Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 2. marts 2017[1]

Sag C-38/16

Compass Contract Services Limited
mod
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans, afdelingen for sager om skatter og afgifter, Det Forenede Kongerige))

»Moms — afgift indbetalt med urette — regler for tilbagebetaling — nationale bestemmelser, der indfører en forældelsesfrist — forskel mellem denne frist og fristen for tilbagebetaling af fradrag, der er afslået med urette — ligebehandlingsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet«

1. Tillader EU-retten, at de forældelsesfrister, der gælder for krav om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) indbetalt med urette, afviger fra fristerne for anmodninger om momsfradrag for så vidt angår deres ikrafttrædelsesdato? Dette er kernen i det spørgsmål, som en britisk retsinstans har rejst i en tvist mellem selskabet Compass Contract Services (UK) Ltd. (herefter »Compass«) og de nationale afgiftsmyndigheder.

2. I sin dom afsagt den 11. juli 2002, Marks & Spencer[2], fastslog Domstolen, at effektivitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning var til hinder for en national lovgivning (som Finance Act 1997 (finansloven for 1997)), der med tilbagevirkende kraft havde forkortet fristen for at fremsætte krav om tilbagebetaling af moms, opkrævet i strid med direktiv 77/388/EØF, fra seks til tre år[3].

3. Henset til denne dom oplyste den britiske lovgiver efterfølgende, at denne forkortelse af fristen ikke ville finde anvendelse på krav om tilbagebetaling af moms vedrørende skatteår, der lå forud for datoen for indførelsen af den forkortede frist. Den samme bestemmelse ville senere blive indført for så vidt angik (sene) anmodninger om fradrag for indgående moms.

4. Administrativ praksis og flere på hinanden følgende lovgivningsmæssige indgreb har imidlertid været årsag til, at der i Det Forenede Kongerige er opstået en forskellig behandling af visse krav (vedrørende tilbagebetaling af moms) i forhold til andre krav (vedrørende fradrag for moms), for så vidt angår den dato, hvorfra fristen løber. *Den forelæggende ret* spørger Domstolen, om denne forskel er forenelig med EU-retten, i særdeleshed med ligebehandlingsprincippet.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Dom af 11.7.2002, C-62/00, herefter »M&S I«, EU:C:2002:435.

3 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), herefter »sjette direktiv«.

I – Retsforskrifter

A – *EU-retten* Sjette direktiv

5. Artikel 17 fastsætter følgende under overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«:

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

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

b) den [moms], som skyldes eller er erlagt for indførte goder

c) den [moms], som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

[…]«

6. Sjette direktivs artikel 18 med overskriften »Fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten« bestemmer:

»1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3

b) for det i artikel 17, stk. 2, litra b), omhandlede fradrag være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige afgiftsbeløb

c) for det i artikel 17, stk. 2, litra c), omhandlede fradrag opfylder de regler, der fastsættes af hver medlemsstat

d) når han som køber eller aftager i tilfælde af anvendelse af artikel 21, nr. 1, skal erlægge afgiften, opfylde de formaliteter, som fastlægges af hver enkelt medlemsstat.

2. 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.

[…]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.

4. 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.

[…]«

B – *National ret*

7. Den lovgivningsmæssige udvikling på området frem til finansloven for 1997 er blevet beskrevet således i M&S I-dommen[4]:

8. Det var først ved Finance (no. 2) Act 1992 (anden finanslov for 1992), der ændrede section 10(3) i Value Added Tax Act 1983 (momsloven af 1983), at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), med virkning fra den 1. august 1992 blev gennemført korrekt i Det Forenede Kongerige.

9. Section 10(3) i momsloven af 1983 er nu affattet således:

»Hvis leveringen sker mod et vederlag, der ikke eller ikke helt består i penge, forstås ved dens værdi det beløb i penge, der med tillæg af skyldig afgift har samme værdi som vederlaget.«

10. Hvad angår bestemmelserne vedrørende tilbagebetaling af moms, der er indbetalt med urette, bestemte section 24 i Finance Act 1989 (finansloven for 1989) (med virkning fra den 1.1.1990) følgende:

»1) Såfremt en person har indbetalt et beløb til Commissioners[5] i form af ikke skyldig merværdiafgift, er Commissioners pligtig at tilbagebetale beløbet til vedkommende.

2) Commissioners er kun pligtig at tilbagebetale beløb efter denne section, hvis der fremsættes krav herom.

[…]

4) Med forbehold af subsection (5) nedenfor kan der ikke fremsættes tilbagebetalingskrav i medfør af denne section efter udløbet af en frist på seks år regnet fra datoen for betalingen af det pågældende beløb.

5) Såfremt der fejlagtigt er indbetalt et beløb til Commissioners, kan der i medfør af denne section når som helst inden udløbet af fristen på seks år regnet fra den dato, hvor den begærende part opdagede fejlen eller ved iagttagelse af behørig omhu kunne have opdaget den, fremsættes krav om tilbagebetaling af beløbet.

[…]

7) Med forbehold af bestemmelserne i denne section er Commissioners ikke pligtig at tilbagebetale beløb indbetalt som merværdiafgift som følge af det forhold, at beløbet ikke var skyldigt.

[…]«

11. Med virkning fra den 1. september 1994 blev section 24 i finansloven for 1989 ophævet og erstattet af section 80 i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994). De relevante bestemmelser i section 80 er næsten enslydende med bestemmelserne i section 24.

