DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

15. januar 2009 *

I sag C-502/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 31. oktober 2007, indgået til Domstolen den 16. november 2007, i sagen:

K-1 sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), K. Schiemann, J. Makarczyk og C. Toader,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. november 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— K-1 sp. z o.o. ved radcy prawni M. Łukasik og M. Złotopolska-Nowak

— den polske regering ved M. Dowgielewicz, M. Jarosz og A. Rutkowska, som befuldmægtigede

— den græske regering ved S. Spyropoulos, I. Bakopoulos og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— den cypriotiske regering ved I. Neofytou og E. Symeonidou, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth og C. Gibbs, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Herrmann, 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 forelæggelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1 og 2, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første momsdirektiv«) og en række artikler 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), som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004 (EUT L 168, s. 35, herefter »sjette momsdirektiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem K-1 sp. z o.o. (herefter »K-1«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (direktøren for skatteforvaltningen i Bydgoszcz) vedrørende en »tillægsafgift«, som pålægges en afgiftspligtig person, hvis denne i afgiftsangivelsen har angivet en merværdiafgiftsdifference eller et indgående afgiftsbeløb, der skal refunderes, som er større end det beløb, der tilkommer den pågældende.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, bestemmer:

»Det fælles [moms]system 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 [moms], der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det [moms]beløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

4 Sjette momsdirektivs artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

5 Sjette momsdirektivs artikel 10, stk. 1, litra a), definerer »afgiftspligtens indtræden« som »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«. Samme artikels stk. 2 bestemmer bl.a.:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Levering af andre goder end de i artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører. […]«

6 Sjette momsdirektivs artikel 22, stk. 8, bestemmer:

»Med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfør af artikel 17, stk. 4, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.«

7 Sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, bestemmer:

»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.«

8 Sjette momsdirektivs artikel 33, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

National lovgivning

9 Artikel 109, stk. 5 og 6, i lov om afgift på goder og tjenesteydelser (ustawa o podatku od towarów i usług) af 11. marts 2004 (herefter »momsloven«) har følgende ordlyd:

»5. Såfremt det fastslås, at den afgiftspligtige i den udfærdigede angivelse har angivet en momsdifference eller indgående merværdiafgift, der skal refunderes, med et større

beløb end der er krav på, fastsætter chefen for skattekontoret eller skattekontrolmyndigheden det korrekte refusionsbeløb samt en tillægsafgift på 30% af overskridelsen.

6. Bestemmelsen i stk. 5 finder tilsvarende anvendelse på en afgiftsdifference som omhandlet i artikel 87, stk. 1.«

10 Samme lovs artikel 87, stk. 1, bestemmer:

»Såfremt den i artikel 86, stk. 2, omhandlede indgående afgift i en afgiftsperiode overstiger den afgift, der skal betales, har den afgiftspligtige ret til at modregne differencen i den afgift, som skal betales i den efterfølgende afgiftsperiode, eller til at få den refunderet og indbetalt på en bankkonto.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Ved afgørelse af 17. august 2005 fastslog chefen for Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (første skattekontor i Toruń) for K-1's vedkommende, at det beløb, der var opgivet at være betalt som indgående moms i maj 2005, var større end det beløb, der udgjordes af den udgående afgift, der var modtaget, og fastsatte en tillægsafgift for denne måned. Skatteforvaltningen anfægtede således fradraget af den moms, der var angivet i en faktura af 29. april 2005 vedrørende erhvervelsen af en bebygget ejendom i Toruń. Da ejendommen udgjorde et brugt gode, var erhvervelsen af den momsfritaget, og derfor kunne den pågældende faktura hverken danne grundlag for en reduktion af

den skyldige afgift eller for refusion af en momsdifference eller af indgående afgift. Som følge af, at den indgående merværdiafgift var ansat for højt, blev selskabet pålagt en tillægsafgift i henhold til momslovens artikel 109, stk. 5 og 6.

12 K-1 påklagede denne afgørelse til Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. I klagen gjorde selskabet gældende, at fastsættelsen af en tillægsafgift i den anfægtede afgørelse ikke var forenelig med sjette momsdirektivs artikel 27. Ved afgørelse af 9. november 2005 afviste Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy selskabets argumenter og stadfæstede den omtvistede afgørelse.

