



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS KENDELSE (Sjette Afdeling)

3. marts 2021 \*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90 – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen – fordring, der er blevet endeligt uerholdelig – forældelsesfrist for anmodning om efterfølgende nedsættelse af momsgrundlaget – tidspunkt, fra hvilket fristen begynder at løbe«

I sag C-507/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Pécsi Törvényszék (retten i første instans i Pécs, Ungarn) ved afgørelse af 17. september 2020, indgået til Domstolen den 8. oktober 2020, i sagen

**FGSZ Földgázszállító Zrt.**

mod

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af formanden for Sjette Afdeling, L. Bay Larsen, og dommerne C. Toader (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i overensstemmelse med artikel 99 i Domstolens procesreglement,

afsagt følgende

### Kendelse

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.

\* Processprog: ungarsk.

- 2 Denne anmodning er blevet indgivet under en sag mellem det ungarske handelsselskab, FGSZ Földgákszállító Zrt., og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn, herefter »klagedirektoratet«) angående sidstnævntes afslag på at indrømme FGSZ ret til nedsættelse af grundlaget for merværdiafgift (»moms«) svarende til modværdien af den moms, som selskabet ikke har modtaget som følge af debtors insolvens.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

- 3 Momsdirektivets artikel 90 bestemmer:

»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.«

- 4 Direktivets artikel 185 har følgende ordlyd:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

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

- 5 Samme direktivs artikel 273, stk. 1, bestemmer:

»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 grænsepassage.«

### *Ungarsk ret*

- 6 Artikel 4, stk. 3, litra b), i az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer) (*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., s. 9990)), der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, bestemmer i det væsentlige, at tilbagebetaling af moms betragtes som budgetstøtte, og at den følgelig er undergivet de forældelsesregler, der finder anvendelse på budgetstøtte.
- 7 Artikel 164, stk. 1, i lov nr. XCII af 2003 bestemmer i det væsentlige, at retten til at anmode om budgetstøtte forældes ved udløbet af en femårig frist, der regnes fra det år, i hvilket retten til at fremsætte en sådan anmodning opstod.

## Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 8 FGSZ fremsendte i tidsrummet oktober 2010 til januar 2011 flere fakturaer med angivelse af moms til anpartsselskabet EMFESZ Kft. (herefter »debitorselskabet«). FGSZ angav og betalte momsen i henhold til disse fakturaer til afgiftsmyndighederne i 2011.
- 9 Der blev indledt flere sager om likvidation mod debitorselskabet, inden disse fakturaer blev betalt, bl.a. den, der blev indledt den 28. januar 2014 af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn). Efter at FGSZ havde anmeldt fordringen i henhold til de nævnte fakturaer, anerkendte kurator for debitorselskabet den 7. maj 2018, at denne fordring kunne gøres gældende. Den 13. december 2019 konstaterede kurator, at den nævnte fordring var uerholdelig.
- 10 FGSZ indleverede den 19. december 2019 anmodning om tilbagebetaling af momsen vedrørende disse fakturaer med tillæg af morarenter.
- 11 Ved afgørelse af 24. januar 2020 afslog afgiftsmyndigheden i første instans at efterkomme denne anmodning med den begrundelse, at forældelsesfristen på fem år i henhold til national lovgivning var udløbet den 31. december 2016.
- 12 FGSZ påklagede denne afgørelse om afslag til klagedirektoratet, der afviste den den 3. marts 2020. Direktoratet henviste til, at uanset at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, bestemmer, at afgiftsgrundlaget nedsættes, når momsen i henhold til fakturaer ikke er blevet betalt som i hovedsagen, tilkommer det imidlertid medlemsstaterne at fastsætte de betingelser, hvorunder denne nedsættelse finder anvendelse. Myndigheden fandt i denne forbindelse, at medlemsstaterne kunne bestemme, at retten til at opnå en nedsættelse af afgiftsgrundlaget kunne være undergivet en forældelsesfrist. Ifølge myndigheden begyndte denne frist at løbe fra det tidspunkt, hvor betalingsforpligtelsen opstod, dvs. den dato, der fremgår af fakturaerne.
- 13 FGSZ har anlagt sag til prøvelse af afgørelsen af 3. marts 2020 ved den forelæggende ret. Selskabet har med henvisning til dom af 21. marts 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), og af 12. april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), i det væsentlige gjort gældende, at forældelsesfristen ikke skal regnes fra det tidspunkt, hvor den oprindelige betalingsforpligtelse indtrådte, men fra det tidspunkt, hvor fordringen blev uerholdelig.
- 14 Idet Pécsi Törvényszék (retten i første instans i Pécs, Ungarn) finder, at sagen rejser problemer vedrørende fortolkningen af EU-retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er praksis i en medlemsstat, hvorefter sidstnævnte under henvisning til ex tunc-virkningen af den nedsættelse af afgiftsgrundlaget, som finder anvendelse i tilfælde af definitiv ikke-betaling i henhold til artikel 90, stk. 1, i momsdirektivet, beregner den i denne medlemsstats almindelige lovgivning fastsatte forældelsesfrist på fem år, inden for hvilken det er muligt at nedsætte afgiftsgrundlaget, fra den dato, hvor leveringen af varen oprindeligt blev foretaget, og ikke fra det tidspunkt, hvor en bestemt fordring er blevet uerholdelig, og under henvisning til, at denne forældelsesfrist er udløbet, fratager en afgiftspligtig person i god tro den ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget, som er forbundet med, at en fordring er blevet endeligt uerholdelig, i en situation, hvor der kan være forløbet flere år mellem den dato, hvor leveringen af varen blev foretaget, og det tidspunkt, hvor fordringen blev endeligt uerholdelig, og i en situation, hvor medlemsstatens lovgivning, på det tidspunkt, hvor fordringen blev endeligt uerholdelig, i strid med EU-retten ikke tillod nedsættelse af afgiftsgrundlaget forbundet med en fordrings karakter af endeligt uerholdelig, forenelig med proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet, navnlig henset til punkt 63 i [generaladvokat Kokotts] [forslag] til afgørelse [...] Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), præmis 27 i dom af 23. november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), og præmis 36 i dom af 22. februar