12. Den 18. juli 1996 bekendtgjorde en minister, Her Majesty's Paymaster General, i parlamentet, at regeringen på baggrund af den stigende risiko, som statskassen løb som følge af krav om tilbagebetaling af beløb, der fejlagtigt var blevet opkrævet som afgifter, med finanslovforslaget for 1997 agtede at forkorte forældelsesfristen for tilbagebetalingskrav vedrørende moms og andre indirekte

4 — Punkt 8-15 i nærværende forslag til afgørelse er en næsten identisk gengivelse af præmis 4-11 i M&S I-dommen.

5 — Den afgiftsmyndighed, der har kompetence til at opkræve moms i Det Forenede Kongerige.

skatter til tre år. Den nye forældelsesfrist skulle gælde med øjeblikkelig virkning for krav, der allerede var fremsat på datoen for forslagets fremsættelse, for at forhindre, at den foreslåede lovændring mistede sin virkning på grund af den tid, der ville gå, inden behandlingen i parlamentet kunne afsluttes.

13. Den 4. december 1996 vedtog Underhuset regeringens budgetforslag, herunder også forslaget af 18. juli 1996, der derefter blev section 47 i finanslovforslaget for 1997.

14. Finansloven for 1997 blev endeligt vedtaget den 19. marts 1997. Ved section 47(1) i finansloven for 1997 blev section 80 i momsloven af 1994 ændret således, at bestemmelsens subsection (5) blev ophævet, og subsection (4) blev ændret, så den herefter havde følgende ordlyd:

»Commissioners er ikke pligtig at tilbagebetale beløb – efter krav fremsat herom i henhold til denne section – som er indbetalt mere end tre år før kravets fremsættelse.«

15. Section 47(2) i finansloven for 1997 bestemmer:

»[…] subsection (1) træder i kraft den 18. juli 1996 og gælder for så vidt angår eventuelle tilbagebetalinger, som foretages på eller efter denne dato, for alle krav fremsat i medfør af section 80 i momsloven af 1994, herunder krav fremsat før denne dato og krav vedrørende betalinger foretaget før denne dato.«

16. I henhold til section 25(6) i momsloven af 1994 kan der ikke foretages fradrag for indgående afgift i henhold til subsection 2 i denne section eller betaling af et momstilgodehavende, hvis der ikke er fremsat et krav herom, som overholder de frister og formkrav, der er fastsat ved eller i henhold til bekendtgørelser.

17. Regulation 29(1A) i Value Added Tax Regulations 1995 (momsbekendtgørelsen af 1995) bestemmer i den affattelse, som var gældende i perioden mellem den 1. maj 1997 og den 31. marts 2009[6], at afgiftsmyndigheden ikke kan imødekomme en anmodning om fradrag for indgående afgift, hvis anmodningen om fradrag fremsættes mere end tre år efter den dato, hvor momsangivelsen for den pågældende regnskabsperiode skulle være indgivet.

18. I henhold til section 121(1) i Finance Act 2008 (finansloven for 2008) finder betingelsen i section 80(4) i momsloven af 1994 ikke anvendelse på krav vedrørende et beløb, der blev angivet eller betalt for en regnskabsperiode, som blev afsluttet inden den 4. december 1996, hvis kravet fremsættes før den 1. april 2009.

19. I medfør af section 121(2) i finansloven for 2008 finder section 25(6) i momsloven af 1994 ikke anvendelse på et krav om fradrag for indgående afgift, der skulle opkræves i en regnskabsperiode, som blev afsluttet inden den 1. maj 1997, hvis kravet fremsættes før den 1. april 2009.

20. I henhold til section 121(4) i finansloven for 2008 trådte denne bestemmelse i kraft den 19. marts 2008.

II – Faktiske omstændigheder

21. Compass er et selskab, der leverer kolde retter, og i juni 2006 blev det anerkendt ved domstolene, at visse leverancer, for hvilke selskabet havde opkrævet og beregnet moms, i virkeligheden var fritaget for moms.

6 — Denne periode omfatter datoen for Compass' fremsættelse af sit tilbagebetalingskrav.

22. Navnlig fastslog de britiske retter, at disse leverancer var omfattet af fritagelsen svarende til sjette direktivs artikel 28, stk. 2. Commissioners anerkendte følgelig, at Compass havde indbetalt for meget moms.

23. I januar 2008 fremsatte Compass krav om tilbagebetaling af for meget opkrævet og indbetalt moms for perioden fra den 1. april 1973 til den 2. februar 2002.

24. Commissioners accepterede at tilbagebetale de med urette opkrævede beløb for perioden fra den 1. april 1973 til den 31. oktober 1996, men anførte, at retten til at kræve de øvrige beløb tilbagebetalt var forældet.

25. Compass indbragte Commissioners afgørelse for First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans, afdelingen for sager om skatter og afgifter, Det Forenede Kongerige), idet selskabet anfægtede den forskellige behandling dels af krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, dels af anmodninger om momsfradrag.

26. Denne forskellige behandling består i, at de førstnævnte krav kun kan imødekommes, såfremt de vedrører skatteår, der blev afsluttet inden den 4. december 1996, hvorimod den frist, der finder anvendelse på de andre krav løber frem til den 1. maj 1997.

27. I den *foreliggende* sag er det derfor alene tilbagebetalingen af den moms, der blev indbetalt med urette i perioden fra den 1. november 1996 til den 30. april 1997 (skattekvartalerne 04/96 og 01/97), der er omtvistet.

