

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

20. juni 2013 (*)

»Afgiftspålæg – moms – direktiv 2006/112/EF – principper om afgiftsneutralitet og proportionalitet – forsinket bogføring og angivelse af en annullation af en faktura – berigtigelse af forsømmelsen – betaling af afgiften – statens budget – ingen skade – administrativ sanktion«

I sag C-259/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Plovdiv (Bulgarien) ved afgørelse af 15. maj 2012, indgået til Domstolen den 24. maj 2012, i sagen:

Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv

mod

Rodopi-M 91 OOD,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, E. Jarašiūnas, og dommerne A. Ó Caoimh og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv ved direktor S. Marinov
- Rodopi-M 91 OOD ved advokati M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska og S. Hadzhieva
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og D. Roussanov, 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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1,

herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (områdedirektorat for byen Plovdiv under det nationale agentur for skatteindtægter, herefter »Teritorialna direksia«) og Rodopi-M 91 OOD (herefter »Rodopi«) vedrørende en bøde pålagt dette selskab som følge af forsinket bogføring og angivelse af annullationen af en faktura.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets 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.«

4 Momsdirektivets artikel 186 bestemmer:

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

5 Momsdirektivets artikel 242 har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed.«

6 Momsdirektivets 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.«

Bulgarsk ret

7 Artikel 72, stk. 1, i Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »ZDDS«) bestemmer:

»En efter denne lov registreret person kan gøre brug af sin fradragsret for indgående moms i den afgiftsperiode, hvori denne ret er opstået, eller i en af de 12 efterfølgende afgiftsperioder.«

8 ZDDS' artikel 78 har følgende ordlyd:

»1) Den registrerede person er forpligtet til at berigtige omfanget af det fradrag for indgående moms, der er gjort krav på, i tilfælde af en ændring af momsberegningsgrundlaget, såfremt et salg bliver hævet, eller såfremt der sker en ændring af salgets karakter.

2) Berigtigelsen 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 berigtigelsen foretages, skal opføres i kreditorbogen og i afgiftsangivelsen for den tilsvarende afgiftsperiode.«

9 Det bestemmes i ZDDS' artikel 112, stk. 1:

»Ved afgiftsbilag i denne lovs forstand forstås:

1. en faktura
2. en angivelse til en faktura
3. en protokol.«

10 ZDDS' artikel 115 har følgende ordlyd:

»1) I tilfælde af, at der sker en ændring af momsregningsgrundlaget, eller i tilfælde af, at det salg, for hvilket en faktura er udstedt, bliver hævet, er leverandøren eller tjenesteyderen forpligtet til at udarbejde en angivelse vedrørende denne faktura.

2) Denne angivelse skal udarbejdes inden for fem dage fra det tidspunkt, hvor de tilgrundliggende omstændigheder som omhandlet i stk. 1 indtrådte.

3) Der skal ved en forhøjelse af momsregningsgrundlaget udstedes en debetnota og ved en formindskelse af momsregningsgrundlaget eller en annullation af leverancen udstedes en kreditnota.

[...]«

11 ZDDS' artikel 116, stk. 1, bestemmer:

»Berigtigelser og tilføjelser til fakturaer og angivelser hertil er ikke tilladt. Urigtigt udarbejdede bilag skal annulleres, og der skal udstedes nye bilag.«

12 ZDDS' artikel 124, stk. 4, bestemmer:

»Den registrerede person er forpligtet til at opføre de af vedkommende modtagne afgiftsbilag i kreditorbogen senest i den 12. afgiftsperiode, der følger efter den afgiftsperiode, hvori bilagene blev udstedt, dog ikke senere end den sidste afgiftsperiode ifølge artikel 72, stk. 1.«

13 ZDDS' artikel 182 har følgende ordlyd:

»1) Der pålægges en registreret person, som ikke udarbejder noget afgiftsbilag eller ikke opfører det udarbejdede bilag eller det modtagne afgiftsbilag i fakturaregisteret for den dertil svarende afgiftsperiode, hvilket fører til en lavere momsfastsættelse, en bøde (i tilfælde af fysiske personer, der ikke har karakter af erhvervsdrivende), eller en bødestraf (i tilfælde af juridiske personer og enkeltmandsvirksomheder), der beløbsmæssigt svarer til den undtagne merværdiafgift, dog ikke mindre end 1 000 BGN.