13 K-1 anlagde herefter sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (regional forvaltningsdomstol i Bydgoszcz) til prøvelse af denne afgørelse. Ved dom af 31. maj 2006 fastslog denne ret, at sjette momsdirektivs artikel 33, stk. 1, ikke udelukker anvendelsen af en tillægsafgift efter principperne i momsloven, og frifandt skatteforvaltningen. Den fandt, at denne afgift savner momsens væsentligste kendetegn og ikke giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen i samhandelen mellem medlemsstaterne. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy godtog heller ikke det synspunkt, at tillægsafgiften udgør en særlig foranstaltning i sjette momsdirektivs forstand. Endvidere fandt denne ret, at der ikke havde været anledning til at indlede den i dette direktivs artikel 27 omhandlede procedure.

14 K-1 iværksatte kassationsappel til prøvelse af denne dom. Til støtte for kassationsappellen har selskabet gjort gældende, at den obligatoriske anvendelse af tillægsafgiften,

som følger af momslovens artikel 109, stk. 5, er uforenelig med fællesskabsrettens bestemmelser, nærmere bestemt forskrifterne i sjette momsdirektiv.

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

»1) Er [første momsdirektivs] artikel 2, stk. 1 og 2, […] sammenholdt med [sjette momsdirektivs] artikel 2, artikel 10, stk. 1, litra a), og artikel 10, stk. 2, […] til hinder for, at medlemsstaterne pålægger den afgiftspligtige en forpligtelse til at betale den tillægsafgift, der er omhandlet i [momslovens] artikel 109, stk. 5 og 6, […] såfremt det konstateres, at den afgiftspligtige i den udfærdigede angivelse har angivet et højere beløb for den afgiftsforskel eller indgående merværdiafgift, der skal refunderes, end der er krav på?

2) Kan de »særlige foranstaltninger« i [sjette momsdirektivs] artikel 27, stk. 1, […] under hensyn til deres art og formål bestå i muligheden for at pålægge den afgiftspligtige en tillægsafgift, som fastsættes af afgiftsmyndighederne, såfremt det objektivt konstateres, at den afgiftspligtige har angivet et for højt beløb for den afgiftsforskel, der skal refunderes, eller et for højt beløb for den indgående merværdiafgift, der skal refunderes?

3) Omfatter bemyndigelsen i [sjette momsdirektivs] artikel 33 […] retten til at indføre en tillægsafgift som omhandlet i [momslovens] artikel 109, stk. 5 og 6 […]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

16 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det fælles momssystem som defineret i første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, samt i sjette momsdirektivs artikel 2, artikel 10, stk. 1, litra a), og artikel 10, stk. 2, tillader en medlemsstat at pålægge momspligtige personer en »tillægsafgift« som den, der er hjemlet i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6.

17 Domstolen har erindret om, hvad der er momsens væsentligste kendetegn. Der er fire sådanne kendetegn: Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (jf. dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 28).

18 En »tillægsafgift« som den, der er hjemlet i den i tvisten i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, besidder ikke disse kendetegn. I denne henseende er det

tilstrækkeligt at fastslå, at den afgiftsudløsende omstændighed ikke er en transaktion, men en fejl i afgiftsangivelsen, og at den i øvrigt ikke er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager.

19 Der er ikke tale om en afgift, men i realiteten om en administrativ sanktion, der pålægges, såfremt det fastslås, at den afgiftspligtige har angivet en momsdifference eller et indgående afgiftsbeløb, der skal refunderes, som er større end det beløb, der tilkommer den pågældende.

20 Princippet om et fælles momssystem er ikke til hinder for, at medlemsstaterne indfører forholdsregler, hvorved der pålægges sanktioner for uregelmæssigheder begået i forbindelse med momsangivelsen. Tværtimod fremgår det af sjette momsdirektivs artikel 22, stk. 8, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften.

