DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

10. juli 2008 *

I sag C-25/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen) ved afgørelse af 11. december 2006, indgået til Domstolen den 25. januar 2007, i sagen:

Alicja Sosnowska

mod

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne A. Tizzano (refererende dommer), A. Borg Barthet, M. Ilešič og E. Levits,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. november 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Alicja Sosnowska ved doradca podatkowy M. Sworobowicz

— den polske regering ved E. Ośniecka-Tamecka og H. Majszczyk samt ved M. Jarosz, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Herrmann og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 26. februar 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører dels fortolkningen af artikel 5, stk. 3, EF, sammenholdt med artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), som ændret ved 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, herefter »første momsdirektiv«), og artikel 18, stk. 4, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005 (EFT L 345, s. 19, herefter »sjette momsdirektiv«). Dels vedrører den fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Alicja Sosnowska (herefter »sagsøgeren«) og Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (direktøren for skattemyndigheden i Wrocław, herefter »Dyrektor«) vedrørende et krav om tilbagebetaling af den af sagsøgeren indbetalte overskydende merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Første momsdirektivs artikel 2 bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

4 Sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, lyder:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke

fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[…]«

5 Sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, første afsnit, bestemmer:

»Når de tilladte fradrag overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.«

6 Sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, har følgende indhold:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.«

Nationale bestemmelser

7 Artikel 87, stk. 1 og 2, i den polske lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U 2004, nr. 54, position 535, herefter »momsloven«) bestemmer:

»1. Når det […] indgående momsbeløb […] er højere end den opkrævede udgående moms, har den afgiftspligtige ret til enten at reducere den skyldige moms for de følgende perioder med den heraf følgende difference eller til at få differencen refunderet og indsat på en bankkonto.

2. […] afgiftsdifferencen [bliver refunderet] inden 60 dage efter den afgiftspligtiges indgivelse af momsangivelsen […]. Såfremt det er nødvendigt med en yderligere prøvelse af, om refusionen er berettiget, kan chefen for skattekontoret forlænge denne frist, indtil sagen til afklaring af refusionens berettigelse er afsluttet. […]«

8 Momslovens artikel 97 fastsætter:

»1. De i artikel 15 nævnte afgiftspligtige, som er forpligtet til at lade sig registrere som momspligtige, skal inden gennemførelsen af deres første levering eller køb inden for Fællesskabet i den i artikel 96 nævnte registreringsanmeldelse meddele chefen for skattekontoret, at de agter at påbegynde sådanne aktiviteter.

[…]

5. For afgiftspligtige, som påbegynder de i artikel 5 opregnede aktiviteter, såvel som for afgiftspligtige, som har påbegyndt udøvelsen af disse aktiviteter mindre end 12 måneder inden den i stk. 1 nævnte anmeldelse, og som er blevet registreret som EU-momspligtige [herefter »nye afgiftspligtige«], forlænges den i artikel 87, stk. 2 […] nævnte frist for refusion af afgiftsdifferencen til 180 dage. […]

6. De i artikel 87, stk. 2-6, fastlagte principper og frister for refusionen finder anvendelse på de i stk. 5 nævnte afgiftspligtige personer begyndende med angivelsen vedrørende den første afregningsperiode efter udløbet af 12 måneder eller fire kvartaler, for hvilke den afgiftspligtige har indgivet momsangivelser og rettidigt har afregnet den heraf følgende afgift til statsbudgettet, og tillige under den betingelse, at den afgiftspligtige betaler den indkomstskat, som opkræves fra fysiske personer.

Bestemmelsen i stk. 5 finder ikke anvendelse, når den afgiftspligtige stiller sikkerhed hos en skattemyndighed i form af a) kaution, b) formuesikkerhed eller c) bankgaranti på 250 000 PLN (herefter »kaution«).«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Sagsøgeren anførte i sin momsangivelse for januar 2006 at have betalt overskydende moms på 44 782 PLN. Under påberåbelse af sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, anmodede hun skattemyndighederne i Świdnica om at tilbagebetale denne overskydende moms inden for en frist på 60 dage fra indgivelsen af momsangivelsen.