28. På denne baggrund har den ret, som skal træffe afgørelse i sagen, forelagt Domstolen den foreliggende præjudicielle anmodning.

III – De forelagte spørgsmål

29. De præjudicielle spørgsmål, som blev forelagt den 25. januar 2016, er affattet således:

»1) Fører Det Forenede Kongeriges forskellige behandling af Fleming-krav om udgående afgift (som kunne fremsættes for perioder, der sluttede inden den 4.12.1996) og Fleming-krav om indgående afgift (som kunne fremsættes for perioder, der sluttede inden den 1.5.1997 – dvs. senere end Fleming-krav om udgående afgift) til:

   (a) en overtrædelse af det EU-retlige princip om ligebehandling og/eller

   (b) en overtrædelse af det EU-retlige princip om skatte- og afgiftsneutralitet og/eller

   (c) en overtrædelse af det EU-retlige effektivitetsprincip[…] og/eller

   (d) en overtrædelse af et andet relevant EU-retligt princip?

2) Hvis spørgsmål 1, litra a)-d), besvares bekræftende, hvordan bør Fleming-krav om udgående afgift vedrørende perioden fra den 4. december 1996 til den 30. april 1997 da behandles?«

IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen og parternes påstande

30. Compass, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen er parter i sagen og har afgivet skriftlige indlæg samt deltaget i retsmødet den 8. december 2016.

31. Ifølge Compass bør det første spørgsmål besvares bekræftende. Den anfægtede forskellige behandling kan ikke begrundes i henhold til lighedsprincippet, eftersom begge situationer, når de sammenlignes, vedrører tilbagebetalingen af et »momstilgodehavende«. Selskabet er af den opfattelse, at den logik, der ligger bag de nationale regler om forældelse med tilbagevirkende kraft, viser, at Commissioners havde til hensigt at lade reglerne gælde for alle krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms.

32. For så vidt angår neutralitetsprincippet har Compass anført, at selskabet er blevet mindre gunstigt behandlet end de af sine hypotetiske konkurrenter, der har draget fordel af momsfradragsretten i den omtvistede periode.

33. For så vidt angår det andet spørgsmål har Compass gjort gældende, at den forelæggende ret i overensstemmelse med dom af 10. april 2008, Marks & Spencer[7], burde lade den samme forældelsesfrist – som den mest gunstige bestemmelse – gælde for Compass som den, der finder anvendelse på anmodninger om fradrag for moms. Det ville udgøre en tilsidesættelse af effektivitetsprincippet ikke at anvende den samme frist.

34. Henset til de forelagte spørgsmål er det eneste relevante princip, ifølge Det Forenede Kongeriges regering, lighedsprincippet. Under omstændighederne i den foreliggende sag er dette princip ikke til hinder for den af Compass anfægtede forskellige behandling, eftersom dette selskabs situation ikke er sammenlignelig med den situation, hvor der fremsættes en for sen anmodning om momsfradrag. Disse to situationer er ifølge denne regerings opfattelse forskellige både med hensyn til den sammenhæng, hvori de indgår, og med hensyn til deres juridiske karakter.

35. For så vidt angår sammenhængen har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at forskellen skyldes den omstændighed, at de to forældelsesfrister (tre år i begge tilfælde) blev indført på forskellige tidspunkter, efter at der i M&S I-dommen[8] var blevet fastslået en tilsidesættelse af EU-retten. For at afhjælpe denne tilsidesættelse blev der i section 121 i finansloven for 2008 fastsat en overgangsperiode, hvor der som referencedatoer blev valgt de første datoer, fra hvilke Det Forenede Kongerige kunne forkorte forældelsesfristerne med øjeblikkelig virkning, idet disse datoer var dem, hvorfra bestemmelserne om forkortelsen af forældelsesfristen fra seks til tre år fandt anvendelse.

36. For så vidt angår de to typer kravs juridiske karakter har Det Forenede Kongeriges regering anført, at retten til at få tilbagebetalt et beløb som følge af en indbetaling af ikke-skyldig moms pr. definition hverken har grundlag i momsordningen eller i direktiverne herom, men i den generelle EU-ret. Derimod har fradragsretten alene grundlag i momsdirektiverne, som fastsætter, at enhver momspligtig erhvervsdrivende, der har betalt eller skal betale moms til en tredjepart, som også er momspligtig, og fra hvem han har modtaget visse goder eller tjenesteydelser, har ret til at fradrage den betalte indgående moms (eller modtage et tilsvarende tilgodehavende). Til godtgørelse af den juridiske forskel, der angiveligt skulle være mellem disse to tilfælde, anføres den omstændighed, at EU-retten giver afgiftsmyndighederne mulighed for at påberåbe sig ugrundet berigelse i det første tilfælde, men ikke i det andet tilfælde.

37. Det Forenede Kongeriges regering finder tillige, at udtrykket »momsfordring«, som blev anvendt i M&S II-dommen, ikke svarer til en juridisk definition i streng forstand, men snarere udgør en sproglig genvej.

7 — C-309/06, herefter »M&S II«, EU:C:2008:211.

8 — C-62/00, EU:C:2002:435.

38. Denne regering understreger desuden, at M&S II-dommen ikke henviser til de nationale bestemmelser, der blev ændret i 2005, og som har fundet anvendelse på Compass. Efter denne lovændring blev hver af de to typer krav forvaltet på den samme måde, og Compass har ikke godtgjort, at en anden person, der befandt sig i den samme situation som Compass, modtog en anden og mere gunstig behandling.

