Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

4. oktober 2012*

»Skatter og afgifter — moms — direktiv 2006/112/EF — ret til fradrag — regulering — tyveri af varer«

I sag C-550/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 24. oktober 2011, indgået til Domstolen den 2. november 2011, i sagen:

PIGI – Pavleta Dimova ET

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. Malenovský, og dommerne R. Silva de Lapuerta (refererende dommer) og E. Juhász,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved S. Zlateva, som befuldmægtiget

— den bulgarske regering ved T. Ivanov og Y. Atanasov, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios 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

* Processprog: bulgarsk.

Dom

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

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag anlagt af PIGI – Pavleta Dimova ET (herefter »PIGI«) mod Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og opkrævningsadministration« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«) vedrørende en regulering af fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Direktivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, bestemmer:

»Ved enhver transaktion svares [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Direktivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

5 Direktivets artikel 184 bestemmer, at det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

6 Direktivets artikel 185 har følgende ordlyd:

»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, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver […]

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

7 Direktivets artikel 186 bestemmer, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185.

Bulgarsk ret

8 Republikken Bulgarien har gennemført direktivet ved Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, DV nr. 63 af 4.8.2006, herefter »ZDDS«), der har været i kraft siden den 1. januar 2007.

9 Regulering af foretagne momsfradrag er bl.a. reguleret ved ZDDS' artikel 79, som bestemmer:

»[...]

(3) En afgiftspligtig person, der helt eller delvist har gjort fradrag af den indgående moms gældende for varer og tjenesteydelser, som den pågældende har fremstillet, købt, erhvervet eller importeret, skal opgøre og betale afgift med et beløb, der svarer til det foretagne fradrag af indgående afgift, når varen tilintetgøres, konstateres at mangle eller frasorteres som kassabel, eller såfremt dens formål er blevet ændret, og det nye formål ikke giver ret til fradrag af indgående afgift.

(4) Regulering […] foretages i den afgiftsperiode, hvor de relevante omstændigheder indtrådte, hvorved der udarbejdes en protokol om den foretagne regulering […].

[...]

(6) […] Den afgiftspligtige skal betale afgift for varer eller tjenesteydelser, der udgør investeringsgoder i henhold til lov om selskabsskat […]«

10 Begrænsninger af reguleringen er i ZDDS' artikel 80 fastsat således:

»[...]

(2) Der foretages ikke regulering i henhold til artikel 79, stk. 3, i følgende tilfælde:

1. tilintetgørelse, forsvinden eller kassation som følge af force majeure samt i tilfælde af tilintetgørelse af punktafgiftspligtige varer, der er undergivet tilsyn fra forvaltningen i henhold til lov om punktafgifter og afgiftsoplag

2. tilintetgørelse, forsvinden eller kassation som følge af uheld eller ulykker, som den pågældende person kan godtgøre ikke skyldes culpa

   [...]

4. teknologisk kassation inden for de tilladte normer, der er fastsat ved den tekniske dokumentation for den tilsvarende produktion eller aktivitet

5. kassation som følge af udløbet af den tidsfrist, der gælder i henhold til kravene i en retsakt

6. afskrivning af investeringsgoder i henhold til regnskabsloven, såfremt den regnskabsmæssige værdi andrager mindre end 10% af udgifterne til anskaffelsen.

[...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 PIGI, der er et bulgarsk enkeltmandsselskab, som repræsenteres ved Pavleta Dimova, har bl.a. til formål at fremstille, købe og sælge landbrugsvarer, at fremstille og sælge alkoholfrie og alkoholholdige drikkevarer samt at handle med levnedsmidler.

12 Efter en kontrol vedrørende perioden fra den 1. august 2005 til den 30. september 2010 foreslog afdelingen for indtægter i områdedirektoratet ved det nationale agentur for offentlige indtægter i Varna i oktober 2010 betaling af en momsberigtigelse for januar 2007. Berigtigelsen blev bekræftet ved en afgiftsansættelse af 14. januar 2011, hvorefter PIGI skulle svare skyldig moms for nævnte måned på 1 283,43 BGN samt 656,04 BGN i renter.

13 I denne forbindelse gjorde sagsøgeren i hovedsagen gældende for denne afdeling, at de varer (emballerede varer og cigaretter), som der henvises til i den omhandlede afgiftsansættelse, forsvandt som følge af tyveri fra selskabets lokaler den 3. januar 2007. Ifølge PIGI's regnskab var værdien af de stjålne varer 6 417,16 BGN.

14 Med henblik på anerkendelse af tyveriet blev der indgivet anmeldelse mod X ved det regionale politi i Dobrich. Ved afgørelse af 26. marts 2007 truffet af anklageren i Dobrich blev efterforskningen indstillet, idet gerningsmanden ikke var blevet identificeret. De omhandlede sagsakter blev fremsendt til den ansvarlige polititjenestemand med henblik på videre eftersøgning af gerningsmanden til tyveriet.

