

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

9. februar 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90 – afgiftsgrundlag – nedsættelse – forsikringsgiver, der betaler en erstatning til forsikringstagere for ubetalte fordringer inklusive moms – national lovgivning, der nægter denne forsikringsgiver nedsættelse af afgiftsgrundlaget som retssuccessor – princippet om afgiftsneutralitet – effektivitetsprincippet«

I sag C-482/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 29. juni 2021, indgået til Domstolen den 5. august 2021, i sagen

Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan, og dommerne N. Jääskinen og M. Gavalec (refererende dommer),

generaladvokat: T. Župeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe ved ügyvédek T. Fehér og P. Jalsovszky,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede,
- den portugisiske regering ved P. Barros da Costa, R. Campos Laires, S. Jaulino og J. Ramos, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Sipos og V. Uher, 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 artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Euler Hermes SA Magyarországi Fióktelepe, et ungarsk selskab, og på den anden side Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale skatte-, afgifts- og toldmyndighed, Ungarn) vedrørende en anmodning om nedsættelse af afgiftsgrundlaget for merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

4 Dette direktivs artikel 9, stk. 1, første afsnit, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

5 Direktivets artikel 63 er sålydende:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

6 Direktivets artikel 66 er affattet på følgende måde:

»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

a) senest ved udstedelsen af faktura

b) senest når vederlaget indgår

c) såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en specificeret frist, som senest er ved udløbet af den frist for udstedelse af fakturaer, der er pålagt af medlemsstaterne i medfør af artikel 222, eller såfremt en sådan frist ikke er pålagt af

medlemsstaten, inden for en specificeret frist fra datoen for afgiftspligten.

Undtagelsesbestemmelsen i stk. 1 finder dog ikke anvendelse på leveringer af ydelser, for hvilke kunden er momspligtig i medfør af artikel 196, og på leveringer eller overførsler af varer som omhandlet i artikel 67.«

7 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer følgende:

»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.«

8 Dette direktivs artikel 90 fastsætter:

»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.«

9 Nævnte direktivs artikel 135, stk. 1, litra a), har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder ydelser udført af forsikringsmæglere og formidlere i forbindelse med disse transaktioner.«

10 Samme direktivs artikel 250, stk. 1, fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

Ungarsk ret

Lov CL af 2017

11 § 196 i adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov CL af 2017 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer:

»1) Når Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol, Ungarn)], Kúria [(øverste domstol, Ungarn)] eller Den Europæiske Unions Domstol med tilbagevirkende kraft fra datoen for afgørelsens offentliggørelse fastslår, at en retsforord, der fastsætter en afgiftspligt, er i strid med grundloven eller med en bindende retsakt fra Den Europæiske Union eller, hvis det drejer sig om en national forord, med enhver anden retsregel, og denne retsafgørelse skaber en ret til tilbagebetaling for den afgiftspligtige person, foretager afgiftsmyndigheden i første instans tilbagebetaling på denne sidstnævntes anmodning – ifølge de angivne betingelser i den omhandlede afgørelse – i overensstemmelse med bestemmelserne i nærværende bestemmelse.

[...]

3) Anmodningen skal bl.a. indeholde de oplysninger, der er nødvendige for, at afgiftsmyndigheden kan identificere den afgiftspligtige, den afgift, der er betalt på datoen for indlevering af anmodningen, og som kræves tilbagebetalt, og det tvangsfuldbyrdsdokument, på baggrund af hvilket den er blevet betalt; anmodningen skal desuden henvise til afgørelsen fra Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstolen)], Kúria [(øverste domstol)] eller Domstolen og indeholde en erklæring om

- a) at den afgiftspligtige på datoen for indleveringen af anmodningen ikke har væltet afgiften, som kræves tilbagebetalt, over på en anden person
- b) der ikke er sket tilbagebetaling af afgiften til den afgiftspligtige eller en anden person før indgivelsen af anmodningen på grundlag af en administrativ eller retslig procedure, og at der ikke verserer nogen procedure af denne art på tidspunktet for indgivelsen af anmodningen, medmindre den afgiftspligtige inden 90 dage efter anmodningens indgivelse godtgør over for afgiftsmyndigheden, at sagen er afsluttet.