39. Det Forenede Kongeriges regering har konkluderet, at den nationale lovgivning hverken krænker effektivitetsprincippet eller princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, eftersom den uforenelighed med EU-retten, som blev fastslået i M&S I-dommen, er blevet afhjulpet med indførelsen af en overgangsordning.

40. Kommissionen har anført, at der i en afgiftsordning (som den i den foreliggende sag omhandlede) kan fastsættes forskellige frister, uden at neutralitetsprincippet eller de generelle EU-retlige principper krænkes. Med hensyn til det første princip har Kommissionen hævdet, at dette kun tilsidesættes i tilfælde af en ulige behandling af konkurrerende erhvervsdrivende, hvilket der var tale om i M&S II-dommen, men ikke i den foreliggende sag.

41. På samme måde som en manglende forekomst af konkurrerende erhvervsdrivende vil udelukke en tilsidesættelse af neutralitetsprincippet, vil forekomsten af eventuelle erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig situation, kunne tyde på en tilsidesættelse af lighedsprincippet. Efter Kommissionens opfattelse stilles der imidlertid i denne sag to situationer op over for hinanden, der ikke kan sammenlignes. Der er en væsentlig objektiv forskel mellem de to typer krav, for så vidt som de vedrører to forskellige niveauer af den økonomiske aktivitet og reguleres af to regelsæt, der ligeledes er forskellige. Det fremgår ifølge Kommissionen af den retspraksis, der startede med Reemtsma Cigarettenfabrike-dommen [9].

42. Endelig finder Kommissionen, at det er irrelevant at inddrage effektivitetsprincippet, da krav som dem, Compass har fremsat, og anmodninger om momsfradrag som sagt ikke er sammenlignelige. For så vidt angår effektivitetsprincippet tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve anvendelsen heraf, idet det må præciseres, at i overensstemmelse med retspraksis kan dette princip ikke fortolkes således, at det forpligter en medlemsstat til at lade den mest gunstige nationale ordning omfatte alle de krav, der fremsættes på et givent retsområde.

V – Analyse

A – *Indledning. Tvistens historiske og normative kontekst*

43. Som anført af den forelæggende ret [10] og fremhævet af Det Forenede Kongeriges regering [11] må man, for at forstå den forskellige behandling i medfør af section 121 i finansloven for 2008 af dels krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms, dels anmodninger om fradrag for moms, gå tilbage til den treårige forældelsesfrists oprindelse og kronologien for den retslige anfægtelse, som denne frist har været genstand for.

9 — Dom af 15.3.2007, C-35/05, EU:C:2007:167.

10 — Præmis 8-26 i forelæggelsesafgørelsen.

11 — Punkt 4 i Det Forenede Kongeriges regerings skriftlige bemærkninger.

44. Ifølge den forelæggende rets og Det Forenede Kongeriges redegørelser er section 121 i finansloven for 2008 resultatet af en række regelfastsættende tiltag, der indledtes med Det Forenede Kongeriges tilkendegivelse den 18. juli 1996 om, at det agtede at ændre section 80 i momsloven af 1994[12]. Regeringens forslag blev vedtaget af den nationale lovgiver den 4. december 1996.

45. Commissioners fandt som udgangspunkt, at den nye frist på tre år ikke fandt anvendelse på anmodninger om fradrag for afgift. Imidlertid blev momsbekendtgørelsen af 1995 ændret med virkning fra den 1. maj 1997 med henblik på også at lade denne frist omfatte disse anmodninger.

46. På grund af M&S I-dommen[13], der fastslog, at forkortelsen (fra seks til tre år) af fristen for at kræve tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, var i strid med EU-retten, traf de engelske domstole (i den såkaldte »Fleming«-dom)[14] afgørelse om, at denne forkortelse skulle finde anvendelse efter en overgangsperiode og udvides til også at gælde for anmodninger om fradrag.

47. På grundlag af denne retspraksis besluttede Commissioners

— at efterkomme krav vedrørende med urette indbetalt moms for skatteår før den 4. december 1996 (datoen for ændringen af section 80 i momslovens af 1994, der oprindeligt kun vedrørte denne type krav) og

— ligeledes at efterkomme anmodninger vedrørende fradrag for moms for skatteår før den 1. maj 1997 (datoen for ændringen af momsbekendtgørelsen af 1995, der gjorde treårsfristen anvendelig på denne anden type krav).

48. Da denne administrative praksis blev underkendt ved domstolene, gav finansloven for 2008 endelig et retligt grundlag for den valgte løsning, idet det blev fastsat ved denne lov, at den fandt anvendelse på krav fremsat før den 1. april 2009.

49. Det er i denne sammenhæng, at den forelæggende ret har stillet sine spørgsmål. Med det andet spørgsmål, der rejses i tilfælde af, at det første spørgsmål skal besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorledes man skal behandle krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms, der er blevet fremsat i den periode, der ligger mellem disse to datoer.

B – *Det første præjudicielle spørgsmål*

50. Den *forelæggende* ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om EU-retten er til hinder for en national foranstaltning, der ved fastsættelsen af den overgangsperiode, som gælder for forkortede forældelsesfrister, behandler krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms og anmodninger om momsfradrag forskelligt[15]. Ifølge den forelæggende ret kan flere EU-retlige principper være til hinder for denne forskellige behandling.