15 Afdelingen for indtægter i områdedirektoratet ved det nationale agentur for offentlige indtægter i Varna fandt imidlertid, at PIGI for den periode, hvor varerne blev stjålet, i henhold til ZDDS' artikel 79, stk. 3, skulle betale moms svarende til den indgående moms, der var blevet fradraget. Afdelingen henviste endvidere til betingelserne i ZDDS' artikel 80, hvorefter en afgiftspligtig person ikke skal regulere fradrag for den indgående moms på forsvundne varer. Blandt disse betingelser findes bl.a. en betingelse om force majeure. Den fandt således, at der i det foreliggende tilfælde alligevel fandtes en reguleringsgrund, idet sagsøgeren i hovedsagen skulle have betalt moms svarende til fradraget for den indgående moms ved erhvervelsen af de forsvundne varer.

16 PIGI klagede derfor til Direktor og gjorde herved gældende, at for så vidt som varerne var forsvundet som følge af tyveri, skyldtes denne forsvinden et tilfælde af force majeure, som selskabet ikke havde kunnet forudse. Der burde følgelig ikke foretages regulering.

17 Ved afgørelse af 22. marts 2011 afviste Direktor denne klage og fandt herved, at regulering af fradraget for indgående moms ikke er udelukket ved tyveri af varer.

18 PIGI har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret. Sagsøgeren i hovedsagen har bl.a. gjort gældende, at for så vidt som varerne er forsvundet som følge af tyveri, burde Direktor ikke have anvendt bestemmelserne om regulering af fradrag for indgående moms. PIGI har fremhævet, at der er tale om et tilfælde af force majeure, som selskabet ikke havde kunnet hverken forudse eller forhindre.

19 Under disse omstændigheder har Administrativen sad Varna besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) I hvilke tilfælde kan det lægges til grund, at der foreligger et behørigt påvist eller godtgjort tyveri som omhandlet i [direktivets] artikel 185, stk. 2, […] og må det herved kræves, at gerningsmandens identitet er fastslået, og at denne allerede er blevet retskraftig dømt?

2) Alt efter besvarelsen af det første spørgsmål: Omfatter begrebet »behørigt påvist eller godtgjort tyveri« i [direktivets] artikel 185, stk. 2, […] et sådant tilfælde, som foreligger i hovedsagen, hvor der mod en ukendt gerningsmand blev indledt en udenretlig efterforskning af et tyveri, som ikke bestrides af afgiftsmyndighederne, og som har ført til at antage, at der mangler varer?

3) Er det foreneligt med [direktivets] artikel 185, stk. 2, […] at en national ordning som den, der følger af ZDDS' artikel 79, stk. 3, og artikel 80, stk. 2, sammen med en skatte- og afgiftsordning som i hovedsagen, medfører, at fradrag for indgående moms ved erhvervelse af goder, der senere er blevet stjålet, obligatorisk skal reguleres, såfremt det lægges til grund, at staten ikke har udnyttet den hjemlede mulighed for udtrykkeligt at bestemme, at der skal foretages reguleringer i tilfælde af tyveri?«

Om de præjudicielle spørgsmål

20 Med spørgsmålene, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktivets artikel 185, stk. 2, skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale afgiftsbestemmelser som dem, der er indeholdt i ZDDS' artikel 79 og 80, som i et tilfælde, hvor det konstateres, at momspligtige goder mangler, kræver regulering af fradraget for den indgående moms ved købet af disse goder i en situation, hvor den afgiftspligtige person har været udsat for tyveri af nævnte goder, og hvor gerningsmanden ikke er blevet fundet.

21 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål bemærkes indledningsvis, at den fradragsordning, der er indført med direktivet, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem skal således sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. dom af 22.3.2012, sag C-153/11, Klub, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

22 Det følger af direktivets artikel 168, at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af et gode, anvender godet i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte gode. Denne fradragsret indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, dvs. på det tidspunkt, hvor levering af goderne finder sted (Klub-dommen, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

23 Det følger heraf, at det afgørende kriterium for fradrag af indgående moms er den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse. Denne anvendelse er nemlig afgørende for det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til, og omfanget af eventuelle reguleringer, idet disse skal foretages på de betingelser, som er fastsat i direktivets artikel 185-187 (jf. dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

24 Den reguleringsordning, som er fastsat i de nævnte artikler i direktivet, er således en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved direktivet.

25 I denne forbindelse bemærkes, at direktivets bestemmelser om regulering har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. I kraft af disse bestemmelser har direktivet således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder og tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner (jf. Centralan Property-dommen, præmis 57).