2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), samt til den omstændighed, at en medlemsstat ikke kan opkræve et momsbeløb, der er større end det, der faktisk er blevet opkrævet af leverandøren af en vare eller en tjenesteydelse for den omhandlede levering eller tjenesteydelse?»

### Det præjudicielle spørgsmål

- 15 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at når en medlemsstat fastsætter en forældelsesfrist, efter udløbet af hvilken en afgiftspligtig person, der har en fordring, som er blevet endeligt uerholdelig, ikke længere kan gøre sin ret til at opnå nedsættelse af afgiftsgrundlaget gældende, skal denne frist da regnes fra det tidspunkt, hvor den oprindelige betalingsforpligtelse indtrådte, eller fra det tidspunkt, hvor fordringen blev endeligt uerholdelig.
- 16 I henhold til procesreglementets artikel 99 kan Domstolen, navnlig såfremt besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, til enhver tid på forslag fra den refererende dommer og efter at have hørt generaladvokaten beslutte at træffe afgørelse ved begrundet kendelse.
- 17 Denne bestemmelse finder anvendelse på den foreliggende sag.
- 18 Det bemærkes for det første indledningsvis, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, 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. Denne bestemmelse forpligter 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 dette direktiv, nemlig princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modværdi, og hvoraf følger, at afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (kendelse af 24.10.2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:901, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 19 Henset til ordlyden af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, sammenholdt med direktivets artikel 273 og princippet om afgiftsneutralitet, er det vigtigt, at de formkrav, som de afgiftspligtige skal opfylde over for skatte- og afgiftsmyndighederne for at udøve retten til at foretage en nedsættelse af momsgrundlaget, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modydelsen definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktionen har fundet sted (jf. i denne retning dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 22-25 og den deri nævnte retspraksis).
- 20 Dernæst tillader momsdirektivets artikel 90, stk. 2, medlemsstaterne at fravige reglen i dette direktivs artikel 90, stk. 1, i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen. Domstolen har i denne henseende haft lejlighed til at fastslå, at udnyttelsen af en sådan fravigelsesmulighed ikke må gøre det muligt for medlemsstaterne uden videre at udelukke nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling. Formålet med den nævnte fravigelsesmulighed er kun at give medlemsstaterne mulighed for at afbøde uvisheden om, hvorvidt der foreligger et tilfælde af ikke-betaling af en faktura eller om, hvorvidt ikke-betalingen er endelig, og giver ikke svar på spørgsmålet om, hvorvidt adgangen til nedsættelse af afgiftsgrundlaget er udelukket i tilfælde af ikke-betaling (jf. i denne retning dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 29 og 30 og den deri nævnte retspraksis).

