

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

13. marts 2014 (*)

»Det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – forudbetaling – nægtelse af fradrag – svig – berigtigelse af momsfradrag, når den afgiftspligtige ydelse ikke leveres – betingelser«

I sag C-107/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien) ved afgørelse af 14. februar 2013, indgået til Domstolen den 4. marts 2013, i sagen:

FIRIN OOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (refererende dommer) og A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved A. Manov, som befuldmægtiget
- den bulgarske regering ved E. Petranova og D. Drambozova, som befuldmægtigede
- den estiske regering ved N. Grünberg og M. Linntam, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. De Stefano
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og N. Nikolova, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. december 2013, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 65, artikel 90, stk. 1, artikel 168, litra a), artikel 185, stk. 1, og artikel 205 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem FIRIN OOD (herefter »FIRIN«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktør for direktoratet »klager, skattepraksis og området for social sikring« for Veliko Tarnovo by under centraladministrationen ved det nationale agentur for indtægter, herefter »Direktor«) vedrørende retten til fradrag i form af et skattefradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) i forbindelse med dette selskabs forudbetaling med henblik på levering af mel.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 er levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

4 Direktivets artikel 14, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder i henhold til direktivets artikel 63 på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

6 Samme direktivs artikel 65 bestemmer:

»Såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.«

7 Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»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.«

8 I henhold til direktivets artikel 167 indtræder fradragsretten, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder.

9 Nævnte direktivs artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

10 Samme direktivs artikel 178 har følgende ordlyd:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 229-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

11 Ifølge artikel 184 i direktiv 2006/112 reguleres det oprindeligt foretagne fradrag, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

12 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.«

13 I henhold til direktivets artikel 186 fastsætter medlemsstaterne de nærmere bestemmelser for anvendelsen af direktivets artikel 184 og 185.

14 Samme direktivs artikel 193 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

15 I medfør af artikel 203 i direktiv 2006/112 påhviler momsen enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.

16 Direktivets artikel 205 har følgende ordlyd:

»I de i artikel 193-200 samt artikel 202, 203 og 204 omhandlede tilfælde kan medlemsstaterne lade en anden end den betalingspligtige person hæfte solidarisk for momsens erlæggelse.«

Bulgarsk ret

17 Artikel 70, stk. 5, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) i den version, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (DV nr. 63, af 4.8.2006, herefter »ZDDS«), fastsætter, at der ikke er fradragsret for indgående moms, når denne er faktureret uretmæssigt.

18 ZDDS' artikel 177 bestemmer:

»(1) Den registrerede person – modtageren af den afgiftspligtige levering – hæfter for den af en anden registreret person skyldige, men ikke betalte afgift, såfremt der er blevet gjort brug af retten til fradrag af indgående afgift i direkte eller indirekte forbindelse med den skyldige og ikke betalte

afgift.

(2) Hæftelsen efter stk. 1 indtræder, såfremt den registrerede person vidste eller burde have vidst, at afgiften ikke betales, og dette er blevet bevist af kontrolorganerne på den måde, der er fastsat i artikel 117-120 i Danachno-osiguritelnia protsesualen kodex (afgifts- og socialforsikringsprocesloven).

(3) Det antages i forbindelse med stk. 2, at den pågældende person burde have haft kendskab hertil, såfremt følgende kumulative betingelser er opfyldt:

1. Den skyldige afgift jf. stk. 1 for en afgiftsperiode er reelt ikke blevet betalt af nogen af de forudgående leverandører for så vidt angår en afgiftspligtig levering af en vare eller en afgiftspligtig tjenesteydelse, uanset om denne foreligger i samme, en ændret eller forarbejdet form.

2. Den afgiftspligtige levering er alene proforma, udgør en omgåelse af loven eller sker til en pris, der adskiller sig væsentligt fra markedsprisen.

(4) Hæftelsen efter stk. 1 er ikke afhængig af opnåelsen af en præcis fordel som følge af den manglende indbetaling af den skyldige moms.

(5) Under de i stk. 2 og 3 omhandlede omstændigheder hæfter ligeledes leverandøren i et tidligere led end den afgiftspligtige person, som skylder den ikke-erlagte afgift.

(6) I de i stk. 1 og 2 omhandlede tilfælde indtræder hæftelsen mod den afgiftspligtige person, som er direkte modtager af den levering, for hvilken den skyldige afgift ikke er blevet indbetalt, og hvis inddrivelsen slår fejl, kan hæftelsen gøres gældende mod enhver efterfølgende modtager i leveringskæden.

(7) Stk. 6 finder tilsvarende anvendelse mutatis mutandis for efterfølgende leverandører.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 FIRIN, som er indtrådt i »Hlebozavod Korns« retsstilling, er et bulgarsk selskab, som driver virksomhed inden for produktion af og handel med brød og konditorivarer. 99% af kapitalen ejes af York Sky EOOD (herefter »York Sky«), og resten ejes af Krasen Yorkishev.