4) Hvis de øvrige betingelser i stk. 3, litra a) og b), ikke er opfyldt, afviser afgiftsmyndigheden anmodningen ved afgørelse. Hvad angår indholdet af fuldbyrdsgrundlaget iværksætter afgiftsmyndigheden ikke nogen fuldbyrdsakter mellem indgivelsen af anmodningen og den endelige afslutning af proceduren og, i tilfælde af en afgørelse om tilbagebetaling, efter at denne er blevet endelig, indtil den endelige annullation eller ophævelse af denne afgørelse.«

Momsloven

12 Følgende er fastsat i § 5, stk. 1, i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«):

»I momsmæssig henseende forstås ved »afgiftspligtig person« en person eller enhed med rets- og handleevne, som i eget navn udøver økonomisk virksomhed, uanset stedet for, formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. [...]«

13 Den nævnte lovs § 55 har følgende ordlyd:

»1) Afgiftspligten forfalder på opfyldelsestidspunktet for den transaktion, som bevirker afgiftens indtræden (herefter »opfyldelse«).

2) Retsvirkningen i henhold til stk. 1 indtræder ligeledes, hvis der udstedes en faktura, selv om der ikke er sket opfyldelse. Afgiftspligten indtræder for den afgiftspligtige, der på fakturaen er leverandør af varerne eller tjenesteydelsen, medmindre denne med sikkerhed godtgør, at

- a) der trods udstedelse af en faktura ikke er sket nogen opfyldelse, eller
- b) der er sket opfyldelse, men at denne er sket via en tredjemand,

og at den pågældende parallelt hermed straks har gjort det nødvendige for at annullere den udstedte faktura, eller at vedkommende – når fakturaen er udstedt i hans eller hendes navn, men er udstedt af tredjemand – straks har underrettet den person eller det organ, der er anført på fakturaen som køber af varerne eller modtageren af tjenesteydelsen, om, at der foreligger en situation som omhandlet i nærværende bestemmelses litra a) eller b).«

14 Lovens §56 har følgende ordlyd:

»Den forfaldne afgift fastsættes på tidspunktet for afgiftens indtræden –medmindre andet er fastsat i denne lov.«

15 Nævnte lovs §77, stk. 7, fastsætter:

»Navnlig under hensyn til princippet om udøvelse af rettigheder i overensstemmelse med deres formål kan afgiftsgrundlaget nedsættes efterfølgende, uden afgift, for hele eller en del af den modydelse, der er bogført som uerholdelige fordring, hvis følgende betingelser kumulativt er opfyldt:

- a) den afgiftspligtige person og køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen er uafhængige parter
- b) den afgiftspligtige person i henhold til bestemmelserne i stk. 8 forudgående skriftligt underretter køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen, medmindre køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen ikke længere eksisterer og ikke har nogen retssuccessor
- c) den afgiftspligtige person ikke er under konkursbehandling, likvidation eller tvangslikvidation på tidspunktet for indgivelsen af den erklæring, der vedrører den uerholdelige fordring
- d) køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen ikke er under konkursbehandling, likvidation eller tvangslikvidation på tidspunktet for levering af varer eller tjenesteydelser, der udgør grundlaget for bogføringen af fordringen som uerholdelig fordring
- e) køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen ikke optræder i databasen over personer, der har en betydelig afgiftsudestående eller en betydelig afgiftsgæld, hvilket kan undersøges på afgiftsmyndighedens hjemmeside, på tidspunktet for leveringen af varer eller tjenesteydelser, der tjener som grundlag for bogføringen af fordringen som uerholdelig fordring eller det foregående år
- f) det afgiftsregistreringsnummer, som køberen af varen eller tjenesteydelsen har, ikke var blevet slettet på tidspunktet for leveringen af varerne eller tjenesteydelsen, der danner grundlag for bogføringen af fordringen som uerholdelig fordring
- g) den statslige skatte-, afgifts- og toldmyndighed ikke har givet den afgiftspligtige oplysninger om, at køberen af varen eller modtageren af tjenesteydelsen har unddraget sig sine afgiftsmæssige forpligtelser på tidspunktet for leveringen af varerne eller tjenesteydelsen, der lå til grund for bogføringen af fordringen som uerholdelig fordring
- h) der er gået mindst et år efter, at betalingen af modydelsen for levering af varer eller tjenesteydelser, som ligger til grund for bogføringen af fordringen som uerholdelig fordring, er forfalden til betaling, og
- i) modydelsen for leveringen af varer eller tjenesteydelser, der udgør grundlaget for bogføringen af fordringen som uerholdelig fordring, ikke er blevet betalt eller dækket på anden måde.«

