringer som omhandlet i [banklovens] artikel 62, stk. 2, nr. 2, litra a), opstår, eller der opstår en yderligere skattegæld.

[...]«

Bankloven

16 Banklovens artikel 62, stk. 2, bestemmer:

»Momskontoen kan kun debiteres:

[...]

2) med henblik på betaling:

a) på skatte- og afgiftsmyndighedens konto:

– af [moms], herunder [moms] på indførte varer, tillægsafgift samt morarenter af [momsen] eller af tillægsafgiften

– af selskabsskat og acontobeløb med henblik herpå samt morarenter af selskabsskatten eller acontobeløbet med henblik herpå

– af indkomstskat for fysiske personer og acontobeløb med henblik herpå samt morarenter af personlig indkomstskat og acontobeløbet med henblik herpå

– af punktafgift, forudbetaling af punktafgifter, daglige betalinger samt morarenter af punktafgiften og forudbetaling af punktafgiften

– af told og påløbne morarenter

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 Den 28. juni 2021 anmodede kurator A Naczelnik Urz?du Skarbowego w O. (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i O., Polen) om at overføre de indskudte midler på en insolvent afgiftspligtig persons momskonto til konkursboet. Som begrundelse for anmodningen anførte kurator A, at beløbet på 104 915 PLN (ca. 23 600 EUR) skulle overføres til O. kommunes (Polen) konto med henblik på betaling af den ejendomsskat, som denne afgiftspligtige skulle betale for juli 2021.

18 Ved afgørelse af 26. august 2021 afslog direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i O. denne anmodning.

19 Kurator A påklagede denne afgørelse til direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden, som stadfæstede afgørelsen ved afgørelse af 30. november 2021.

20 Kurator A anlagde sag til prøvelse af sidstnævnte afgørelse ved Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław), som er den forelæggende ret.

21 Den forelæggende ret har anført, at den polske lovgivning og nærmere bestemt momslovens artikel 106e, stk. 1, og artikel 108a-108f samt artikel 62a-62e i ustawa – Prawo bankowe (bankloven) af 29. august 1997 fastsætter ordningen for opdelte betalinger. Denne ordning består i at adskille betalingen af den skyldige moms fra betalingen af det skyldige afgiftspligtige beløb. Når en leverandør af varer eller tjenesteydelser er omfattet af bestemmelserne om opdelte betalinger, er denne således forpligtet til ud over sin ordnære bankkonto at have en lukket og særskilt momskonto. Denne konto er forbeholdt opkrævning af den moms, der er betalt af kunderne, og betaling af moms til egne leverandører af varer eller tjenesteydelser samt opfyldelse af statskassens andre offentligretlige krav. I dette tilfælde indbetaler erhververen eller aftageren det afgiftspligtige beløb til leverandøren på en almindelig bankkonto, mens den moms, der skal betales på leveringen af varer eller tjenesteydelser, indbetales på den spærrede momskonto, som denne leverandør eller tjenesteyder har. Denne betalingsmåde følger kun af betalerens vilje og er ikke automatisk. Frigivelse af midler, der er indsat på en afgiftspligtig persons momskonto, kræver skatte- og afgiftsmyndighedens samtykke.

22 Ordningen for opdelte betalinger blev indført af den polske lovgiver i overensstemmelse med gennemførelsesafgørelse 2019/310, hvorved Rådet gav Republikken Polen tilladelse til for perioden fra den 1. marts 2019 til den 28. februar 2022 at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 226 i direktiv 2006/112.

23 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at gennemførelsesafgørelse 2019/310 indeholder andre regler end dem, der er fastsat i Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2017/784 af 25. april 2017 om tilladelse til Den Italienske Republik til at anvende en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 206 og 226 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, og om ophævelse af gennemførelsesafgørelse (EU) 2015/1401 (EUT 2017, L 118, s. 17).

24 Til forskel fra gennemførelsesafgørelse 2019/310 fastsætter gennemførelsesafgørelse 2017/784 som en undtagelse til artikel 206 i direktiv 2006/112 muligheden for at indføre en national ordning, inden for rammerne af hvilken betalingen af den skyldige moms på leveringer af varer og tjenesteydelser foretages af modtageren på en særskilt og lukket bankkonto, som den italienske skatte- og afgiftsmyndighed har.