10 Skattemyndighederne i Świdnica afslog anmodningen under henvisning til momslovens artikel 87, stk. 1 og 2, og artikel 97, stk. 5 og 7. Ifølge skattemyndighederne kunne sagsøgeren ikke få tilbagebetalt den overskydende moms inden for fristen på

60 dage. Da hun havde påbegyndt sine aktiviteter for mindre end 12 måneder siden og ikke havde stillet kaution hos skattemyndigheden i overensstemmelse med artikel 97, stk. 7, opfyldte hun ikke momslovens betingelser for at få tilbagebetalt momsen.

11 Sagsøgeren påklagede denne afgørelse til Dyrektor, som opretholdt afslaget på tilbagebetaling.

12 Da sagsøgeren ikke delte skattemyndighedernes opfattelse, anlagde hun sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (forvaltningsdomstolen i Wrocław), der grundet tvivl om de omhandlede nationale bestemmelsers forenelighed med fællesskabsretten har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Giver artikel 5, stk. 3, EF, sammenholdt med artikel 2 i [første momsdirektiv] og artikel 18, stk. 4, i [sjette momsdirektiv], en medlemsstat ret til i sin nationale lovgivning om afgift på varer og tjenesteydelser at fastsætte forskrifter svarende til dem, der er fastsat i [moms]lov[ens] artikel 97, stk. 5 og 7?

2) Kan forskrifterne i [moms]lov[ens] artikel 97, stk. 5 og 7, anses for særlige foranstaltninger for at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse, som omhandlet i sjette [moms]direktivs artikel 27, stk. 1?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

13 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, skal fortolkes således, at det er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, der for at tillade den nødvendige kontrol med henblik på at undgå svig og afgiftsunddragelse forlænger de nationale skattemyndigheders frist for at tilbagebetale overskydende moms til en bestemt gruppe af afgiftspligtige fra 60 til 180 dage efter den afgiftspligtiges indgivelse af momsangivelsen, medmindre skattemyndighederne har fået stillet en kaution på 250 000 PLN.

14 Det bemærkes indledningsvis, at den i sjette direktivs artikel 17 fastsatte ret for de afgiftspligtige til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den indgående moms, som allerede er opkrævet af goder, de har købt, og tjenesteydelser, de har fået leveret, i henhold til fast retspraksis udgør et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen (jf. i denne retning bl.a. dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 47, og af 25.10.2001, sag C-78/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8195, præmis 28).

15 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, følger det heraf, at fradragsretten udgør en integrerende del af momsen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, og af 18.12.2007, sag C-368/06, Cedilac, Sml. I, s. 12327, præmis 31).

16 Desuden bemærkes, at når det fradragsberettigede afgiftsbeløb overstiger det skyldige afgiftsbeløb for en afgiftsperiode, og den afgiftspligtige derfor ikke kan foretage fradraget ved fratrækning i overensstemmelse med sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 2, bestemmes det i artikel 18, stk. 4, at medlemsstaterne enten kan overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller tilbagebetale dette i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

17 For så vidt angår den sidste mulighed, som er omhandlet i den foreliggende hovedsag, har Domstolen præciseret, at selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om momssystemets afgiftsneutralitet ved, at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift. Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for rimelig frist og i form af kontantbetaling eller lignende, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 32-34).

18 Det er derfor i lyset af disse i de foregående præmisser omtalte grundlæggende principper bag den fælles momsordning, at den forelæggende rets spørgsmål skal gennemgås.

19 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at momslovens bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms til den afgiftspligtige fastsætter, at skattemyndigheden har en frist på 60 dage efter den afgiftspligtiges indgivelse af momsangivelsen til at foretage tilbagebetaling, men at denne frist forlænges til 180 dage, når der er tale om nye afgiftspligtige som sagsøgeren i hovedsagen, der ikke har stillet kaution i overensstemmelse med samme lovs artikel 97, stk. 7.