2) Ved en overtrædelse ifølge stk. 1 beløber bødestraffen sig til 25% af den undtagne merværdiafgift (dog ikke mindre end 250 BGN), hvis den registrerede person har udfærdiget eller forevist afgiftsbilaget i den periode, der følger efter den afgiftsperiode, i hvilken bilaget skulle have været udfærdiget eller forevist.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Rodopi er et bulgarsk momsplichtigt selskab.

15 I den afgiftsperiode, som svarer til december 2009, opførte selskabet i kreditorbogen og i afgiftsangivelsen, at det havde indgivet en faktura udstedt af Moda Shport EOOD dateret den 30. december 2009. Størrelsen af momsen angivet på denne faktura beløb sig til 161 571,12 BGN (ca. 82 800 EUR).

16 Den pågældende faktura skulle ikke have været udstedt. I overensstemmelse med den nationale lovgivning blev fakturaen annulleret ved en protokol af 15. oktober 2010.

17 Rodopi har ikke taget hensyn til denne protokol hverken i sit regnskab eller i sin angivelse for oktober 2010. Det er derimod sket for december 2010, idet selskabet har berigtiget nedsættelsen for den pågældende faktura ved at betale hele den moms, der oprindeligt blev fradraget som følge af den annullerede faktura, med tillæg af renter.

18 Den 22. februar 2011 blev der truffet en afgørelse om konstatering af en administrativ overtrædelse, hvori det i det væsentlige er angivet, at overtrædelsen er blevet konstateret af Teritorialna direksia i november 2010. Den 17. juni 2011 pålagde myndigheden Rodopi en bøde svarende til den moms, der var angivet på den omhandlede faktura.

19 Der blev anlagt sag til prøvelse af denne sanktion i første instans ved Rayonen sad (byret).

20 Ved denne ret gjorde Rodopi gældende, at bilag 12 til gennemførelsesforordningen til ZDDS, som kræver opførelse af annullationen af den pågældende faktura i oktober 2010, er i strid med ZDDS' artikel 124, stk. 4, som bestemmer, at den afgiftspligtige skal opføre de af vedkommende modtagne afgiftsbilag i kreditorbogen senest i den 12. afgiftsperiode, der følger efter den afgiftsperiode, hvori bilagene blev udstedt, dog ikke senere end den sidste afgiftsperiode, hvorunder han kan gøre brug af sin fradragsret, dvs. 12 måneder efter den periode, hvori rettigheden opstod.

21 Rayonen sad har fastslået, at annullationen af denne faktura burde have været opført af Rodopi i oktober 2010, skønt det først er sket i december 2010. Retten har imidlertid fundet, at Teritorialna direksias sanktionsbeslutning er i strid med de materielle procedureregler, idet den ikke har overholdt den frist, der er fastsat i Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lov om administrative overtrædelser og sanktioner) for at udstede en konstatering af en overtrædelse.

22 Teritorialna direksia har iværksat kassationsanke ved Administrativen sad Plovdiv.

23 Ved denne ret har Rodopi gjort gældende, at selskabet er blevet pålagt en bøde i strid med EU-retten og nærmere bestemt principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet.

24 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det i den foreliggende sag skal fastlægges, om den sanktion, som Rodopi er blevet pålagt som følge af, at selskabet har angivet annullationen af den omhandlede faktura for sent, er i overensstemmelse med principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet, henset til den omstændighed, at Rodopi har betalt afgiften med tillæg af renter.

25 På den baggrund har Administrativen sad Plovdiv besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at en medlemsstat som følge af, at en annullation af en faktura ikke er blevet rettidigt opført, pålægger en sanktion, selv om annullationen senere bogføres, og den berørte person har betalt den afgift, der er et resultat af annullationen, med tillæg af renter?

Er følgende forhold i forbindelse med det første spørgsmål af betydning:

- Fristen, inden for hvilken annullationen af fakturaen angiveligt skulle have været opført, er 14 dage fra udløbet af den kalendermåned, hvori annullationen er sket.
- Annullationen af fakturaen blev faktisk opført en måned efter udløbet af den frist, inden for hvilken annullationen efter det påståede skulle have været opført.

- Den skyldige moms med tillæg af påløbne renter er blevet indbetalt til statsbudgettet?

2) Er [momsdirektivets] artikel 242 og 273 [...] til hinder for, at en medlemsstat pålægger en afgiftspligtig person, som angiveligt ikke rettidigt har opfyldt sin forpligtelse til at bogføre forhold af betydning for momsberegningen, en bøde, der beløbsmæssigt svarer til den ikke rettidigt betalte moms, når forsømmelsen senere afhjælpes, og den skyldige afgift med tillæg af renter er blevet fuldt ud erlagt?