12 — Som det allerede er anført i punkt 12 i nærværende forslag til afgørelse, blev forslaget fremsat henset til »den stigende risiko, som statskassen løb som følge af krav om tilbagebetaling af beløb, der fejlagtigt var blevet opkrævet som afgifter«, en risiko, som man forsøgte at mindske ved at forkorte fristen for at kræve disse beløb tilbagebetalt fra seks til tre år.

13 — C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Ifølge den forelæggende rets forklaring i punkt 3 i forelæggelsesafgørelsen har udtrykket »Fleming-krav« sin oprindelse i dommen afsagt af House of Lords i sagen Fleming mod HMRC. Et »Fleming-krav om udgående afgift« er et krav, der fremsættes i henhold til section 80 i momsloven af 1994 vedrørende et beløb angivet eller betalt som udgående moms, og som i virkeligheden ikke var skyldigt i henhold til en regnskabsperiode, der sluttede inden den 4.12.1996. Udtrykket »Fleming-krav om indgående afgift« henviser til et krav om fradrag for indgående moms, hvor fradragsretten opstod i en regnskabsperiode, der sluttede inden den 1.5.1997.

15 — Som anført er der ganske vist blevet fastsat den samme forældelsesfrist for de to typer krav, men datoen, fra hvilken den begynder at løbe, er forskellig.

51. Den forelæggende ret har konkret henvist til ligebehandlingsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet samt til »ethvert andet relevant EU-retligt princip«, velvidende, at denne sidste formulering gør det muligt eventuelt at nævne ækvivalensprincippet [16] og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning [17].

52. Jeg er dog enig med Det Forenede Kongeriges regering [18] i, at den oprindelige tvist hovedsagelig (og jeg mener, at den præjudicielle besvarelse bør holde sig hertil) vedrører den forskellige ordning, der gælder for de forskellige krav, dvs. vedrører en eventuel tilsidesættelse af lighedsprincippet. De øvrige principper, som den forelæggende ret har henvist til, forekommer mig at være af meget underordnet karakter.

53. Neutralitetsprincippet, der er et grundlæggende princip i det fælles momssystem [19], forbyder, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser – der, netop fordi de er sammenlignelige, konkurrerer indbyrdes [20] – behandles forskelligt med hensyn til denne afgift [21]. Imidlertid deler jeg Kommissionens [22] og Det Forenede Kongeriges opfattelse [23], når de anfører, at dette ikke var tilfældet i den foreliggende sag.

54. Navnlig er det ikke blevet godtgjort, at Commissioners behandlede Compass' ydelser anderledes end sammenlignelige ydelser fra dette selskabs konkurrenter. Over for alle, herunder Compass, anvendte Commissioners reglerne om forældelsesfrister afhængigt af karakteren af deres krav (om de vedrørte en tilbagebetaling eller et fradrag).

55. Princippet om afgiftsneutralitet er imidlertid blot oversættelsen på momsområdet af ligebehandlingsprincippet [24]. Sidstnævnte finder ikke kun anvendelse mellem konkurrerende erhvervsdrivende, men også mellem erhvervsdrivende, der uden nødvendigvis at være konkurrenter befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter [25], hvilket svarer til analysen for lighedsprincippet.

56. I sidste ende skal det afgøres

— om situationen for en erhvervsdrivende, der som Compass fremsætter krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms, kan sammenlignes med situationen for en erhvervsdrivende, der uden nødvendigvis at være dette selskabs konkurrent fremsætter anmodning om momsfradrag, og

— for det tilfælde, at disse krav svarer til hinanden, om den forskellige behandling er begrundet, når der, for at fremsætte hvert af disse krav, ved loven er fastsat forældelsesfrister, der ganske vist er identiske, men som begynder at løbe på forskellige tidspunkter.

16 — Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 34-36.

17 — Det Forenede Kongeriges skriftlige indlæg, punkt 28-34.

18 — Det Forenede Kongeriges skriftlige indlæg, punkt 8.

19 — Dom af 19.12.2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 59).

20 — Dom af 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 33 og 34).

21 — Jf. i denne forbindelse dom af 3.3.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-41/09, EU:C:2011:108, præmis 66).

22 — Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 20.

23 — Det Forenede Kongeriges skriftlige indlæg, punkt 25-27.

24 — Dom af 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 48).

25 — M&S II-dommen (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49).

1. Om den forskellige beskaffenhed af retten til tilbagebetaling og retten til momsfradrag

57. Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har anført, at et krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms begrebsmæssigt ikke kan sammenlignes med en anmodning om momsfradrag. Jeg mener, at de har ret, og i virkeligheden nægter end ikke Compass, at der mellem disse to krav er forskelle, som er så tydelige, at de vanskeligt lader sig diskutere [26].

58. Momsfradragsretten er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som Unionen har etableret. Domstolen har udtalt, at »fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed«. På denne måde sikres det, at »afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig« [27].

59. Retten til tilbagebetaling af for meget indbetalt moms – der i modsætning til det ovenfor anførte ikke følger af momsdirektiverne, men af den generelle EU-ret [28] – »har til formål at afhjælpe konsekvenserne af afgiftens uforenelighed med EU-retten ved at udligne den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført den erhvervsdrivende, der i sidste ende har båret den« [29].

60. Det er logisk, at disse principielle forskelle giver anledning til, at disse to rettigheder hver har sin egen retlige ordning, der afspejler forskellene mellem dem. Følgelig kan hver af dem udformes således, at deres indhold og betingelserne for deres udøvelse er forskellige, henset til det formål, hvormed de er blevet indført af retsordenen.