20 Det kan således konstateres, at nye afgiftspligtige er undergivet mere byrdefulde regler om tilbagebetaling af overskydende moms end de øvrige afgiftspligtige. De

skal således i en meget lang periode bære den økonomiske momsbyrde, i hvert fald svarende til det beløb, der kan kræves tilbagebetalt i overskydende moms.

21 Republikken Polen har forklaret, at fristforlængelsen er begrundet med, at der er tale om nye momspligtige, som ikke er skattemyndighederne bekendt, og i forhold til hvilke det er nødvendigt at foretage en mere omfattende kontrol med henblik på undgå enhver form for svig og afgiftsunddragelse.

22 I denne forbindelse henvises til, at Domstolen allerede har haft lejlighed til at præcisere, at medlemsstaterne har en berettiget interesse i at træffe de nødvendige foranstaltninger for at beskytte deres økonomiske interesser, og at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette momsdirektiv (jf. i denne retning dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 47, samt dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 71, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 54).

23 Som generaladvokaten har anført i punkt 20 i forslaget til afgørelse, skal medlemsstaterne imidlertid i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet anvende midler, som — samtidig med at de gør det muligt effektivt at nå et sådant formål — gør mindst muligt indgreb i de ved fællesskabslovgivningen opstillede formål og principper, såsom det grundlæggende princip om retten til fradrag af moms (jf. dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 46 og 47, samt dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 52 og 53, og af 21.2.2008, sag C-271/06, Netto Supermarkt, Sml. I, s. 771, præmis 19 og 20).

24 På dette punkt fremgår det af retspraksis, at en national lovgivning, der fastsætter bestemmelser om tilbagebetaling af overskydende moms, der på grund af en formodet risiko for svig er mere byrdefulde for en bestemt gruppe afgiftspligtige, uden at disse afgiftspligtige har mulighed for at godtgøre, at der ikke foreligger svig eller afgiftsunddragelse, for derved at kunne drage fordel af de mindre restriktive betingelser, ikke udgør et forholdsmæssigt middel i forhold til målet om at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse og i urimelig grad påvirker sjette direktivs mål og

principper (jf. analogt vedrørende udelukkelse af fradrag dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 62, samt vedrørende sikrende retsmidler dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 51).

25 Som det er blevet konstateret i denne doms præmis 20, er den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning netop af en sådan beskaffenhed.

26 Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at momslovens artikel 97, stk. 5 og 7, finder anvendelse som en generel og forebyggende foranstaltning over for nye afgiftspligtige, uden at disse afgiftspligtige har mulighed for at godtgøre, at der ikke foreligger en risiko for svig eller afgiftsunddragelse.

27 Tilsvarende forekommer de omhandlede nationale bestemmelser ikke at være i overensstemmelse med den i retspraksis opstillede betingelse, nævnt ovenfor i denne doms præmis 17, hvorefter tilbagebetalingen af den overskydende moms skal foretages inden for en rimelig frist. Som det præciseres i forelæggelsesafgørelsen, er den tilbagebetalingsfrist på 180 dage, der gælder i forhold til nye afgiftspligtige, dels seks gange længere end momsangivelsesperioden på en måned, dels tre gange længere end den frist, der gælder i forhold til andre afgiftspligtige. Samtidig er de polske myndigheder ikke fremkommet med oplysninger, der kan forklare, hvorfor det er nødvendigt at indføre en forskellig behandling af et sådant omfang for at kunne bekæmpe svig og afgiftsunddragelse.

28 Desuden forekommer en så lang frist så meget desto mindre nødvendig som skattemyndigheden under alle omstændigheder i henhold til momslovens artikel 87, stk. 2, kan forlænge tilbagebetalingsfristen på 60 dage, såfremt det er nødvendigt med en yderligere prøvelse af, om tilbagebetalingen er berettiget, og indtil sagen til afklaring af tilbagebetalingens berettigelse er afsluttet.

