

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

16. maj 2013 (*)

»Merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 66, litra a)-c) – transport- og speditiønsydelser – forfald – tidspunktet, hvor vederlaget indgår, og senest den 30. dag efter leveringen – tidligere udstedelse af fakturaen«

I sag C-169/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 4. januar 2012, indgået til Domstolen den 10. april 2012, i sagen:

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Berger, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer) og E. Levits,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. ved Z. Modzelewski og M. Militz, som rådgivere
- den polske regering ved M. Szpunar og B. Majczyna, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved J. Hottiaux og C. Soulay, 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 66, litra a)-c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/117/EF af 16. december 2008 (EUT L 14, s. 7, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (herefter »TNT«) og Minister Finansów (finansministeren) vedrørende fastlæggelsen af, på hvilket tidspunkt merværdiafgiften (herefter »moms«) forfalder.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 24. betragtning til momsdirektivet lyder således:

»Begreberne afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald bør harmoniseres, så iværksættelsen og senere ændringer af det fælles momssystem får virkning fra samme dato i alle medlemsstater.«

4 Dette direktivs artikel 63 bestemmer:

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

5 Nævnte direktivs artikel 64 bestemmer:

»1. Når anden levering af varer end den, der består i udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra b), og levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses den for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.

2. [...]

Medlemsstaterne kan bestemme, at løbende leverancer af varer eller ydelser, der gennemføres i løbet af en vis periode, i visse tilfælde, bortset fra de i første afsnit omhandlede tilfælde, anses for at finde sted mindst én gang om året.«

6 Momsdirektivets artikel 65 har følgende ordlyd:

»Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.«

7 Momsdirektivets artikel 66 fastsætter:

»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

a) senest ved udstedelsen af faktura

b) senest når vederlaget indgår

c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.

[...]«

8 Dette direktivs artikel 167 bestemmer:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

9 Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT L 189, s. 1) indførte en artikel 167a i direktiv 2006/112, som skulle være gennemført af medlemsstaterne senest den 31. december 2012, og som har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan indføre en valgfri ordning, hvorefter fradragsretten for en afgiftspligtig person, hvis moms udelukkende forfalder i henhold til artikel 66, litra b), udskydes, indtil der er betalt moms til hans leverandør på de varer eller ydelser, som den afgiftspligtige person har fået leveret.

Medlemsstater, der anvender den valgfrie ordning, der er nævnt i stk. 1, fastsætter en tærskel for afgiftspligtige personer, der gør brug af ordningen på deres område, baseret på den afgiftspligtige persons årsomsætning beregnet i overensstemmelse med artikel 288. Denne tærskel kan højst være på 500 000 EUR eller et tilsvarende beløb i national valuta. Medlemsstaterne kan hæve denne tærskel indtil 2 000 000 EUR eller et tilsvarende beløb i national valuta efter høring af Momsudvalget. En sådan høring af Momsudvalget er imidlertid ikke påkrævet for medlemsstater, der pr. 31. december 2012 anvendte en tærskel på over 500 000 EUR eller et tilsvarende beløb i national valuta.

Medlemsstaterne underretter Momsudvalget om de nationale lovgivningsmæssige foranstaltninger, der træffes i medfør af bestemmelserne i stk. 1.«

De polske retsfor skrifter

10 Artikel 19, stk. 1 og 4, og artikel 19, stk. 13, nr. 2), i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535, herefter »momsloven«) fastsætter:

»1. Afgiftsskylden opstår på tidspunktet for overgivelse af varen eller levering af tjenesteydelsen med forbehold af stk. 2-21 og artikel 14, stk. 6, artikel 20 og artikel 21, stk. 1.

[...]

4. Såfremt levering af en vare eller tjenesteydelse skal bekræftes ved udstedelse af faktura, opstår afgiftsskylden på faktureringstidspunktet, dog senest syv dage fra den dag, hvor varen blev overgivet, eller tjenesteydelsen blev leveret.

[...]

13. Afgiftsskylden opstår på tidspunktet for

[...]

2) modtagelsen af hele eller en del af vederlaget, dog senest 30 dage fra den dag, hvor følgende tjenesteydelser blev leveret:

a) transport af personer og varer med jernbane, motorkøretøjer, søgående skibe, fartøjer til sejlads i indre farvande og kystfarvande, færger, fly og helikoptere

- b) spedition og omladning
- c) tjenesteydelser i kyst- og kommercielle havne
- d) byggearbejder og bygningsmonteringsarbejder.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Som led i sin økonomiske virksomhed leverer TNT, som er et anpartsselskab med hjemsted i Warszawa (Polen), kurér-, post- transport- og speditiønsydelser.