Lov CLI af 2017

16 § 12 i adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (lov CLI af 2017 om skatte- og afgiftsmyndigheden) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen,

bestemmer:

»1) Medmindre andet er fastsat i denne lov, tilkommer alle de rettigheder, der tilhørte den retlige forgænger, den afgiftspligtige persons retssuccessor i civilretlig forstand på samme måde som alle forpligtelser, der ikke er blevet opfyldt af den retlige forgænger, i forhold til de aktiver, der opnås som følge af retssuccessionen. Hvis der er flere retssuccessorer, opfylder de sidstnævnte den retlige forgængers forpligtelser i forhold til aktiverne. I tilfælde af manglende opfyldelse hæfter de solidarisk for den retlige forgængers gæld. Hvad angår aktiverne har de ret til forholdsmæssigt tilskud, medmindre andet er aftalt.

2) Skatte- og afgiftsmyndigheden kontrollerer, om retssuccessoren opfylder de retlige betingelser vedrørende perioden forud for successionen, herunder den retlige forgængers tidligere skatte- og afgiftsgrundlag, og vurderer også den retlige forgængers adfærd.

3) Stk. 1 og 2 finder ligeledes anvendelse i tilfælde, hvor en individuel erhvervsdrivende ændrer sin virksomheds selskabsform til et enkeltmandsfirma.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17 Sagsøgeren i hovedsagen udøver forsikringsvirksomhed, inden for rammerne af hvilken sagsøgeren på grundlag af en forsikringsaftale forpligter sig til at udbetale erstatning til sine forsikringstagere i tilfælde af, at forsikringstagerens kunder ikke betaler en bestemt fordring. Erstatningsbeløbet udgør i princippet 90% af værdien af den ubetalte fordring med tillæg af moms. I henhold til denne forsikringsaftale overdrages den tilsvarende del af fordringens værdi og alle de dertil knyttede rettigheder, der oprindeligt tilfaldt forsikringstageren, sagsøgeren i hovedsagen, når denne har udbetalt erstatning. I praksis bæres den moms, som forsikringstagerne tidligere har betalt til statskassen, men som disse har overvæltet på deres kunder, og som disse kunder ikke har betalt, af sagsøgeren i hovedsagen for så vidt angår den del, der vedrører det overtagne momsbeløb.

18 Den 31. december 2019 indgav sagsøgeren i hovedsagen en anmodning til skatte- og afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling af momsen på de uerholdelige fordringer på i alt 225 855 154 ungarske forint (HUF) (ca. 680 631 EUR) og 128 240,44 EUR samt betaling af renter og morarenter svarende til 1/365 af værdien, forhøjet med 5 procentpoint på grundlag af den ungarske centralbanks sats, der fandt anvendelse på tidspunktet for udløbet eller morarente på grundlag denne banks sædvanlige sats.