3) Har den omstændighed, at statsbudgettet ikke er blevet påført tab, idet den berørte person efterfølgende har opført annullationen af fakturaen og betalt det fulde afgiftsbeløb med tillæg af renter, betydning?

4) Er det i strid med proportionalitetsprincippet at pålægge en bødestraf, der beløbsmæssigt svarer til det fulde beløb af den allerede indbetalte afgift med tillæg af renter?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

26 Teritorialna direksia har gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse skal afvises, da den er uden betydning for afgørelsen i hovedsagen, eftersom det alene er besvarelsen af spørgsmålene vedrørende de faktiske omstændigheder, der er af interesse for tvistens afgørelse.

27 Det følger af fast retspraksis, at Domstolen kun kan afslå at tage stilling til en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det kan imidlertid konstateres, at det ikke er tilfældet i denne sag. Den anmodede fortolkning af principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet samt af momsdirektivets artikel 242 og 273 har en direkte forbindelse med hovedsagens genstand, hvis reelle karakter ikke ses at være anfægtet. Forelæggelsesafgørelsen indeholder i øvrigt tilstrækkelige faktiske og retlige omstændigheder for, at Domstolen kan give en anvendelig besvarelse af de forelagte spørgsmål. Følgelig skal anmodningen om præjudiciel afgørelse antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

29 Med de forelagte spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet samt momsdirektivets artikel 242 og 273 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at skattemyndighederne i en medlemsstat pålægger en afgiftspligtig person, som ikke inden for den i

den nationale lovgivning fastsatte frist har opfyldt sin forpligtelse til at bogføre og angive forhold af betydning for beregningen af den skyldige moms, en bøde, der beløbsmæssigt svarer til denne ikke rettidigt betalte moms, når den afgiftspligtige efterfølgende har afhjulpet forsømmelsen og indbetalt den skyldige afgift med tillæg af renter.

30 I henhold til momsdirektivets artikel 242 skal enhver afgiftspligtig person føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed. I henhold til momsdirektivets artikel 273, stk. 1, kan medlemsstaterne desuden fastsætte andre forpligtelser end de i dette direktiv fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

31 Momsdirektivet foreskriver ikke udtrykkeligt en sanktionsordning i tilfælde af overtrædelser af de i direktivet omhandlede forpligtelser, som den afgiftspligtige person er underlagt. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at så længe der ikke er gennemført nogen EU-retlig harmonisering af sanktioner i tilfælde af tilsidesættelse af de betingelser, der er opstillet i en ordning indført ved denne lovgivning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. De skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger (jf. i denne retning dom af 19.7.2012, sag C-263/11, R?dlihs, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

32 De sanktioner, som medlemsstaterne kan vedtage for at sikre den korrekte opkrævning af momsen og undgå svig og særligt sikre de afgiftspligtiges overholdelse af deres forpligtelser på området for berigtigelse af deres regnskaber som følge af annullation af en faktura, på grundlag af hvilken de har foretaget et fradrag, kan således for det første ikke anfægte momsens neutralitet, som udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem og er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. i denne retning dom af 29.7.2010, sag C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, Sml. I, s. 7639, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 29.3.2012, sag C-500/10, Belvedere Construzioni, præmis 22).

33 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at systemet med berigtigelse af fradrag udgør et vigtigt led i den ordning, der er indført ved momsdirektivet, idet det har til formål at sikre nøjagtigheden af fradragene og derfor neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning (dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 26).

34 Det fremgår imidlertid af sagens akter, at ved at give de afgiftspligtige personer incitament til hurtigst muligt at berigtige den skyldige moms, når en transaktion, der har givet anledning til et momsfradrag, er blevet annulleret, tilsigter den i hovedsagen omhandlede sanktion at sikre den korrekte opkrævning af momsen og særligt nøjagtigheden af fradragene, og at undgå svig, uden på nogen måde at gribe ind i princippet om fradragsret.

35 Som Kommissionen i øvrigt har anført, befinder den afgiftspligtige person, som har begået en uregelmæssighed som den i hovedsagen omhandlede, sig for det første i en anden situation end den, som en afgiftspligtig, der har opfyldt sine regnskabsmæssige forpligtelser befinder sig i, henset til formålet med at sikre den korrekte opkrævning af moms og undgå svig.

