

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. maj 2019 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90 og 273 – ikke-betaling eller kun delvis betaling fra debitor af det beløb, der skal betales til den afgiftspligtige person i forbindelse med en momspligtig transaktion – afgiftsgrundlag – nedsættelse – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet«

I sag C-127/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 18. januar 2018, indgået til Domstolen den 16. februar 2018, i sagen

**A-PACK CZ s. r. o.**

mod

**Odvolačí finanční ředitelství,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen og M. Safjan,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: afdelingschef M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. januar 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- A-PACK CZ s. r. o. ved advokáti R. Cholenský og F. Hejl,
- Odvolačí finanční ředitelství ved T. Rozehnal, som befuldmægtiget,
- den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlášil og O. Serdula, som befuldmægtigede,
- den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk – Szaładzińska, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved M. Salyková, J. Jokubauskaitė og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## **Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem A-PACK CZ s. r. o. og Odvolací finanční úřad (skatteappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme selskabet en berigtigelse af størrelsen af merværdiafgiften (moms) på ubetalte fordringer, der anses for uerholdelige på grund af debtors insolvens.

## **Retsforskrifter**

### **EU-retten**

3 Artikel 73 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

4 Direktivets artikel 90 er affattet således:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

5 Direktivets artikel 273 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

### **Tjekkisk ret**

6 Retten til at foretage berigtigelse af afgiftsbeløbet i tilfælde af fordringer på debitorer, der er under insolvensbehandling, er blevet indført i lov nr. 235/2004 om merværdiafgift ved lov nr. 47/2011 (herefter »momsloven«), hvoraf det af bemærkningerne fremgår:

»Det drejer sig om at indføre en ny mulighed for at berigtige det udgående afgiftsbeløb i tilfælde af

fordringer på debitorer (erhververe), der er genstand for insolvensbehandling, og dette på grund af den negative udvikling i den økonomiske situation. Det foreliggende forslag reagerer aktivt på den aktuelle økonomiske situation og udgør en foranstaltning i kampen mod krisen, idet formålet er at hjælpe virksomheder, hvis cash-flow er nedsat på grund af uerholdelige fordringer på virksomheder under insolvensbehandling.

På grund af konsekvenserne af den verdensomspændende finansielle krise er der flere og flere virksomheder, der er under konkursbehandling, og som ikke længere er i stand til at opfylde deres forpligtelser over for deres kreditorer (leverandører). Talrige leverandører (kreditorer) er ikke længere i stand til at inddrive samtlige de fordringer, som de har over for erhververe (debitorer). Denne omstændighed har en negativ indvirkning på hidtil »rentable« virksomheders økonomiske situation.

På grundlag af denne bestemmelse vil kreditoren (leverandøren) således have ret til at berigtige det udgående afgiftsbeløb, hvis erhververen (debitoren) ikke har betalt ham for de leverede varer eller den ydede tjeneste, og hvis skifteretten har indledt en insolvensbehandling over for erhververen. [...]

Forslaget er helt i overensstemmelse med artikel 90 og 185 i [direktiv 2006/112]. En lignende lovgivning finder anvendelse i mindst 12 medlemsstater i Den Europæiske Union. Denne ordning er gennemført under forskellige former i følgende medlemsstater: Belgien, Luxembourg, Danmark, Tyskland, Frankrig, Portugal, Irland, Østrig, Italien, Grækenland, Letland og Storbritannien.«

7 Momslovens § 44, stk. 3 vedrørende berigtigelsen af afgiftsbeløbet vedrørende fordringer på debitorer, der er genstand for en insolvensbehandling, fastsætter:

»Kreditor kan tidligst foretage berigtigelse af det udgående afgiftsbeløb i det afgiftsår, hvor betingelserne i stk. 1 er blevet opfyldt. Der kan ikke ske berigtigelse [...], såfremt debitor er ophørt med at være en afgiftspligtig person.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

8 A–PACK CZ er et tjekkisk momspligtigt selskab, der blandt sine erhvervskunder har Delpharma Nutraceuticals, a.s., der er genstand for en insolvensbehandling, som blev indledt den 27. maj 2009.

9 I sin afgiftsangivelse for fjerde kvartal af afgiftsåret 2011 anmodede A–PACK CZ om tilbagebetaling af et beløb på 539 822 tjekkiske kroner (CZK) (ca. 21 000 EUR) bl.a. på grund af en berigtigelse af momsbeløbet som følge af dette selskabs ubetalte fordringer for leverede varer og ydede tjenester i løbet af perioden fra den 30. oktober 2008 til den 2. februar 2009.