19 Til støtte for denne anmodning gjorde sagsøgeren i hovedsagen gældende, at størrelsen af de erstatningsbeløb, som sagsøgeren havde betalt efter den 1. januar 2014 for endegyldigt uerholdelige fordringer, som denne havde forsikret, ligeledes omfattede momsbeløbet. Under henvisning til Domstolens kendelse af 24. oktober 2019, *Porr Építési Kft. (C-292/19)*, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:901, præciserede sagsøgeren, at momslovens bestemmelser, i strid med momsdirektivets artikel 90, ikke før den 1. januar 2020 tillod en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for moms i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af modydelsen for den leverede vare eller tjenesteydelse, også når en fordring var blevet endegyldigt uerholdelig.

20 Ved afgørelse af 29. januar 2020 afslog Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-budapesti Adó- és Vámigazgatósága (told- og skattedirektorat i Budapest Nord, henhørende under den nationale skatte-, afgifts- og toldmyndighed, Ungarn) (afgiftsmyndighed i første instans) nævnte anmodning med den begrundelse, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde foretaget de transaktioner, der lå til grund for de omhandlede uerholdelige fordringer.

21 Ved afgørelse af 15. april 2020 afviste sagsøgte i hovedsagen den klage, som sagsøgeren i

hovedsagen havde indgivet over denne afgørelse af 29. januar 2020, og stadfæstede afgørelsen. I denne henseende fandt sagsøgte, at en ændring af den afgiftspligtige på grundlag af en forsikringsaftale ikke udgjorde en succession i afgiftsretlig henseende, eftersom de materielle betingelser for at kunne imødekomme et krav om tilbagebetaling af moms ikke var opfyldt, eftersom sagsøgeren i hovedsagen ikke var den afgiftspligtige for så vidt angik de transaktioner, for hvilke sagsøgeren havde til hensigt at udøve den deraf følgende ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget og tilbagebetaling af den deraf følgende moms.

22 Sagsøgeren i hovedsagen har anlagt sag ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn), som er den forelæggende ret, til prøvelse af denne afgørelse af 15. april 2020, hvorved sagsøgeren principalt har nedlagt påstand om domstolsprøvelse af denne afgørelse og om ændring heraf med tilbagevirkende kraft. Ifølge sagsøgeren har denne i henhold til den forsikringsaftale, der er nævnt i denne doms præmis 17, i sin egenskab af sine forsikringstageres retssuccessor ret til tilbagebetaling af moms for de omhandlede uerholdelige fordringer. Sagsøgeren råder ligeledes over denne ret i henhold til EU-retten i medfør af princippet om afgiftsneutralitet.

23 Sagsøgte i hovedsagen har nedlagt påstand om frifindelse. Sagsøgte har gjort gældende, at i henhold til såvel EU-retten som den ungarske lovgivning har et forsikringsselskab som sagsøgeren i hovedsagen ikke i medfør af momsdirektivets artikel 90 ret til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, der finder anvendelse i tilfælde af endelig ikke-betaling. Ifølge sagsøgte i hovedsagen tilkommer retten til at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms den afgiftspligtige, hvis fordring er blevet endegyldigt uerholdelig, og som har betalt denne afgift. Sagsøgte har fremhævet, at afgiftssubjektet i det foreliggende tilfælde ikke er sagsøgeren i hovedsagen, men dennes forsikringstager. Sagsøgte i hovedsagen har desuden præciseret, at sagsøgeren i hovedsagen ikke har betalt momsen, men det beløb, der er forsikret i henhold til denne forsikringsaftale, således at hvis sagsøgeren fik medhold i sin påstand om tilbagebetaling af moms, ville dette medføre en ugrundet berigelse af denne.

24 Hvad angår de omhandlede fordringer har den forelæggende ret anført, at disse fordringer på tidspunktet for deres overførsel til sagsøgeren i hovedsagen endnu ikke blev anset for uerholdelige, og at de først endegyldigt blev det efter denne overførsel. Den forelæggende ret har ligeledes præciseret, at momsloven indtil den 1. januar 2020 var i strid med EU-retten, eftersom denne lov ikke tillod en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for sådanne fordringer.