29 Hvad endelig angår nye afgiftspligtiges mulighed for i medfør af momslovens artikel 97, stk. 7, at betale en kaution med henblik på at kunne drage fordel af den almindelige

60 dages frist for tilbagebetaling af overskydende moms kan denne mulighed ikke føre til et andet resultat end det, der fremgår af bemærkningerne i de foregående præmisser.

30 Som Kommissionen har gjort gældende, er denne kaution ikke forholdsmæssig, hverken i forhold til det beløb, der skal tilbagebetales i overskydende moms, eller i forhold til den afgiftspligtiges økonomiske størrelse.

31 Navnlig kan indbetaling af en sådan kaution i strid med det i denne doms præmis 17 omhandlede krav udløse en ikke ubetydelig økonomisk risiko for virksomheder, som lige har påbegyndt deres aktiviteter, og som derfor ikke råder over mange ressourcer.

32 Reelt har kravet om tilvejebringelse af kaution for at kunne påberåbe sig den almindeligt gældende frist alene den virkning, at den økonomiske byrde, der er forbundet med indefrysningen af den overskydende moms i en periode på 180 dage, erstattes med den økonomiske byrde som følge af indefrysningen af kautionsbeløbet. Dette er imidlertid så meget desto mindre begrundet, dels fordi dette beløb, som det er tilfældet i hovedsagen, kan være større end den omhandlede overskydende moms, dels fordi den periode, hvor kautionen indefryses, er længere end den frist, der er fastsat for tilbagebetaling af overskydende moms til nye afgiftspligtige. I henhold til momslovens artikel 97, stk. 6, kan kautionen nemlig først frigives efter en periode på 12 måneder på betingelse af, at den afgiftspligtige har afregnet alle de skatter, som han skylder staten vedrørende denne periode.

33 Under disse omstændigheder skal det første spørgsmål besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 4, og proportionalitetsprincippet er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, der for at tillade den nødvendige kontrol med henblik på at undgå svig og afgiftsunddragelse forlænger de nationale skattemyndigheders frist for at tilbagebetale overskydende moms til en bestemt gruppe af afgiftspligtige fra 60 til 180 dage efter indgivelsen af momsangivelsen, medmindre de afgiftspligtige har stillet en kaution på 250 000 PLN.

Det andet spørgsmål

34 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i momslovens artikel 97, stk. 5 og 7, kan anses for særlige undtagelsesforanstaltninger, der tilsigter at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse, som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

35 Herved bemærkes, at sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, gør medlemsstaters mulighed for at indføre sådanne særlige undtagelsesforanstaltninger betinget af overholdelse af en specifik procedure, hvorefter der skal indhentes en godkendelse fra Rådet for Den Europæiske Union, som træffer afgørelse med enstemmighed.

36 Som generaladvokaten har understreget i punkt 39 i forslaget til afgørelse, og som Kommissionen med rette har gjort gældende, fremgår det ikke af sagen, at Rådet i overensstemmelse med nævnte bestemmelse har godkendt de omhandlede foranstaltninger som særlige foranstaltninger, der udgør undtagelser til sjette momsdirektiv.

37 Under disse omstændigheder kan bestemmelser som dem, der er indeholdt i momslovens artikel 97, stk. 5 og 7, ikke være omfattet af artikel 27, stk. 1's anvendelsesområde.

38 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede ikke udgør særlige undtagelsesforanstaltninger, der tilsigter at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse, som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1.

Sagens omkostninger

39 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 (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 18, stk. 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005, og proportionalitetsprincippet er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, der for at tillade den nødvendige kontrol med henblik på at undgå svig og afgiftsunddragelse forlænger de nationale skattemyndigheders frist for at tilbagebetale overskydende merværdiafgift til en bestemt gruppe af afgiftspligtige fra 60 til 180 dage efter indgivelsen af merværdiangivelsen, medmindre de afgiftspligtige har stillet en kaution på 250 000 PLN.**

2) **Bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede udgør ikke særlige undtagelsesforanstaltninger, der tilsigter at undgå visse former for svig eller afgiftsunddragelse, som omhandlet i artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2005/92.**

Underskrifter