10 Ved afgørelse af 17. april 2012 nedsatte Finanční úřad pro Prahu 9 (Prag 9 skattecenter, Den Tjekkiske Republik) det af A–PACK CZ krævede beløb til 41 211 CZK (ca. 1 600 EUR) under henvisning til, at momslovens § 44, stk. 3, ikke gjorde det muligt at foretage en berigtigelse af afgiftsbeløbet, hvis debitor var ophørt med at være en afgiftspligtig person, hvilket var tilfældet for Delpharma Nutraceuticals siden den 3. november 2011.

11 A–PACK CZ påklagede denne afgørelse til skatteappeldirektoratet, som ikke gav selskabet medhold.

12 A-PACK CZ anlagde sag ved Městský soud v Praze (byretten i Prag, Den Tjekkiske Republik) med påstand om annullation af dette afslag, hvilket denne ret ikke gav selskabet medhold i.

13 Det er på denne baggrund, at A-PACK CZ ved den forelæggende ret, Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik), har iværksat kassationsanke til prøvelse af dette afslag. Selskabet har anført, at betingelsen om debtors status som afgiftspligtig person som fastsat i momslovens § 44, stk. 3, ikke alene er i strid med artikel 90 i direktiv 2006/112, men også udgør forbudt statsstøtte.

14 Den forelæggende ret mener ikke, at A-PACK CZ's anbringender om statsstøtte kan tages til følge. Betingelsen om opretholdelsen af debtors status som afgiftspligtig person, som er fastsat i momslovens § 44, stk. 3, forekommer derimod den forelæggende ret at være i strid med artikel 90 i direktiv 2006/112, idet denne betingelse kan være til hinder for berigtigelsen af afgiftsgrundlaget for den afgiftspligtige kreditor, uden at dette er begrundet i uvisheden med hensyn til, om ikke-betalingen er endelig eller ej.

15 Det er på denne baggrund, at Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol) har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan artikel 90, stk. 2, i [...] direktiv 2006/112[...] under hensyn til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at medlemsstaterne kan fastsætte undtagelsesbestemmelser, som i visse tilfælde udelukker nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af [ikke-betaling eller kun delvis betaling] af købesummen?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er national lovgivning, som ikke tillader en momsindbetaler at berigtige afgiftsgrundlaget i tilfælde, hvor afgiftspligten indtrådte for så vidt angår en momspligtig levering til en anden afgiftspligtig, som kun delvist eller slet ikke betalte for leveringen, og som efterfølgende ophørte med at være afgiftspligtig, da i strid med formålet med artikel 90 i [...] direktiv 2006/112[...]?»

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

16 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 90 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter, at den afgiftspligtige person ikke kan foretage berigtigelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling fra en debitor af et beløb, der skal betales på grundlag af en momspligtig transaktion, hvis nævnte debitor ikke længere er momspligtig.

17 I medfør af Domstolens faste praksis forpligter artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, som omhandler tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor den transaktion, der gav anledning til afgiftens betaling, har fundet sted, medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter gennemførelsen af en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller nogen modydelse overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i direktiv 2006/112, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf det følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (jf. bl.a. dom af 6.12.2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

18 Dette direktivs artikel 90, stk. 2, tillader ganske vist medlemsstaterne at fravige denne regel i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen.

19 Som Domstolen allerede har fastslået, er denne fravigelsesmulighed i tilfælde af ikke-betaling eller delvis betaling af transaktionens pris imidlertid støttet på, at den manglende erlæggelse af modydelsen – under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat – kan være vanskelig at godtgøre eller alene er foreløbig (jf. i denne retning dom af 3.7.1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 18, af 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 17, og af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 37).

20 Det følger heraf, at en udnyttelse af en sådan fravigelsesmulighed skal være begrundet, for at de foranstaltninger, der træffes af medlemsstaterne i denne forbindelse, ikke undergraver virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 3.7.1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 18, af 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 18, og af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 38), og udnyttelsen heraf må ikke gøre det muligt for medlemsstaterne uden videre at udelukke nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling (jf. i denne retning dom af 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 20 og 21).