25 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt de ungarske bestemmelser, der finder anvendelse på den tvist, som er indbragt for den, og skatte- og afgiftsmyndighedens praksis på grundlag heraf er forenelige med EU-retten, med Domstolens praksis samt med proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet.

26 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet – navnlig i betragtning af, at en medlemsstat ikke kan opkræve et højere momsbeløb end det beløb, som leverandøren af varen eller tjenesteydelsen faktisk har modtaget på grundlag af den pågældende levering – og den i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a), omhandlede undtagelse – navnlig for så vidt angår kravet om at behandle den pågældende aktivitet som en enkelt fritaget transaktion, idet der henvises til de i punkt 35, 37 og 53 i generaladvokat [Mengozzis] forslag til afgørelse i sag C-242/08, Swiss Re, nævnte principper – samt pligten til at sikre den frie bevægelighed for kapital og tjenesteydelser på det indre marked til hinder for en praksis i en medlemsstat, hvorefter nedsættelsen af det afgiftsgrundlag, der skal anvendes i tilfælde af en endegyldig ikke-betaling som fastsat i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, ikke finder anvendelse i et

tilfælde, hvor en forsikringsgiver, som i forbindelse med sin kreditforsikringsvirksomhed har udbetalt en erstatning til forsikringstageren svarende til afgiftsgrundlaget og ligeledes til den moms, som skal betales på tidspunktet for forsikringsbegivenhedens indtræden (manglende betaling fra forsikringstagerens kunde), hvilket indebærer, at fordringen i henhold til forsikringsaftalen er blevet overdraget til forsikringsgiveren sammen med alle de til den pågældende fordring hørende fuldbyrdelesrettigheder, når følgende omstændigheder foreligger:

- a) den nationale lovgivning tillod på det tidspunkt, hvor de omhandlede fordringer blev uerholdelige, ikke nogen nedsættelse af afgiftsgrundlaget som følge af uerholdelige fordringer,
- b) siden det blev konstateret, at dette forbud var uforeneligt med EU-retten, har det i henhold til gældende national ret konsekvent været udelukket at [tilbagebetale] moms på uerholdelige fordringer til leverandøren af den oprindelige vare eller tjenesteydelse (forsikringstageren), som følge af at forsikringsgiveren har refunderet det pågældende momsbeløb til denne, og
- c) forsikringsgiveren kan bevise, at dennes fordring mod skyldneren er blevet endegyldigt uerholdelig?»

Om det præjudicielle spørgsmål

27 Indledningsvis bemærkes for det første, at den forelæggende ret i sit spørgsmål har henvist til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a), som fastsætter en fritagelse for forsikringstransaktioner. I det foreliggende tilfælde har sagsøgeren i hovedsagen imidlertid nedlagt påstand om tilbagebetaling af den moms, som de afgiftspligtige har betalt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner og ikke i forbindelse med forsikringstransaktioner, der er fritaget i henhold til denne bestemmelse. Følgelig er den nævnte bestemmelse uden relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

28 For det andet har den forelæggende ret henvist til EUF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for tjenesteydelser og kapital. I det foreliggende tilfælde bemærkes, at tvisten i hovedsagen er kendetegnet ved elementer, der alle er begrænset til én og samme medlemsstat, eftersom den står mellem en ungarsk virksomhed med hjemsted på ungarsk område og den ungarske skatteforvaltning, dvs. direktoratet for klager ved den nationale skatte-, afgifts- og toldmyndighed.

29 I denne henseende bemærkes, at bestemmelserne i EUF-traktaten vedrørende etableringsfriheden, den frie udveksling af tjenesteydelser og den frie bevægelighed for kapital ikke finder anvendelse på en situation, hvor samtlige elementer er begrænset til en enkelt medlemsstat (dom af 15.11.2016, Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

30 Følgelig finder EUF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for tjenesteydelser og kapital ikke anvendelse på tvisten i hovedsagen.