25 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om en national foranstaltning, der fastsætter en forpligtelse for erhververen af en vare eller en tjenesteydelse til at overføre den skyldige moms til leverandøren af denne vare eller denne tjenesteydelse til en særskilt og lukket bankkonto, som denne leverandør eller tjenesteyder har, udgør en undtagelse til artikel 206 i direktiv 2006/112, og dermed om denne foranstaltning kræver underretning i henhold til dette direktivs artikel 395. En tilsidesættelse af forpligtelsen til at give meddelelse udgør imidlertid en proceduremangel og medfører, at de pågældende regler bliver uanvendelige og følgelig ikke kan gøres gældende over for borgerne (jf. i denne retning dom af 4.2.2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, præmis 67).

26 Efter den forelæggende rets opfattelse er den afgiftspligtige person i henhold til artikel 206 i direktiv 2006/112 ikke forpligtet til at betale moms efter hver afgiftspligtig transaktion, som den pågældende foretager, men efter hver afgiftsperiode. Momsens nettobeløb som omhandlet i nævnte artikels første punktum svarer derfor til summen af momsen vedrørende alle de

afgiftspligtige transaktioner, som den afgiftspligtige person har foretaget i løbet af afgiftsperioden, med fradrag af den moms, der er erlagt for samtlige transaktioner, der er gennemført i løbet af den nævnte periode, herunder dem, der er gennemført inden de transaktioner, som denne afgiftspligtige person har foretaget. Under disse omstændigheder bør den afgiftspligtige person frit kunne disponere over de tidligere betalinger, som den pågældende har modtaget fra sine kunder. I tilfælde af en momskonto som den, der er omhandlet i den sag, der verserer for den forelæggende ret, er midlerne imidlertid spærrede, inden momsskylden i forhold til de offentlige myndigheder opstår.

27 Artikel 206 i direktiv 2006/112 giver ganske vist medlemsstaterne mulighed for at opkræve et acontobeløb af momsen. Udtrykket »acontobeløb« betyder delvis betaling af et beløb, der forfalder senere, nemlig nettobeløbet af momsen beregnet for en hel afgiftsperiode. Det vil imidlertid være vanskeligt at antage, at det momsbeløb, som køberen af en vare eller en tjenesteydelse har betalt til leverandøren af en bestemt transaktion, som fastsat i den polske lovgivning, der fastsætter ordningen for opdelte betalinger, udgør et acontobeløb som omhandlet i artikel 206 i direktiv 2006/112 i overensstemmelse med den retspraksis, der følger af dom af 9. september 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Erhvervelser af dieselolie inden for Fællesskabet) (C-855/19, EU:C:2021:714, præmis 33). Situationen i den sag, der er indbragt for den forelæggende ret, er desuden forskellig fra den, der var genstand for dom af 26. marts 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), hvori en foged blev anset for at være en tredjemand, der havde betalt udgående afgift, og ikke for at være leverandør.

28 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den omhandlede nationale foranstaltning går ud over formålet om bekæmpelse af momssvig, som følger af artikel 273 og 395 i direktiv 2006/112 og gennemførelsesafgørelse 2019/310.

29 Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om forpligtelsen for en afgiftspligtig person til at indhente en tilladelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden for så vidt angår anvendelsen af de midler, der er opført på dennes momskonto, til andre formål end betaling af gæld til statskassen, bl.a. til en anden offentlig kreditor, såsom en kommune, falder inden for rammerne af bekæmpelsen af momssvig.

30 Hvad angår situationen for afgiftspligtige personer, der er under konkurs, såsom den, der foreligger i den sag, der verserer for den forelæggende ret, er det så meget desto mere vanskeligt at anerkende, at den forpligtelse, der er fastsat i den omhandlede foranstaltning, har til formål at bekæmpe momssvig, eftersom en kurator i konkursboet, der handler under tilsyn af en konkursdommer, har anmodet om tilladelse til overførsel af midler, der indestår på momskontoen.