36 For det andet er den i hovedsagen omhandlede bøde ikke pålagt som følge af en hvilken som helst transaktion, men på grund af en forsinket berigtigelse fra den afgiftspligtige persons side, af et fradrag, som han har foretaget, og som har mistet sit grundlag. Det kan således ikke gøres gældende, at der er tale om en afgift, der medfører dobbelt afgiftspålæggelse i strid med princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning analogt dom af 11.9.2003, sag C-155/01, *Cookies World*, Sml. I, s. 8785, præmis 60, og af 15.1.2009, sag C-502/07, K-1, Sml. I, s. 161, præmis 17-19).

37 Det følger af det ovenstående, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for, at der pålægges en bøde som den i hovedsagen omhandlede under de i denne doms præmis 29 anførte omstændigheder.

38 Det skal for det andet bemærkes, at de i denne doms præmis 32 nævnte sanktioner ikke må gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå målene med at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig. Ved bedømmelsen af, om en sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, tillige med fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb tages i betragtning (jf. *R?dlihs-dommen*, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det tilkommer imidlertid den nationale ret at vurdere, om størrelsen af sanktionen går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå de i foregående præmis nævnte mål.

40 Hvad angår fremgangsmåden for fastlæggelsen af den omhandlede sanktion skal det bemærkes, at størrelsen af sanktionen således som fastsat i ZDDS' artikel 182, nr. 1 og 2, er progressiv. Hvis berigtigelsen alene sker med en måneds forsinkelse, er bøden alene på 25% af størrelsen af den skyldige moms. Det er alene hvis forsinkelsen overstiger fristen på en måned, at bøden stiger til 100% af størrelsen af den skyldige moms. En sådan sanktion forekommer således at kunne give de afgiftspligtige personer incitament til hurtigst muligt at berigtige fradrag, som de har foretaget, men som ikke længere er berettigede, og således nå målet med at sikre den korrekte opkrævning af momsen.

41 I øvrigt påhviler det den nationale ret at efterprøve, om den forsinkede angivelse af annullationen af den omhandlede faktura skyldes momssvig. Ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne ikke påberåbe sig EU-bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Endvidere må anvendelsesområdet for EU-retten ikke udvides til at dække transaktioner, som har til formål uretmæssigt at opnå fordele, der har hjemmel i EU-retten (jf. dom af 27.9.2007, sag C-146/05, *Collée*, Sml. I, s. 7861, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

42 Det skal imidlertid fremhæves, at en forsinket indbetaling af moms ikke i sig selv kan sidestilles med svig (jf. dom af 12.7.2012, sag C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis).

43 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for, at skattemyndighederne i en medlemsstat pålægger en afgiftspligtig person, som ikke inden for den i den nationale lovgivning fastsatte frist har opfyldt sin forpligtelse til at bogføre og angive forhold af betydning for beregningen af den skyldige moms, en bøde, der beløbsmæssigt svarer til denne ikke rettidigt betalte moms, når den afgiftspligtige efterfølgende har afhjulpet forsømmelsen og indbetalt den skyldige afgift med tillæg af renter. Det tilkommer den nationale ret, henset til momsdirektivets artikel 242 og 273 at efterprøve, om størrelsen af den pålagte sanktion går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at undgå svig, henset til hovedsagens omstændigheder og navnlig den frist, inden for hvilken forsømmelsen er blevet afhjulpet,

grovheden af denne forsømmelse og en eventuel foreliggende svig eller fordrejning af den anvendelige lovgivning, der kan tilregnes den afgiftspligtige person.

Sagens omkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Princippet om afgiftsneutralitet er ikke til hinder for, at skattemyndighederne i en medlemsstat pålægger en afgiftspligtig person, som ikke inden for den i den nationale lovgivning fastsatte frist har opfyldt sin forpligtelse til at bogføre og angive forhold af betydning for beregningen af den skyldige merværdiafgift, en bøde, der beløbsmæssigt svarer til denne ikke rettidigt betalte afgift, når den afgiftspligtige efterfølgende har afhjulpet forsømmelsen og indbetalt den skyldige afgift med tillæg af renter. Det tilkommer den nationale ret, henset til artikel 242 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem at efterprøve, om størrelsen af den pålagte sanktion går videre, end hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og at undgå svig, henset til hovedsagens omstændigheder og navnlig den frist, inden for hvilken forsømmelsen er blevet afhjulpet, grovheden af denne forsømmelse og en eventuel foreliggende svig eller fordrejning af den anvendelige lovgivning, der kan tilregnes den afgiftspligtige person.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.