- 21 I den foreliggende sag blev det den 13. december 2019 fastslået, at FGSZ's fordring var uerholdelig på grund af debitorselskabets manglende betaling af fakturaerne. FGSZ indgav den 19. december 2019 en anmodning om tilbagebetaling af moms vedrørende disse fakturaer.
- 22 Det følger heraf, at det på det tidspunkt, hvor anmodningen blev indgivet, var godtgjort, at fordringen var endeligt uerholdelig.
- 23 Det fremgår for det andet af Domstolens praksis, at muligheden for at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms uden fastsættelse af nogen form for frist ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes. Uanset at det ikke kan anses for uforeneligt med momsdirektivet, at udløbet af en forældelsesfrist indebærer, at fordringskreditor ikke længere kan indgive anmodning om nedsættelse af momsgrundlaget for så vidt angår visse fordringer, henhører fastsættelsen af det tidspunkt, fra hvilket denne frist skal regnes, under national ret, dog under iagttagelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 21.1.2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 16 og 17 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 36 og 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 Hvad angår ækvivalensprincippet bemærkes, at Domstolen ikke råder over nogen oplysninger, der kan give anledning til tvivl om, hvorvidt den ordning, der omhandles i hovedsagen, er forenelig med dette princip.
- 25 For så vidt angår effektivitetsprincippet fastslog Domstolen i relation til momsdirektivets artikel 185, der som fremhævet af Domstolen skal fortolkes i overensstemmelse med direktivets artikel 90 (dom af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 35), at for så vidt som den afgiftspligtige ikke har udvist manglende agtpågivenhed, og der ikke foreligger noget misbrug eller medvirken til svig, kan en frist, som begyndte at løbe fra tidspunktet for udstedelsen af de oprindelige fakturaer, og som for visse transaktioner udløb inden denne berigtigelse, ikke med rette være til hinder for udøvelse af retten til nedsættelse af momsen (jf. i denne retning dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Sådanne fremgangsmåder for beregning af fristen kan således ikke være begrundet i nødvendigheden af at tage hensyn til uvisheden om, hvorvidt ikke-betalingen af fordringen er endelig (jf. i denne retning dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 33-35 og 44).
- 27 Det bemærkes hertil, at Domstolen allerede har fastslået, at EU-retten er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige nægtes ret til tilbagebetaling af moms med den begrundelse, at den i denne lovgivning fastsatte præklusionsfrist for udøvelse af denne ret begyndte at løbe fra leveringstidspunktet for varerne og var udløbet inden indgivelsen af tilbagebetalingsanmodningen (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 51), eller fra datoen for udstedelse af de nævnte oprindelige fakturaer og var udløbet (dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 44).
- 28 Det følger heraf, at såfremt en medlemsstat har truffet bestemmelse om, at en kreditors ret til at opnå den i momsdirektivets artikel 90 omhandlede nedsættelse af afgiftsgrundlaget er undergivet en forældelsesfrist, må denne frist ikke begynde at løbe fra tidspunktet for opfyldelsen af den oprindelige betalingsforpligtelse, men fra det tidspunkt, hvor fordringen er blevet endeligt uerholdelig.

- 29 Selv om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning fastsætter en forældelsesfrist på fem år, der begynder at løbe fra det år, hvor retten til at indgive en sådan anmodning opstod, fremgår det af det af den forelæggende ret oplyste, at FGSZ indgav en anmodning om tilbagebetaling af moms den 19. december 2019, dvs. seks dage efter at kurator for debitorselskabet havde fastslået, at den omhandlede fordring var uerholdelig.
- 30 Det følger heraf, at den afgiftspligtige har udvist agtpågivenhed ved indgivelse af anmodningen inden for denne frist, og at den pågældende ikke må fratages sin ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget.
- 31 Endelig bemærkes endvidere dels, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, opfylder betingelserne for at have direkte virkning, dels, at princippet om EU-rettens forrang indebærer, at enhver national ret har pligt til under en sag, der henhører under dens kompetence, som organ i en medlemsstat at undlade at anvende enhver national bestemmelse, der er i strid med en EU-retlig bestemmelse, som har direkte virkning i den sag, som den skal påkende. Når en afgiftspligtig person såsom FGSZ ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i national lovgivning, som ikke er forenelige med denne bestemmelse, kan den afgiftspligtige person påberåbe sig denne bestemmelse over for den pågældende medlemsstat for de nationale retter for at opnå nedsættelse af sit momsgrundlag (dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 51 og 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet, skal fortolkes således, at når en medlemsstat fastsætter en forældelsesfrist, efter udløbet af hvilken en afgiftspligtig person, der har en fordring, som er blevet endeligt uerholdelig, ikke længere kan gøre sin ret til at opnå nedsættelse af afgiftsgrundlaget gældende, skal denne frist ikke begynde at løbe fra det tidspunkt, hvor den oprindelige betalingsforpligtelse indtrådte, men fra det tidspunkt, hvor fordringen blev endeligt uerholdelig.

### Sagsomkostninger

- 33 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

Af disse grunde bestemmer Domstolen (Sjette Afdeling):

**Artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet, skal fortolkes således, at når en medlemsstat fastsætter en forældelsesfrist, efter udløbet af hvilken en afgiftspligtig person, der har en fordring, som er blevet endeligt uerholdelig, ikke længere kan gøre sin ret til at opnå nedsættelse af afgiftsgrundlaget gældende, skal denne frist ikke begynde at løbe fra det tidspunkt, hvor den oprindelige betalingsforpligtelse indtrådte, men fra det tidspunkt, hvor fordringen blev endeligt uerholdelig.**

Underskrifter