31 Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om det, henset til den omstændighed, at den afgiftspligtige person, der er under konkurs, i det foreliggende tilfælde ikke udøver økonomisk virksomhed og således ikke foretager transaktioner, der giver anledning til moms, og at kurator A har anført, at denne afgiftspligtige person ikke siden konkurserklæringen har været i momsrestance, er i strid med princippet om momsens neutralitet, at midler på momskontoen er spærret.

32 Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvorvidt ordningen for opdelte betalinger er i overensstemmelse med ejendomsretten, der er sikret ved chartrets artikel 17.

33 Den polske lovgiver har nemlig ikke reguleret virkningerne af denne ordning inden for rammerne af konkursloven. I denne situation er det vanskeligt at antage, at der findes klare og præcise regler, der gør det muligt for en kurator at gennemføre konkursbehandlingen og forudse skatte- og afgiftsmyndighedernes adfærd.

34 I overensstemmelse med artikel 2 TEU skal erhvervsdrivende i en retsstat med rette kunne forvente af de offentlige myndigheder, at indgrebet i deres grundlæggende rettigheder er rimeligt begrænset og ikke alene tager hensyn til statskassens interesser.

35 På denne baggrund har Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i [gennemførelsesafgørelse 2019/310], bestemmelserne i [direktiv 2006/112], og i særdeleshed artikel 395 og artikel 273 heri, samt proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og praksis, som under omstændighederne i den foreliggende sag indebærer, at konkursboets kurator nægtes samtykke til overførsel af midler, der er indsat på den afgiftspligtiges momskonto (ordning med opdelt betaling), til en af denne angivet bankkonto?

2) Skal [chartrets] artikel 17, stk. 1, [...] – Ejendomsret – sammenholdt med chartrets artikel 51, stk. 1, og artikel 52, stk. 1, fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning og praksis, som under omstændighederne i den foreliggende sag indebærer, at kuratoren i konkursboet nægtes tilladelse til overførsel af midler, der er indsat på den afgiftspligtiges momskonto (ordning med opdelt betaling), hvorved der sker indefrysning af midler – der udgør ejendom for den afgiftspligtig person, der er under konkurs – på ovennævnte momskonto og dermed gør det umuligt for [denne] kurator at udføre sine opgaver under konkursbehandlingen?

3) Skal retsstatsprincippet, der følger af artikel 2 [TEU] og retssikkerhedsprincippet, som gennemfører retsstatsprincippet, princippet om loyal samarbejde som omhandlet i artikel 4, stk. 3, TEU samt princippet om god forvaltning som omhandlet i chartrets artikel 41, stk. 1, henset til konteksten for og formålene med Rådets afgørelse 2019/310 og bestemmelserne i direktiv 2006/112, fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, der – idet den indebærer, at et konkursbos kurator nægtes tilladelse til at overføre midler, der er indsat på den afgiftspligtiges momskonto (ordning med opdelt betaling) – bringer de mål, der efterstræbes med konkursbehandlingen, som er defineret af skifteretten som henhørende under polsk jurisdiktion i henhold til artikel 3, stk. 1, i [forordning 2015/848], i fare, og følgelig fører til en situation, hvor statskassen gennem anvendelsen af en uhensigtsmæssig national foranstaltning begunstiges som kreditor på bekostning af alle øvrige kreditorer?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 273 og 395 i direktiv 2006/112, gennemførelsesafgørelse 2019/310 samt proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter, at det momsbeløb, der er indsat på en særskilt momskonto, som en leverandør råder over i et pengeinstitut, kun kan anvendes til begrænsede formål, dvs. navnlig betaling af skyldig moms til skatte- og afgiftsmyndighederne eller betaling af den moms, der er anført på fakturaer modtaget fra leverandører af varer eller tjenesteydelser.

37 I denne henseende bemærkes, at artikel 226 i direktiv 2006/112 opregner de oplysninger, som det med henblik på momsen er obligatorisk at anføre på de fakturaer, der udstedes i overensstemmelse med dette direktiv.

38 Direktivets artikel 395, stk. 1, bestemmer, at Rådet kan give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i samme direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse.