31 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, samt proportionalitetsprincippet, princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke finder anvendelse på et forsikringselskab, der inden for rammerne af en forsikringsaftale om kommercielle fordringer som erstatning for en fordrings ikke-betaling har betalt en forsikringstager en del af afgiftsgrundlaget for den omhandlede afgiftspligtige transaktion inklusive moms, til trods for at denne del af fordringen og alle de dermed forbundne rettigheder er blevet overdraget til dette

forsikringsselskab i henhold til forsikringsaftalen.

32 Det bemærkes for det første, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, omhandler tilfælde af annulation, 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 (dom af 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

33 Henset til ordlyden af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, sammenholdt med 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 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

34 For det andet 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 fastslået, 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 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 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

35 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 (dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

36 I det foreliggende tilfælde skal det efterprøves, om ikke-betalingen af fordringerne under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er omfattet af momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

37 I denne henseende bemærkes, at i henhold til dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a) og c), er levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

38 Domstolen har herved udtalt, at kvalificeringen af en »transaktion mod vederlag« blot forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af varer eller tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget (jf. i denne retning dom af 3.7.2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har ligeledes fastslået, at for at en levering af goder eller tjenesteydelser kan anses for at være foretaget »mod vederlag«, kræves det ikke, at modydelsen for denne

levering skal erlægges direkte af modtageren af ydelserne, men modydelsen kan også erlægges af en tredjemand (jf. i denne retning dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). Det fremgår af denne retspraksis, at det afgørende ved denne kvalificering er, om der faktisk er betalt en modydelse.

39 I det foreliggende tilfælde har sagsøgeren i hovedsagen betalt en erstatning til de afgiftspligtige kunder svarende til 90% af de omhandlede fordringsbeløb inklusive moms.

40 I denne sammenhæng fremgår det, at den del af fordringerne, som sagsøgeren i hovedsagen har gjort krav på, faktisk af de afgiftspligtige kunder er blevet opfattet som modydelse for de omhandlede afgiftspligtige transaktioner, således at den ikke kan anses for at være genstand for »ikke-betaling« som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

41 Det følger heraf, at denne del af fordringerne, selv om den er modtaget som erstatning, ikke kan give de afgiftspligtige kunder nogen form for ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen.

42 Det kan i øvrigt ikke, henset til de EU-retlige momsbestemmelser og uafhængigt af de nationale regler, der kan regulere overdragelser af fordringer i henhold til civilretten, antages, at et forsikringsselskab som sagsøgeren i hovedsagen kan udpeges som den afgiftspligtige, der for så vidt angår den del af fordringerne, der har været genstand for erstatning og overdragelse, har ret til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

43 En anerkendelse af denne egenskab for en sådan forsikringsgiver ville nemlig være i strid med princippet om afgiftsneutralitet, eftersom den moms, der betales til skatte- og afgiftsmyndigheden, ikke er nøjagtigt forholdsmæssig i forhold til den pris, som de afgiftspligtige kunder, der har foretaget de omhandlede afgiftspligtige transaktioner, faktisk har modtaget.

44 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke finder anvendelse på et forsikringsselskab, der inden for rammerne af en forsikringsaftale om kommercielle fordringer som erstatning for en fordrings ikke-betaling har betalt forsikringstageren en del af afgiftsgrundlaget for den omhandlede afgiftspligtige transaktion inklusive moms, til trods for at denne del af fordringen og alle de dermed forbundne rettigheder er blevet overdraget til dette forsikringsselskab i henhold til forsikringsaftalen.

Sagsomkostninger

45 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 de 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, og princippet om afgiftsneutralitet

skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling, der er fastsat i denne bestemmelse, ikke finder anvendelse på et forsikringsselskab, der inden for rammerne af en forsikringsaftale om kommercielle fordringer som erstatning for en fordrings ikke-betaling har betalt en

forsikringstager en del af afgiftsgrundlaget for den omhandlede afgiftspligtige transaktion inklusive moms, til trods for at denne del af fordringen og alle de dermed forbundne rettigheder er blevet overdraget til dette forsikringsselskab i henhold til forsikringsaftalen.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.