12 TNT udsteder ugentligt en faktura med moms til sine kunder. Visse kunder, der aftager et betydeligt antal tjenesteydelser, får udstedt fakturaer med et aftalt interval. Fakturaerne omfatter samtlige tjenesteydelser, der er blevet udført for den pågældende kunde inden for en given afgiftsperiode. Sædvanligvis fastsættes der en frist på 7, 14 eller 21 dage fra fakturaens udstedelse for betaling af den fakturerede fordring. TNT medregner den omsætning, der fremgår af en given faktura, i løbet af den afgiftsperiode, i hvilken fakturaen er blevet udstedt.

13 Dette indebærer, at TNT med henblik på fastlæggelsen af tidspunktet for afgiftsskyldens opståen ikke opdeler de tjenesteydelser, der faktureres, i kurér-/postydelser på den ene side og transport-/speditiønsydelser på den anden side. Da fakturaerne senest udstedes en af de sidste dage i en afgiftsperiode, bogføres den afgift, der påhviler tjenesteydelser, som er blevet leveret i den pågældende måned, i regnskaberne og momsangivelsen for den måned, hvor tjenesteydelserne er blevet leveret.

14 På denne baggrund rettede TNT henvendelse til Minister Finansów med anmodning om en konkret fortolkning af de gældende afgiftsretlige bestemmelser på området for moms på varer og tjenesteydelser, nærmere bestemt vedrørende spørgsmålet, om selskabet i henhold til momslovens artikel 19, stk. 13, nr. 2), er berettiget til at tage hensyn til omsætning inden for den afgiftsperiode, hvor fakturaen er blevet udstedt, uanset at det ikke har modtaget nogen betaling i denne periode, og der endnu ikke er forløbet 30 dage, fra tjenesteydelsen blev leveret, eller om det i benægtende fald er berettiget til i overensstemmelse med momslovens artikel 19, stk. 4, og uden hensyn til de i momslovens artikel 19, stk. 13, nr. 2), indeholdte krav, som er i strid med momsdirektivets artikel 66, at anse tidspunktet for udstedelsen af fakturaen for det tidspunkt, hvor afgiftsskylden er opstået.

15 I en forhåndsbesked af 14. december 2009 fastslog Minister Finansów, at selskabets opfattelse er ugrundet. For så vidt angår de kurér- og postydelser, som TNT leverer, fandt Minister Finansów, at afgiftsskylden opstår i overensstemmelse med de almindelige principper, som fremgår af momslovens artikel 19, stk. 1 og 4. For så vidt angår de øvrige tjenesteydelser (transport- og speditiønsydelser) skal det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, fastsættes i overensstemmelse med reglerne i momslovens artikel 19, stk. 13, nr. 2). For så vidt angår disse tjenesteydelser skal momsen fremgå af angivelsen for den måned, hvor afgiftsskylden opstod, og ikke i angivelsen for den måned, hvor fakturaen for leveringen af tjenesteydelserne er blevet udstedt.

16 Herefter anlagde TNT sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny i Warszawa. Til støtte for søgsmålet gjorde selskabet gældende, at det var berettiget til at tage omsætningen vedrørende alle tjenesteydelser, der var blevet leveret, uanset om der var tale om kurér-/postydelser eller transport-/speditiønsydelser, i betragtning af momsmæssig henseende inden for den afgiftsperiode, hvor det havde faktureret en given tjenesteydelse, uanset at selskabet ikke havde modtaget betaling inden for denne periode, og der endnu ikke var forløbet 30 dage fra leveringen af disse

tjenesteydelser.

17 Ved dom af 30. september 2010 frifandt Wojewódzki Sąd Administracyjny Minister Finansów, hvorefter selskabet iværksatte kassationsappel for Naczelny Sąd Administracyjny.

18 Til støtte for appellen har TNT gjort gældende, at Wojewódzki Sąd Administracyjny har anlagt en fejlagtig fortolkning af momslovens artikel 19, stk. 13, nr. 2), litra a) og b), der ikke tager hensyn til momsdirektivets artikel 63-66. Ifølge TNT bestemmer momsdirektivets artikel 66, at afgiftsskylden opstår i relation til en bestemt faktisk omstændighed, men senest på tidspunktet for modtagelsen af vederlaget. De nationale bestemmelser fastsætter derimod, med urette, at modtagelsen af vederlaget medfører, at afgiftsskylden opstår, dog senest på et nærmere angivet tidspunkt (30 dage) efter leveringen af tjenesteydelsen.