39 Det var i medfør af sidstnævnte bestemmelse og efter en anmodning herom fra Republikken Polen til Kommissionen, at Rådet vedtog gennemførelsesafgørelse 2019/310.

40 I denne henseende fremgår det af første betragtning til denne gennemførelsesafgørelse, at »[d]en særlige foranstaltning bør kræve medtagelse af en særlig erklæring om, at moms skal indbetales til en lukket momskonto hos leverandøren på fakturaer, der udstedes ved levering af varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig og generelt er omfattet af omvendt betalingspligt og solidarisk hæftelse i Polen«.

41 Som det fremgår af begrundelsen for den nævnte gennemførelsesafgørelse var Kommissionen af den opfattelse, at den særlige foranstaltning for leveringer af varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig, sandsynligvis vil give effektive resultater i kampen mod momssvig.

42 Under disse omstændigheder fik Republikken Polen i overensstemmelse med nævnte gennemførelsesafgørelses artikel 1 og uanset artikel 226 i direktiv 2006/112 tilladelse til at indføre en særlig erklæring om, at moms skal indbetales på leverandørens særskilte og lukkede momskonto åbnet i Polen for fakturaer udstedt i forbindelse med leveringer mellem afgiftspligtige personer af varer og tjenesteydelser, der er opført i bilaget til samme gennemførelsesafgørelse, hvis betalingerne for transaktionerne foretages ved elektroniske bankoverførsler.

43 Med henblik på anvendelsen af ordningen for opdelte betalinger har den polske lovgiver følgelig i sin nationale lovgivning fastsat, at fakturaer vedrørende levering af varer eller tjenesteydelser omfattet af denne lovgivning til den afgiftspligtige person, hvis samlede skyldige beløb overstiger 15 000 PLN (ca. 3 370 EUR) eller tilsvarende i en anden valuta, skal indeholde angivelsen »ordningen for opdelte betalinger«.

44 For så vidt som denne ordning ikke alene fastsætter den angivelse, der skal fremgå af fakturaerne, men desuden indfører en ordning med den særskilte og lukkede momskonto, inden for rammerne af hvilken der kræves en tilladelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden til overførsel af midler fra denne konto, idet denne tilladelse er underlagt betingelser, der er fastsat i polsk lovgivning, ønsker den forelæggende ret oplyst, om den lovgivning, der fastsætter den nævnte ordning, går videre end den tilladelse, som Republikken Polen er blevet tildelt ved gennemførelsesafgørelse 2019/310. Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om den nævnte lovgivning udgør en ulovlig undtagelse fra artikel 206 i direktiv 2006/112.

45 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det fastslås, at der ikke er nogen bestemmelse i dette direktiv, der pålægger medlemsstaterne specifikke forpligtelser for så vidt angår en ordning for opdelte betalinger som den i hovedsagen omhandlede.

46 Hvad angår nævnte direktivs artikel 206 bemærkes, at den fastsætter, at enhver afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for momsen, skal indbetale momsens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den i samme direktivs artikel 250 omhandlede momsangivelse, idet medlemsstaterne dog kan fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acotobeløb.

47 I denne henseende fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at når de midler, der svarer til momsbeløbet, indbetales på den afgiftspligtige persons særskilte momskonto,

finder der ingen betaling af en momsskyld til fordel for statsbudgettet sted, idet momsen udelukkende skal betales på bestemte datoer efter afslutningen af afgiftsperioden.

48 Som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, giver den polske lovgivning, selv om den afgiftspligtige person ikke frit kan disponere over de midler, der indestår på en særskilt momskonto, ikke desto mindre mulighed for, at denne afgiftspligtige person kan anvende disse midler til at betale moms til sine leverandører af varer eller leverandører af tjenesteydelser og betale sin gæld til staten.

49 Som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, skal den afgiftspligtige person, for så vidt som vedkommende kan foretage betalingen af momsen til sine leverandører af varer eller tjenesteydelser med de midler, der står på den særskilte momskonto, derfor ikke forfinansiere momsen i et større omfang, end det er fastsat i det normale system i direktiv 2006/112.