61. Denne forskellighed forklarer f.eks., hvorfor EU-retten, på visse betingelser, ikke er til hinder for, at et nationalt retssystem nægter tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse [30], et kriterium, som ikke finder anvendelse på momsfradrag.

62. På EU-rettens nuværende stade tilkommer det, henset til den manglende harmonisering på området, hver medlemsstat at fastsætte betingelserne for at fremsætte krav om tilbagebetaling af afgifter, idet disse betingelser dog skal overholde ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet [31]. På momsområdet fastlægger sjette direktiv derimod i artikel 20 de betingelser, der skal være opfyldt, for at fradrag for indgående afgifter kan berigtiges hos den, der har modtaget de leverede goder eller tjenesteydelser [32].

63. Henset til disse forskelle er de situationer, som indehavere af hver af disse rettigheder befinder sig i, følgelig ikke sammenlignelige, og man kan derfor ikke overføre de krav, der følger lighedsprincippet, på disse situationer. Medlemsstaterne har mulighed for at indføre særskilte regler for tilbagebetaling af for meget indbetalt moms (bl.a. om de frister, der gælder for de forskellige krav og om forældelse af indsigelsesretten), der kan afvige fra dem, der finder anvendelse på fradrag for indgående moms. EU-retten kræver som sagt ikke, at disse nationale regler er ens.

26 — I retsmødet anerkendte Compass, at der er tale om indsigelser af forskellig art, omend de, ifølge selskabet, er af samme genre.

27 — Jf. blandt mange andre dom af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 25 og 27, og den deri nævnte retspraksis).

28 — Som det bemærkes i dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 22): »Retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-rettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse.«

29 — *Ibidem*, præmis 24.

30 — M&S II-dommen (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 41).

31 — Det vil sige, at betingelserne for at gøre kravene gældende ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til fællesskabets retsorden. Jf. bl.a. dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 37).

32 — Dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38).

64. På trods af hver deres specifikke og særskilte karakter må det dog indrømmes, at disse to situationer har en fællesnævner. I begge tilfælde drejer det sig om en rettighed, der giver dens indehaver bemyndigelse til at kræve rettighedens indhold opfyldt af den samme debitor, nemlig afgiftsmyndighederne.

65. Compass henviser til denne omstændighed som et element til udjævning af forskellene, idet selskabet benytter sig af udtrykket »momsfordring«, der blev anvendt i M&S II-dommen [33]. Det Forenede Kongeriges regering [34] har understreget, at der er tale om et unøjagtigt udtryk, som Domstolen, ifølge denne regerings opfattelse, ikke anvendte som en juridisk definition, men blot som en sproglig genvej af praktiske årsager for at beskrive enten den situation, hvor erhvervsdrivende kræver tilbagebetaling af for meget indbetalt moms, eller den situation, hvor erhvervsdrivende anmoder om momsfradrag [35], men aldrig den situation, hvor de to sammenlignes med hinanden.

66. Efter min opfattelse gør Det Forenede Kongerige ret i at nævne den sammenhæng, hvori betydningen og rækkevidden af begrebet »momsfordring« skal fortolkes. I denne sammenhæng kan dette begreb imidlertid med rette forstås således, at det betyder, at en person, der kræver tilbagebetaling af for meget indbetalt moms, og en person, der anmoder om fradrag for indgående moms, begge afkræver myndighederne et »tilgodehavende« (dvs. et pengebeløb, som kreditor har ret til at fremsætte krav om og modtage fra debitor). Den stilling som kreditor, som de begge har over for statskassen, er det forhold, som gør det muligt at sammenligne deres respektive situationer, og derfor kan man vurdere den forskellige behandling, som de er underlagt i medfør af national ret, ud fra lighedsprincippet.

67. For at få disse to »tilgodehavender« opfyldt er det således nødvendigt at se på, hvad der fastsat i de respektive normative ordninger. Afgiftsmyndighederne overholder sine forpligtelser ved at tage hensyn til de forældelsesfrister, som hver af de påberåbte rettigheder er pålagt i afgiftssystemet. Myndighederne skal derfor overholde de betingelser for udøvelsen heraf, der er fastsat i reglerne til fastlæggelse af de respektive normative ordninger. Ikke alene skal disse regler ikke nødvendigvis være de samme for hver af de påberåbte rettigheder, med de kan tværtimod også være forskellige, netop fordi det drejer sig om forskellige rettigheder.

68. Det grundlæggende spørgsmål er, om afgiftsmyndighederne, i tilgift til de betingelser, der er særegne og uadskilleligt forbundet med hver af de påberåbte rettigheders indhold, kan pålægge forskellige tidsmæssige betingelser for at udøve dem. Med andre ord gør forskellene mellem dels retten til tilbagebetaling af for meget indbetalt moms, dels retten til momsfradrag det muligt at undergive udøvelsen af hver af disse rettigheder forskellige tidsfrister?

2. Er den forskellige behandling af de to rettigheder med hensyn til det tidspunkt, hvorfra forældelsesfristen for at udøve dem begynder at løbe, berettiget?

69. Det problem, som den *forelæggende* ret har rejst, er opstået i sammenhæng med en regelfastsættelse, hvis formål var at behandle de to omhandlede rettigheder ens. Regelfastsættelsen skulle udvide den fristforkortelse, som lovgiver i første omgang udelukkende havde indført for krav om tilbagebetaling for meget indbetalt moms, til også at gælde for anmodninger om fradrag.

33 — C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 50.

34 — Det skriftlige indlæg, punkt 18 og 19.