21 På denne baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at det fælles momssystem som defineret i første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, samt i sjette momsdirektivs artikel 2, artikel 10, stk. 1, litra a), og artikel 10, stk. 2, ikke er til hinder for, at en medlemsstat i sin lovgivning hjemler en administrativ sanktion, der kan pålægges momspligtige personer, såsom den »tillægsafgift«, der er hjemlet i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6.

Det andet spørgsmål

22 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6, kan anses for »særlige foranstaltninger«, der fraviger sjette momsdirektivs bestemmelser, og som tjener til at undgå visse former for svig eller unddragelse som omhandlet i dette direktivs artikel 27, stk. 1.

23 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at en administrativ sanktion som den, der er hjemlet i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6, som pålægges, såfremt det fastslås, at den afgiftspligtige har angivet en momsdifference eller et indgående afgiftsbeløb, der skal refunderes, som er større end det beløb, der tilkommer den pågældende, ikke kan udgøre en særlig foranstaltning, der fraviger sjette momsdirektiv, som omhandlet i dette direktivs artikel 27, stk. 1, men at den, som tidligere anført, udgør en foranstaltning, der er omfattet af sjette momsdirektivs artikel 22, stk. 8.

24 Følgelig kan bestemmelser som dem, der findes i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6, ikke være omfattet af anvendelsesområdet for nævnte artikel 27, stk. 1.

25 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at bestemmelser som dem, der findes i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6, ikke udgør »særlige foranstaltninger«, der fraviger sjette momsdirektivs bestemmelser, og som tjener til at undgå visse former for svig eller unddragelse, som omhandlet i dette direktivs artikel 27, stk. 1.

Det tredje spørgsmål

26 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 33 er til hinder for opretholdelsen af bestemmelser som dem, der findes i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6.

27 Det følger af sjette momsdirektivs artikel 33, at en medlemsstat kun må opretholde eller indføre afgifter på levering af goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke har karakter af omsætningsafgift (jf. dommen i sagen Banca popolare di Cremona, præmis 24).

28 Det skal imidlertid ikke undersøges, om bestemmelser som dem, tvisten i hovedsagen vedrører, fastsætter en skat eller en afgift, der har karakter af en omsætningsafgift som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 33. Som det fremgår af svaret på det første spørgsmål, indfører disse bestemmelser ikke en skat eller afgift, men fastsætter en administrativ sanktion, der kan pålægges momspligtige personer, såfremt det fastslås, at de har angivet en momsdifference eller et indgående afgiftsbeløb, der skal refunderes, som er større end det beløb, der tilkommer dem.

29 På denne baggrund skal det tredje spørgsmål besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 33 ikke er til hinder for opretholdelsen af bestemmelser som dem, der findes i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6.

Sagens omkostninger

30 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 (Anden Afdeling) for ret:

1) **Det fælles merværdiafgiftssystem som defineret i artikel 2, stk. 1 og 2, i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter samt i artikel 2, artikel 10, stk. 1, litra a), og 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, som ændret ved Rådets direktiv 2004/66/EF af 26. april 2004, er ikke til hinder for, at en medlemsstat i sin lovgivning hjemler en administrativ sanktion, der kan pålægges merværdiafgiftspligtige personer, såsom den »tillægsafgift«, der er hjemlet i artikel 109, stk. 5 og 6, i lov om afgift på goder og tjenesteydelser (ustawa o podatku od towarów i usług) af 11. marts 2004.**

2) **Bestemmelser som dem, der findes i artikel 109, stk. 5 og 6, i lov om afgift på goder og tjenesteydelser, udgør ikke »særlige foranstaltninger«, der fraviger**

bestemmelserne i sjette direktiv 77/388, med senere ændringer, og som tjener til at undgå visse former for svig eller unddragelse, som omhandlet i dette direktivs artikel 27, stk. 1.

3) Artikel 33 i sjette direktiv 77/388, med senere ændringer, er ikke til hinder for opretholdelsen af bestemmelser som dem, der findes i momslovens artikel 109, stk. 5 og 6, i lov om afgift på goder og tjenesteydelser af 11. marts 2004.

Underskrifter