50 I denne henseende skal det tilføjes, at selv om gennemførelsesafgørelse 2019/310 formelt udgør en undtagelse til artikel 226 i direktiv 2006/112, som vedrører de oplysninger, som det med henblik på momsen er obligatorisk at anføre på de fakturaer, der er udstedt i overensstemmelse med dette direktiv, forholder det sig ikke desto mindre således, at den nævnte undtagelse, således som det fremgår af første, fjerde og syvende betragtning til denne gennemførelsesafgørelse samt af dens artikel 1, er blevet fastsat med henblik på at gøre det muligt for den polske lovgiver at fastsætte en ordning til spærring af midler på en særskilt bankkonto med henblik på moms. Det fremgår heraf, at EU-lovgiver ved at indrømme den omhandlede undtagelse var informeret om, at indførelsen heraf i den polske lovgivning indebar indførelsen af den nævnte særskilte kontoordning med henblik på moms.

51 Under disse omstændigheder kan ordningen for opdelte betalinger ikke som sådan anses for at være i strid med artikel 206 i direktiv 2006/112 og udgør ikke en undtagelse hertil.

52 Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet, som den forelæggende ret har henvist til i det første spørgsmål, bemærkes, at det i overensstemmelse med Domstolens faste praksis er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet, og at det bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. bl.a. dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 48, og af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 88).

53 Den ordning, der er fastsat i direktiv 2006/112, og den ret til fradrag af moms, som er en del heraf, tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 94 og den deri nævnte retspraksis).

54 I det foreliggende tilfælde gør forelæggelsesafgørelsen det ikke muligt at identificere nogen forbindelse mellem på den ene side princippet om afgiftsneutralitet og på den anden side de betingelser, der er fastsat i den polske lovgivning, for at nægte at indbetale midlerne på den konkursramte afgiftspligtige persons momskonto i forbindelse med en insolvensbehandling.

55 Hvad angår proportionalitetsprincippet, som den forelæggende ret ligeledes har henvist til i det første spørgsmål, er det for det første tilstrækkeligt at bemærke, således som det fremgår af 3. betragtning til gennemførelsesafgørelse 2019/310, at selv om Republikken Polen allerede har truffet adskillige foranstaltninger til bekæmpelse af momssvig, er denne medlemsstat imidlertid af

den opfattelse, at disse foranstaltninger ikke var tilstrækkelige til at forhindre nævnte svig. Som det fremgår af 11. betragtning til denne gennemførelsesafgørelse, godkendte Kommissionen denne analyse, idet den fandt, at den omhandlede særlige foranstaltning for levering af varer og tjenesteydelser, som kan være udsat for svig, kunne give konkrete resultater i bekæmpelsen af momssvig.

56 For så vidt som den tilladelse, der er fastsat heri, i overensstemmelse med artikel 1 i gennemførelsesafgørelse 2019/310 udelukkende vedrører betalinger foretaget ved hjælp af elektroniske bankoverførsler, skal forpligtelsen til på momsfakturaen at anføre en bemærkning om, at denne afgift indbetales på en særskilt og lukket bankkonto hos leverandøren eller tjenesteyderen, og følgelig til at sikre, at de tilsvarende beløb overføres til denne konto, for det andet ikke anses for at være en bindende formalitet. Den er derfor ikke uforholdsmæssig.

57 For det tredje vedrører den nævnte forpligtelse ikke samtlige transaktioner, der giver anledning til betaling ved elektronisk overførsel, eftersom der i henhold til momslovens artikel 106e og 108a kun er tale om fakturaer vedrørende levering af varer eller tjenesteydelser, hvis samlede skyldige beløb overstiger 15 000 PLN (ca. 3 370 EUR) eller tilsvarende i udenlandsk valuta, hvilket heller ikke forekommer uforholdsmæssigt.

58 For det fjerde giver den polske lovgivning, således som det er blevet fastslået i denne doms præmis 48, den afgiftspligtige person mulighed for at anvende de midler, der indestår på denne særskilte momskonto, med henblik på at betale moms til sine leverandører af varer eller leverandører af tjenesteydelser og betale sin gæld til staten. Denne lovgivning fastsætter derfor ikke en absolut spærring af de omhandlede midler, men begrænser blot deres anvendelse, hvilket ligeledes står i rimeligt forhold til formålet om bekæmpelse af momssvig.