19 I forbindelse med behandlingen af appellen har den forelæggende ret fundet, at der foreligger tvivl med hensyn til fortolkningen af momsdirektivets artikel 66, og at TNT's anbringender skal bedømmes i lyset af fortolkningen af dette direktivs bestemmelser.

20 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelsen i [momsdirektivets] artikel 66, litra a)-c), [...] fortolkes således, at det, når en afgiftspligtig udsteder en faktura, som bekræfter en tjenesteydelse, der er omfattet af den beføjelse, medlemsstaterne er tillagt i henhold til denne artikel (som en undtagelse fra momsdirektivets artikel 63-65), med støtte i momsdirektivets artikel 66, litra b), kan fastslås, at afgiften (afgiftsskylden) forfalder på betalingstidspunktet, dog senest 30 dage efter, at tjenesteydelsen blev leveret?

2) Skal bestemmelsen i [momsdirektivets] artikel 66, litra a) og b), [...] fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser som [momslovens] artikel 19, stk. 13, nr. 2), litra a) og b), [...], hvorefter tidspunktet for afgiftsskyldens opståen (afgiftspligtens indtræden, på hvilket tidspunkt afgiften forfalder for så vidt angår visse transaktioner) for transport- og speditiønsydelser ligeledes er det tidspunkt, hvor hele vederlaget eller en del af vederlaget indgår, dog senest 30 dage fra efter, at tjenesteydelsen blev leveret, også for det tilfælde, at der inden syv dage efter levering af tjenesteydelsen udstedes og overgives en faktura til modtageren, hvori der er anført en længere betalingsfrist, men modtageren af tjenesteydelsen er berettiget til at fradrage indgående afgift i den periode, hvor han modtog fakturaen, uanset om han har betalt eller ej?»

Om de præjudicielle spørgsmål

21 Med de to spørgsmål, som vil blive behandlet samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 66 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter momsen for så vidt angår transport- og speditiønsydelser forfalder på det tidspunkt, hvor hele vederlaget eller en del heraf indgår, dog senest 30 dage fra dagen for leveringen af disse tjenesteydelser, også i tilfælde af, at fakturaen er blevet udstedt på et tidligere tidspunkt og fastsætter en senere frist for betalingen.

22 Det skal for det første fastslås, at det fremgår af momsdirektivet, at momsen principielt forfalder på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Dette grundlæggende princip afspejles i samme direktivs artikel 63, som bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder, på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

23 I henhold til momsdirektivets artikel 66 kan medlemsstaterne imidlertid bestemme, at momsen forfalder på et af tre følgende tidspunkter, nemlig senest ved udstedelsen af faktura,

senest når vederlaget indgår, eller, såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.

24 For så vidt som der er tale om en undtagelse til reglen i momsdirektivets artikel 63, skal dette direktivs artikel 66 fortolkes strengt (jf. analogt dom af 7.3.2013, sag C-19/12, Efir, præmis 31).

25 Selv om det på grundlag af den omstændighed, at lovgiver i vidt omfang har udvidet området for tilladelige undtagelser, kan antages, at det var hensigten at levne plads for et vidt skøn for medlemsstaterne (jf. dom af 26.10.1995, sag C-144/94, Italitica, Sml. I, s. 3653, præmis 15), indebærer dette imidlertid ikke, at det kan antages, at en medlemsstat skønsmæssigt kan fastsætte et andet tidspunkt, hvor afgiften forfalder, end et af de tre tidspunkter, som er fastsat i momsdirektivets artikel 66, litra a)-c).

26 Imidlertid bestemmer momslovens artikel 19, stk. 13, nr. 2), for det første, for så vidt angår visse transaktioner, i det foreliggende tilfælde transport- og speditionsydelser, at afgiftsskylden opstår på det tidspunkt, hvor hele vederlaget eller en del heraf indgår, dog senest 30 dage fra den dag, hvor den omhandlede tjenesteydelse blev leveret.

27 For det andet bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 66, litra b), for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer kan bestemme, at momsen forfalder, »senest når vederlaget indgår«. Denne bestemmelse fastsætter nogle frister og angiver det seneste tidspunkt for afgiftens forfald for givne transaktioner, som en medlemsstat har besluttet at regulere på denne måde. Dette tidspunkt svarer til modtagelsen af vederlaget for transaktionen.

28 Domstolen har haft lejlighed til at fortolke artikel 10, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) [nu momsdirektivets artikel 66, litra a)] således, at når en medlemsstat gør brug af muligheden for at gøre undtagelse ifølge denne bestemmelse og altså bestemmer, at afgiften senest forfalder ved udstedelsen af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, kan den ifølge tredje led i artikel 10, stk. 2, i direktiv 77/388 [nu momsdirektivets artikel 66, litra c)] bestemme, at afgiften, »såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, [forfalder] inden for en nærmere angiven frist fra afgiftspligtens indtræden« (jf. Italitica-dommen, præmis 22).