35 — I denne forbindelse har den britiske regering bl.a. påberåbt sig dom af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267).

70. Som det allerede er beskrevet, gik den hævdede tidsmæssige ensretning af de to typer krav ud på at fastsætte, at den forkortelse af fristen (fra seks til tre år), der blev indført i december 1996 for tilbagebetalinger for meget indbetalt moms, skulle finde anvendelse på anmodninger om fradrag fra maj 1997 [36].

71. Ønsket om at behandle de to typer krav ens har Det Forenede Kongeriges regering åbent erkendt. I sit indlæg medgiver regeringen, at ændringen af section 29 i momsbekendtgørelsen af 1995 havde til formål at »rette op på den tilfældigt opståede anomali«, som den forskellige behandling af tilbagebetalingskrav og fradragsanmodninger udgjorde, og at »sikre, at de alle blev undergivet den samme frist på tre år« [37].

72. For ikke at begå den overtrædelse af EU-retten, som Domstolen havde konstateret i M&S I-dommen [38], besluttede lovgiver, at den nye indsigelsesfrist på tre år ikke skulle have tilbagevirkende kraft, men beregnes fra fristens ikrafttrædelsesdato, hvilket var forskellige datoer for hver af de to typer krav. Bortset fra denne forskel behandles de to krav på samme måde i overensstemmelse med den nationale lovgivers hensigt.

73. Den forskel, der er hovedsagens genstand, er dermed en uventet konsekvens af en regelfastsættelse, der havde til formål at ensrette ordningerne for de to typer krav. Følgelig drejede det sig om en forskel, baseret på en objektiv omstændighed, nemlig at ikrafttrædelsesdatoen for forkortelsen af fristen for at fremsætte hver type krav var forskellig.

74. Efter min opfattelse afviger den vedtagne foranstaltning ikke fra sit oprindelige formål, eftersom fristen under alle omstændigheder er tre år for begge typer krav, og da det alene er den dato, hvor fristen begynder at løbe, der er forskellig. Jeg vil gerne understrege, at den britiske lovgiver med denne foranstaltning ønskede, at den nye frist skulle finde streng anvendelse præcist fra den dato, hvor den trådte i kraft, således at man undgik, at fristen fik tilbagevirkende kraft for krav, der indtil da havde været undergivet en frist på seks år. Da ikrafttrædelsesdatoen for ændringen ikke var den samme for de to typer krav, forekommer det rimeligt at have fastsat begrænsningen af den tilbagevirkende kraft for den nye frist (på tre år) til en dato, hvor den tidligere frist (på seks år) fortsat skulle finde anvendelse.

75. Den løsning, som blev valgt af den nationale lovgiver, desaktiverede den tilbagevirkende kraft *in pejus* af ændringen af forældelsesfristen, hvilket var bydende nødvendigt, efter at Domstolen i M&S I-dommen [39] havde fastslået, at enhver anden løsning ville være i strid med EU-retten. Henset til den forskellige ikrafttrædelsesdato for treårsfristen svarede forbuddet mod tilbagevirkende kraft, set ud fra lighedsprincippet, til den forskellige behandling af de to typer krav, fordi det tidspunkt, hvor den nye frist kunne finde anvendelse uden at medføre tilbagevirkende kraft, var forskelligt for hvert krav.

76. Uanset hvad der var formålet med ændringen, eller i hvilken grad målet om at ensrette forældelsesfristordningen blev opfyldt [40], forholder det sig således, at der er opstået et tidsmæssigt misforhold mellem behandlingen af krav om tilbagebetaling af moms og behandlingen af anmodninger om momsfradrag, der dog er begrænset til nogle få måneder (fra december 1996 til maj 1997).

36 — Begrænsningen af fristforkortelsens tilbagevirkende kraft for de to typer krav kunne kun være effektiv, hvis krav om enten den ene eller den anden af disse rettigheder blev fremsat før den samme dato, der var fælles for de to rettigheder (den 1.4.2009).

37 — Det Forenede Kongeriges skriftlige indlæg, punkt 4, litra b).

38 — C-62/00, EU:C:2002:435.

39 — C-62/00, EU:C:2002:435.

40 — Man kan overveje, om det ikke havde været muligt at foretage et senere lovgivningsindgreb, hvorved man efter at have set konsekvensen af de tidligere love kunne have rettet op på den identificerede tidsmæssige anomali i overensstemmelse med ønsket om at stille de to typer krav lige i alle henseender (herunder hvad angår datoen for, hvornår fristen begynder at løbe).

77. Da det er et krav om tilbagebetaling af den af Compass for meget indbetalte moms, der er på spil i denne sag, kan det tidsmæssige misforhold – som skyldes en uventet konsekvens af den nationale lovgivningsproces – mellem forældelsesordningen for denne type krav og forældelsesordningen for anmodninger om fradrag for indgående moms ikke anfægtes i EU-retlig henseende, når det tages i betragtning

— dels, at idet EU-retten, som allerede anført, ikke indeholder et ensrettet eller harmoniseret regelsæt, der har forrang for de nationale bestemmelser, som regulerer udøvelsen af retten til tilbagebetaling af med urette indbetalt moms, er det tilstrækkeligt, at de nationale bestemmelser overholder ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet [41], hvilket det på nuværende tidspunkt ikke er bestridt, at de gør

— dels, at det hverken efter sjette direktiv eller de andre bestemmelser, der gælder inden for momssystemet, kræves, at krav om tilbagebetaling af moms (der er blevet indbetalt ved en fejl, eller som blot generelt ikke er skyldig) og anmodninger om fradrag for indgående moms stilles lige for så vidt angår deres behandling.