59 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 273 og 395 i direktiv 2006/112 og gennemførelsesafgørelse 2019/310 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter, at det momsbeløb, der er indsat på en særskilt momskonto, som en leverandør råder over i et pengeinstitut, kun kan anvendes til begrænsede formål, dvs. navnlig betaling af skyldig moms til skatte- og afgiftsmyndighederne eller betaling af den moms, der er anført på fakturaer modtaget fra leverandørerne af varer eller tjenesteydelser.

Det andet spørgsmål

60 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om chartrets artikel 17, stk. 1, sammenholdt med dets artikel 51, stk. 1, og artikel 52, stk. 1, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter, at det momsbeløb, der er indsat på en særskilt momskonto, som en leverandør råder over i et pengeinstitut, kun kan anvendes til begrænsede formål, dvs. navnlig betaling af skyldig moms til skatte- og afgiftsmyndighederne eller betaling af den moms, der er anført på fakturaer modtaget fra leverandører af varer eller tjenesteydelser.

61 I denne henseende bemærkes, at chartrets bestemmelser i henhold til dets artikel 51, stk. 1, kun er rettet til medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten.

62 Ifølge fast retspraksis forudsætter begrebet »gennemførelse af EU-retten« som omhandlet i chartrets artikel 51, at der foreligger en vis grad af tilstrækkelig tilknytning mellem en EU-retsakt og den omhandlede nationale foranstaltning, som går ud over den beslægtethed, der måtte findes mellem de omhandlede områder, eller den indirekte virkning, som et område kan have på et andet (dom af 16.7.2020, Adusbef m.fl., C-686/18, EU:C:2020:567, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

63 Domstolen har i denne sammenhæng fastslået, at EU's grundlæggende rettigheder ikke fandt anvendelse på en national lovgivning som følge af, at EU-reglerne på det pågældende område ikke opstillede nogen specifik forpligtelse for medlemsstaterne for så vidt angik den i hovedsagen omtvistede situation (dom af 16.7.2020, Adusbef m.fl., C-686/18, EU:C:2020:567, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

64 Som det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, pålægger ingen af de EU-retlige bestemmelser, som den forelæggende ret har henvist til, i det foreliggende tilfælde medlemsstaterne specifikke forpligtelser for så vidt angår en ordning for opdelte betalinger som den i hovedsagen omhandlede.

65 Det bemærkes desuden, at tvisten i hovedsagen vedrører skatte- og afgiftsmyndighedens afslag på at tillade en overførsel af de midler, der indestår på den særskilte moms-konto, som en konkursramt afgiftspligtig person har, til kontoen for konkursboet med henblik på betaling af den kommunale ejendomsskat. Kurator A har for den forelæggende ret anfægtet den regel, der fremgår af den polske lovgivning, der finder anvendelse i den foreliggende sag, hvorefter det ikke er muligt at overføre det indestående beløb til den særskilte og lukkede moms-konto med henblik på betaling af denne ejendomsskat.

66 I denne henseende skal det fastslås, at selv om ordningen med opdelte momsbetalinger, der er fastsat i den omhandlede polske lovgivning, som sådan har en vis tilknytning til den momsordning, der er fastsat i direktiv 2006/112, forholder det sig ikke desto mindre således, at de nærmere bestemmelser om betaling af en kommunal ejendomsskat ved hjælp af de midler, der indestår på den afgiftspligtige persons særskilte moms-konto, ikke er fastsat i bestemmelserne i direktiv 2006/112, således at denne mekanisme ikke udgør en »gennemførelse af EU-retten« som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 62.