21 Denne konklusion bekræftes af en formålsfortolkning af artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112. Selv om det således er relevant, at medlemsstaterne kan modvirke uvisheden om, hvorvidt der foreligger et tilfælde af ikke-betaling af en faktura, eller om, hvorvidt ikke-betalingen er endelig, kan en sådan mulighed for fravigelse ikke gå videre end denne uvished og navnlig ikke udstrækkes til spørgsmålet om, hvorvidt adgangen til nedsættelse af beskatningsgrundlaget er udelukket i tilfælde af ikke-betaling (dom af 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 22, og af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 40).

22 Desuden ville en anerkendelse af muligheden for medlemsstaterne for at udelukke enhver nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen være i strid med princippet om momsens neutralitet, hvoraf det bl.a. følger, at den erhvervsdrivende, der optræder som afgiftsopkræver for staten, helt skal aflastes for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med dennes momspligtige økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 23.11.2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23).

23 I det foreliggende tilfælde kan et krav som det, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, der gør berigtigelsen af afgiftsgrundlaget for momsen betinget af, at debitor ikke er ophørt med at være en afgiftspligtig person, ikke anses for at være begrundet i nødvendigheden af at tage hensyn til uvisheden om, hvorvidt den omhandlede ikke-betaling er endelig.

24 Som det desuden i det væsentlige fremgår af Europa-Kommissionens skriftlige bemærkninger, udgør den omstændighed, at debitor er ophørt med at være afgiftspligtig i forbindelse med en insolvensbehandling, således snarere et forhold, der underbygger, at ikke-betalingen er endelig.

25 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt et sådant krav ikke desto mindre kunne anses for at være i overensstemmelse med artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112, for så vidt som det forfølger formålene om at sikre en korrekt opkrævning af momsen, at undgå svig og at eliminere risikoen for tab af afgiftsindtægter, således som den tjekkiske regering har anført i sine skriftlige bemærkninger med henvisning navnlig til præmis 33 i dom af 26. januar 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), bemærkes, at sådanne formål ikke gør det muligt at gå imod denne bestemmelses formål og opbygning og at begrunde en fravigelse af dette direktivs artikel 90, stk. 1, af andre grunde end dem vedrørende uvisheden med hensyn til, om der er tale om et tilfælde af ikke-betaling, eller om ikke-betalingen er endelig.

26 Selv om artikel 273 i direktiv 2006/112, som Den Tjekkiske Republik også har påberåbt sig til støtte for sin fortolkning, gør det muligt for medlemsstaterne at fastsætte de forpligtelser, som de finder nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, følger det af Domstolens faste praksis, at sådanne foranstaltninger principielt kun kan fravige afgiftsgrundlaget for momsen, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige behov, eftersom de skal påvirke målene og principperne med direktiv 2006/112 mindst muligt, og at de ikke kan anvendes på en måde, hvor de anfægter princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis), som udgør et grundlæggende princip i det fælles moms-system, der er indført ved EU-retten på området.

27 I det foreliggende tilfælde fremgår det ikke af de sagsakter, der er forelagt Domstolen, at det forhold, at en afgiftspligtig kreditor, såsom A-PACK CZ, tillades at nedsætte sit afgiftsgrundlag for momsen, når denne befinder sig i en situation, hvor en insolvent debitor ikke betaler fordringen og i mellemtiden er ophørt med at være afgiftspligtig, udgør en særlig risiko for svig eller afgiftsunddragelse. Den omstændighed, at enhver mulighed for at nedsætte dette afgiftsgrundlag i et sådant tilfælde udelukkes, og at en sådan afgiftspligtig kreditor pålægges at bære et momsbeløb, som denne ikke har modtaget inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed, overstiger desuden og under alle omstændigheder hvad der må anses for strengt nødvendigt for at opfylde de mål, der er fastsat i artikel 273 i direktiv 2006/112.

28 Under hensyntagen til det ovenstående skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 90 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter, at den afgiftspligtige person ikke kan foretage berigtigelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling fra en debitor af et beløb, der skal betales på grundlag af en momspligtig transaktion, hvis nævnte debitor ikke længere er momspligtig.

### **Sagsomkostninger**

29 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 sagsomkostningerne. 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:

**Artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter, at den afgiftspligtige person ikke kan foretage berigtigelse af afgiftsgrundlaget for merværdiafgiften (moms) i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling fra en debitor af et beløb, der skal betales på grundlag af en momspligtig transaktion, hvis nævnte debitor ikke længere er momspligtig.**

Underskrifter

\* Processprog: tjekkisk.