26 Hvad angår spørgsmålet om, hvornår der opstår en forpligtelse til at regulere fradraget for den indgående moms, fastsætter direktivets artikel 185, stk. 1, princippet om, at en sådan regulering navnlig skal foretages, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

27 Det bemærkes, at eftersom et gode, der er blevet stjålet, ikke længere kan anvendes af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes afgiftspligtige udgående transaktioner, udgør tyveriet en sådan ændring og indebærer i princippet regulering af fradraget for den indgående moms.

28 Uanset princippet i direktivets artikel 185, stk. 1, bestemmer samme artikels stk. 2, første afsnit, imidlertid, at der ikke skal ske regulering i tilfælde af bl.a. »behørigt påvist […] tyveri«. I medfør af sidstnævnte bestemmelses andet afsnit er denne undtagelse fakultativ.

29 Heraf følger, at medlemsstaterne kan fastsætte regulering af fradraget for den indgående moms i alle tilfælde af tyveri af goder, der giver ret til fradrag af afgiften, og dette uafhængigt af, om omstændighederne ved tyveriet er blevet fuldt belyst eller ej.

30 Da Republikken Bulgarien har gjort brug af muligheden i direktivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, er den skattemyndighed, der har kompetence i hovedsagen, under disse omstændigheder ikke forpligtet til fastslå, om det omhandlede tyveri, der er begået af en gerningsmand, som hverken er blevet identificeret eller dømt, er »behørigt påvist«. I overensstemmelse med ovennævnte bestemmelse fastsætter den nationale skattelovgivning nemlig regulering af fradraget for den indgående moms i tilfælde af tyveri, uafhængigt af de særlige kendetegn, der har omgivet en sådan handling.

31 I de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, er det blevet gjort gældende, at begrebet »tyveri« ikke udtrykkeligt er nævnt i den i hovedsagen omhandlede nationale skattelovgivning, idet denne anvender ordlyden »konstateres at mangle« som begrundelse for regulering af fradraget for den indgående moms.

32 I denne forbindelse bemærkes, at medlemsstaterne, når de anvender muligheden i direktivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit, har mulighed for i deres nationale skattelovgivning at anvende en ordlyd, som ikke er magen til den, der anvendes i bemyndigelsesbestemmelsen, såfremt denne ordlyd afspejler det formål, der forfølges med direktivet.

33 Domstolen har herom præciseret, at medlemsstaterne, når de anvender en mulighed, som direktivet giver dem, har mulighed for at vælge den retstekniske form, som de finder bedst egnet. Således kan de bl.a. nøjes med i den nationale skattelovgivning at gentage den formulering, der er anvendt i direktivet, eller et tilsvarende udtryk (jf. i denne retning dom af 4.6.2009, sag C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sml. I, s. 4629, præmis 56).

34 Da begrebet »tyveri« i princippet henhører under det strafferetlige område, er medlemsstaterne bemyndiget til at anvende den ordlyd, som de finder bedst egnet inden for rammerne af den skatteretlige lovgivning, der har til formål at gennemføre en EU-retlig bestemmelse på området for regulering af moms.

35 For så vidt som tyveriet indebærer, at de omhandlede goder »mangler«, således at det ikke er muligt at anvende dem med henblik på afgiftspligtige udgående transaktioner, skal den nationale skattelovgivning og den kompetente myndigheds anvendelse heraf dermed anses for at udgøre en passende gennemførelse af direktivets artikel 185, stk. 2, andet afsnit.

36 Det fremgår af de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, at der også i medfør af andre bestemmelser i den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning undlades regulering af fradraget for den indgående moms, bl.a. i tilfælde af et godes »forsvinden« »som følge af force majeure«. Henset til de faktiske konstateringer, som den forelæggende ret har foretaget i hovedsagen, er det dog tilstrækkeligt at bemærke, at dette ikke er tilfældet i nærværende sag.

37 Under disse omstændigheder skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktivets artikel 185, stk. 2, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for nationale afgiftsbestemmelser som dem, der er indeholdt i ZDDS' artikel 79 og 80, som i et tilfælde, hvor det konstateres, at momspligtige goder mangler, kræver regulering af fradraget for den indgående moms ved købet af disse goder i en situation, hvor den afgiftspligtige person har været udsat for tyveri af nævnte goder, og hvor gerningsmanden ikke er blevet fundet.

Sagens omkostninger

38 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 (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 185, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for nationale afgiftsbestemmelser som dem, der er indeholdt i artikel 79 og 80 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift), som i et tilfælde, hvor det konstateres, at merværdiafgiftspligtige goder mangler, kræver regulering af fradraget for den indgående merværdiafgift ved købet af disse goder i en situation, hvor den afgiftspligtige person har været udsat for tyveri af nævnte goder, og hvor gerningsmanden ikke er blevet fundet.

Underskrifter