78. Sammenfattende mener jeg ikke, at det giver anledning til noget problem med hensyn til foreneligheden med EU-retten, at der eksisterer to datoer, hvorfra treårsfristen begynder at løbe, nemlig en dato for hver af de to typer krav. De britiske myndigheder kunne uden tvivl have reguleret anvendelsen af den nye tidsmæssige ordning på de fremsatte krav på en anden måde, men den måde, hvorpå forældelsen af krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms er blevet reguleret med tilbagevirkende kraft, er ikke i strid med EU-retten, og det er heller ikke i strid hermed, at den er forskellig fra den forældelse, der fastsat for anmodninger om fradrag.

79. Følgelig foreslår jeg at besvare det første præjudicielle spørgsmål således, at EU-retten ikke er til hinder for en national foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der, idet den indfører en overgangsperiode for fastsættelsen af forkortede forældelsesfrister, som finder anvendelse såvel på krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms som på anmodninger om momsfradrag, bestemmer, at den nye forældelsesfrist for de sidstnævnte begynder at løbe på et senere tidspunkt end det tidspunkt, der er fastsat for, hvornår fristen begynder at løbe for de førstnævnte.

C – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

80. Det andet spørgsmål er forelagt subsidiært for det tilfælde, at det første spørgsmål skal besvares bekræftende, dvs. hvis det bekræftes, at den forskellige behandling, der i Det Forenede Kongerige gælder for de to typer krav, overtræder EU-retten. Da jeg har foreslået det modsatte resultat, mener jeg ikke, at der er grund til, at Domstolen behandler det andet spørgsmål. Jeg vil dog under alle omstændigheder redegøre for mine betragtninger i så henseende.

81. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, hvorledes den skal behandle krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms for den omhandlede referenceperiode (fra den 4.12.1996 til den 30.4.1997), dvs. den periode, der er indeholdt mellem de datoer, hvor den treårige forældelsesfrist begyndte at løbe for hver af de to typer krav (om tilbagebetaling eller om momsfradrag).

82. Som Domstolen bemærkede i M&S II-dommen [42], »[tilkommer] det, når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser på området, […] hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for søgsmål med henblik på at sikre den fulde beskyttelse af borgernes rettigheder efter fællesskabsretten«.

41 — Jf. punkt 62 og fodnote 31 ovenfor.

42 — M&S II-dommen (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 59).

83. Det tilkommer derfor den forelæggende ret at drage de mulige konsekvenser af den eventuelle tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet, som Domstolen har omtalt, idet den skal basere sig på Domstolens angivelser vedrørende visse EU-retlige kriterier eller principper, der skal overholdes ved udøvelsen af denne opgave [43].

84. Navnlig har den forelæggende ret pligt til at »tilsidesætte enhver national bestemmelse, der er diskriminerende, uden at den behøver at anmode om eller afvente, at bestemmelsen forinden ophæves af lovgiver, og har pligt til at anvende de samme regler på den gruppe, der forskelsbehandles, som de, der gælder for personerne i den favoriserede kategori« [44].

85. Under hensyntagen til de øvrige regler i sit eget retssystem bør den forelæggende ret i princippet træffe afgørelse om, at den erhvervsdrivende, der forskelsbehandles, modtager det for meget indbetalte momsbeløb som erstatning for tilsidesættelsen af ligebehandlingsprincippet, medmindre der i den nationale retsorden findes andre retsmidler, der kan afhjælpe denne tilsidesættelse.

86. Endelig finder jeg, at det vil være uacceptabelt at afhjælpe den konstaterede ulighed ved at undergive anmodninger om fradrag den frist, der er fastsat for krav om tilbagebetaling, dvs. ved at fremrykke den dato, der oprindeligt blev fastsat for de førstnævnte (den 30.4.1997), og nu undergive dem den dato, der blev fastsat for de andre krav (den 4.12.1996). Dette ville ganske sikkert afhjælpe forskelsbehandlingen af de to krav, men det ville have den konsekvens, at anmodninger om fradrag skulle bære de negative følgevirkninger af anvendelsen med tilbagevirkende kraft af en frist, der først trådte i kraft for deres vedkommende den 1. maj 1997. Dette ville være i strid med M&S I-dommen [45].

VI – Konklusion

87. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål fra First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans, afdelingen for sager om skatter og afgifter, Det Forenede Kongerige) således:

»1) EU-retten er ikke til hinder for en national foranstaltning, der, idet den indfører en overgangsperiode for fastsættelsen af forkortede forældelsesfrister, som finder anvendelse såvel på krav om tilbagebetaling af for meget indbetalt moms som på anmodninger om momsfradrag, bestemmer, at den nye forældelsesfrist for de sidstnævnte begynder at løbe på et senere tidspunkt end det tidspunkt, der er fastsat for, hvornår fristen begynder at løbe for de førstnævnte.

2) Subsidiært skal den forelæggende ret, for det tilfælde at Domstolen besvarer det første spørgsmål bekræftende, drage de mulige konsekvenser af tilsidesættelsen af ligebehandlingsprincippet, ifølge de nationale regler om tidsmæssige virkninger, således at de foranstaltninger, den træffer til afhjælpning heraf, ikke er i strid med EU-retten.«

43 — *M&S II-dommen (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 61).*

44 — *M&S II-dommen (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 63).*

45 — C-62/00, EU:C:2002:435.