67 På denne baggrund kan det andet spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling.

Det tredje spørgsmål

68 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om retsstatsprincippet, der følger af artikel 2 TEU, retssikkerhedsprincippet, princippet om loyalt samarbejde, der følger af artikel 4, stk. 3, TEU, og princippet om god forvaltningsskik, der følger af chartrets artikel 41, stk. 1, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter det momsbeløb, der er indsat på en særskilt moms-konto, som en leverandør råder over i en bank, kun kan anvendes til begrænsede formål, dvs. navnlig betaling af skyldig moms til skatte- og afgiftsmyndighederne eller betaling af den moms, der er anført på fakturaer, der er modtaget fra leverandører af varer eller tjenesteydelser.

69 Det følger af Domstolens faste praksis, at den i artikel 267 TEUF foreskrevne procedure udgør et instrument i samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter, ved hjælp af hvilket Domstolen forsyner de nationale retter med de fortolkningselementer med hensyn til EU-retten, som er nødvendige for, at de kan afgøre de for dem verserende retssager (dom af 1.8.2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, præmis 47).

70 Eftersom anmodningen om præjudiciel afgørelse danner grundlaget for denne procedure, skal den nationale ret i denne samme afgørelse redegøre for den faktiske og retlige baggrund for tvisten i hovedsagen og give de nødvendige forklaringer om begrundelsen for valget af de EU-retlige bestemmelser, som den ønsker fortolket, samt angive den forbindelse, som efter dens opfattelse består mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, der finder anvendelse på den foreliggende tvist (dom af 8.6.2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, præmis 26).

71 Det skal i denne henseende ligeledes fremhæves, at de oplysninger, der er indeholdt i forelæggelsesafgørelserne, skal gøre det muligt dels for Domstolen at give brugbare svar på de af den nationale ret forelagte spørgsmål, dels for medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter at udøve den rettighed, som de er tillagt ved artikel 23 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, til at fremsætte bemærkninger. Det påhviler Domstolen at drage omsorg for, at denne ret sikres, henset til, at det i henhold til denne bestemmelse kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende (jf. i denne retning dom af 4.5.2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, præmis 30).

72 Disse kumulative krav til indholdet af en anmodning om præjudiciel afgørelse fremgår udtrykkeligt af artikel 94 i Domstolens procesreglement, som den forelæggende ret er forpligtet til nøje at overholde (dom af 8.6.2023, Lyoness Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, præmis 27). Disse krav er endvidere anført i punkt 13, 15 og 16 i Den Europæiske Unions Domstols anbefalinger til de nationale retter vedrørende forelæggelse af præjudicielle spørgsmål (EUT 2019, C 380, s. 1).

73 Hvad i det foreliggende tilfælde angår det tredje spørgsmål opfylder forelæggelsesafgørelsen ikke kravet i procesreglementets artikel 94, litra c).

74 Det må således konstateres, at forelæggelsesafgørelsen ikke i tilstrækkelig grad angiver grundene til, at fortolkningen af retsstatsprincippet, der følger af artikel 2 TEU, af retssikkerhedsprincippet, af princippet om loyalt samarbejde, der følger af artikel 4, stk. 3, TEU, og af princippet om god forvaltningsskik, der følger af chartrets artikel 41, stk. 1, er nødvendig i den foreliggende sag.

75 Den omstændighed, at den forelæggende ret har påberåbt sig en angivelig manglende sammenhæng mellem på den ene side de nationale bestemmelser, der fastsætter en ordning for opdelte betalinger og på den anden side de nationale bestemmelser om konkurs, er åbenbart ikke tilstrækkelig til at fastslå en forbindelse mellem de EU-retlige bestemmelser og principper, der er omhandlet i den foregående præmis, og denne mekanisme, der er omhandlet i hovedsagen.

76 På denne baggrund kan det tredje spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling.

Sagsomkostninger

77 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 (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 273 og 395 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2019/310 af 18. februar 2019 om tilladelse til Polen til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 226 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem,

skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for en national lovgivning, der fastsætter, at det beløb for merværdiafgift (moms), der er indsat på en særskilt momskonto, som en leverandør råder over i et pengeinstitut, kun kan anvendes til begrænsede formål, dvs. navnlig betaling af skyldig moms til skatte- og afgiftsmyndighederne eller betaling af den moms, der er anført på fakturaer modtaget fra leverandørerne af varer eller tjenesteydelser.

Underskrifter

* Processprog: polsk.