29 Det bemærkes endvidere, at Domstolen i den samme dom tilføjede, at den omstændighed, »[a]t der ikke er blevet givet en adgang hertil, såfremt en medlemsstat gør brug af undtagelsen ifølge bestemmelsen i andet led [i artikel 10, stk. 2, i direktiv 77/388, nu momsdirektivets artikel 66, litra b)], [...] sandsynligvis [...] [beror] på, at [EU-lovgiver] fandt, at en erhvervsdrivendes interesse i at inkassere modydelsen for den præsterede tjenesteydelse udgjorde en tilstrækkelig tilskyndelse til at få ydelsen hurtigt betalt« (jf. i denne retning Italitica-dommen, præmis 23).

30 Heraf følger, at lovgiver ikke har givet en medlemsstat, som vælger muligheden i henhold til momsdirektivets artikel 66, litra b), adgang til at fastsætte en frist for, hvornår afgiften forfalder. Endvidere kan anvendelsen af dette direktivs artikel 66, litra c), og den frist, som er fastsat heri, kun have relation til anvendelsen af denne artikels litra a), eftersom denne frist er betinget af, at der ikke udstedes en faktura, eller at denne udstedes for sent, og ikke af, at vederlaget ikke indgår, eller at det indgår for sent.

31 Der skal herudover henvises til, således som det fremgår af 24. betragtning til momsdirektivet, at begreberne »afgiftspligtens indtræden« og »afgiftens forfald« bør harmoniseres,

således at iværksættelsen og senere ændringer af det fælles momssystem får virkning fra samme dato. EU-lovgiver har haft til hensigt at foretage en maksimal harmonisering af tidspunktet for afgiftsskyldens opståen i alle medlemsstaterne for at sikre en ensartet opkrævning af denne afgift.

32 På denne baggrund er den situation, hvor afgiftsskylden opstår senest 30 dage fra leveringen af tjenesteydelsen, for så vidt som vederlaget ikke er indgået før dette tidspunkt, ikke i overensstemmelse med momsdirektivet, da en sådan formulering vil føre til at kombinere ordlyden af dette direktivs artikel 66, litra b), med en frist for, hvornår afgiften forfalder.

33 I denne henseende finder den forelæggende ret, at der foreligger tvivl med hensyn til spørgsmålet, om medlemsstaterne i perioden forud for vedtagelsen af artikel 167a i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, kunne indføre en ordning, hvor udskydelsen af det tidspunkt, hvor afgiften forfalder for leverandørens vedkommende, ikke svarede til udskydelsen af det tidspunkt, hvor retten til at fradrage den indgående moms opstod for modtageren, som havde ret til at foretage fradraget på tidspunktet for modtagelsen af fakturaen.

34 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 167a blev vedtaget med det formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at indføre en undtagelse vedrørende det tidspunkt, hvor fradragsretten kan udøves, for afgiftspligtige personer, der angiver momsen under en valgfri kasseregnskabsordning, der forenkler afgiftsbetalingen for mindre virksomheder.

35 Det skal i denne henseende fastslås, at selv om den nævnte artikel 167a direkte henviser til momsdirektivets artikel 66, litra b), vedrører denne bestemmelse fastsættelsen af det tidspunkt, hvor modtageren kan gøre brug af retten til at fradrage den indgående moms. Den sag, der verserer for den forelæggende ret, vedrører imidlertid udelukkende spørgsmålet om afgiftens forfald for leverandørens vedkommende.

36 På baggrund af ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 66 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter momsen for så vidt angår transport- og speditionsydelser forfalder på det tidspunkt, hvor hele vederlaget eller en del heraf indgår, dog senest 30 dage fra dagen for leveringen af disse tjenesteydelser, også i tilfælde af at fakturaen er blevet udstedt på et tidligere tidspunkt og fastsætter en senere frist for betalingen.

Sagens omkostninger

37 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 sagens omkostninger. 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:

Artikel 66 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/117/EF af 16. december 2008, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter merværdiafgiften for så vidt angår transport- og speditionsydelser forfalder på det tidspunkt, hvor hele vederlaget eller en del heraf indgår, dog senest 30 dage fra dagen for leveringen af disse tjenesteydelser, også i tilfælde af, at fakturaen er blevet udstedt på et tidligere tidspunkt og fastsætter en senere frist for betalingen.

Underskrifter

*Processprog: polsk.