20 I slutningen af 2010 bestilte FIRIN 10 000 tons hvede fra Agra Plani EOOD (herefter »Agra Plani«), et selskab, som er ejet 100% af Krasen Yorkishev. Agra Plani udstedte for denne transaktion, som blev betalt forud, en faktura den 29. november 2010 på 3 600 000 BGN, idet der var angivet moms på 600 000 BGN.

21 Som følge af en kontrol har de bulgarske skattemyndigheder nægtet fradraget af dette beløb på 600 000 BGN, som FIRIN har foretaget i sine momsangivelser for november-december 2010.

22 Skattemyndighederne begrundede denne nægtelse med, at ydelsen ikke var blevet leveret, og at fakturaen af 29. november 2010 indgik i en svigagtig ordning, som kontrollen havde afsløret. Da Agra Plani ikke var registreret ved den nationale korntjeneste, var selskabet ikke i henhold til national ret godkendt til at handle med korn, hvilket FIRIN ikke kunne være uvidende om. Den samlede størrelse af de indbetalinger, som FIRIN havde foretaget siden den 30. november 2010 til Agra Plani på i alt 4 170 000 BGN, dvs. et beløb, der er højere end det skyldige beløb ifølge fakturaen, var på dette tidspunkt blevet overført til York Skays konto. På samme tidspunkt var et beløb på 3 600 000 BGN blevet overført af York Sky til FIRIN's konto.

23 Da der ikke forelå nogen troværdige begrundelser, godkendte skattemyndighederne ikke de

fremlagte forklaringer om disse kontobevægelser art, som ifølge FIRIN for det første var resultatet af et lån fra Agra Plani til York Skay og for det andet et supplerende kapitaltilskud til FIRIN.

24 Som følge af denne kontrol blev der udstedt en berigtiget afgiftsansættelse den 26. september 2011. FIRIN indgav en klage over denne ansættelse ved Direktor. Ved afgørelse af 16. januar 2012 stadfæstede Direktor afgiftsansættelsen.

25 FIRIN anlagde herefter sag til prøvelse af Direktors afgørelse ved den forelæggende ret, idet selskabet gjorde gældende, at det opfyldte betingelserne for at drage fordel af fradraget på 600 000 BGN, og at begrundelserne for afslaget på at give dette fradrag henviser til omstændigheder, herunder transaktionens fiktive karakter, som ikke finder anvendelse med henblik på nægtelsen af fradragsretten, men på iværksættelsen af hæftelsen for den moms, som leverandøren ikke har indbetalt.

26 I denne sammenhæng har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om retten til at fradrage moms kan godkendes i en situation, hvor leveringen af forskellige årsager ikke har fundet sted, og om det efterfølgende er muligt at foretage en berigtigelse. Retten har ligeledes rejst spørgsmålet, om den nationale ordning med solidarisk hæftelse på momsområdet er forenelig med EU-retten.

27 Det er på baggrund heraf, at Administrativen sad Veliko Tarnovo har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 65, artikel 90, stk. 1, og artikel 185, stk. 1, i [direktiv 2006/112], under omstændigheder som i tvisten i hovedsagen, hvor momsen straks og effektivt fradrages i forbindelse med forudbetaling for en fremtidig og klart bestemt afgiftspligtig levering af varer, sammenhængende fortolkes således, at der, henset til den manglende levering af modydelsen i overensstemmelse med leveringsbetingelserne, som følge af objektive og/eller subjektive omstændigheder skal nægtes ret til fradrag af indgående afgift på tidspunktet for rettens udøvelse?

2) Følger det af denne sammenhængende fortolkning, og henset til princippet om momsens neutralitet, at leverandørens objektive mulighed for at berigtige den fakturerede moms og/eller afgiftsberegningsgrundlaget ifølge fakturaen som foreskrevet i den nationale lov i denne situation er af betydning (henholdsvis ikke er af betydning), og hvilken virkning vil en sådan berigtigelse have for nægtelsen af det oprindelige momsfradrag?

3) Skal artikel 205, sammenholdt med artikel 168, litra a), og artikel 193, tillige under hensyn til [44.] betragtning [...] til direktiv 2006/112 fortolkes således, at medlemsstaterne lovligt kan nægte modtageren af en levering ret til fradrag af indgående afgift udelukkende ved anvendelse af kriterier, som de selv har indført i en national lov, hvorefter en anden person end den afgiftspligtige pålægges en afgiftsskyld, såfremt det endelige afgiftsresultat i denne situation er forskelligt fra det resultat, der nås ved en nøje overholdelse af de af medlemsstaten fastsatte regler?

4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares bekræftende, er nationale retsfor skrifter som de i hovedsagen omhandlede ved anvendelse af artikel 205 i direktiv 2006/112 lovlige og forenelige med principperne om effektivitet og proportionalitet, når der herved indføres en solidarisk hæftelse for betaling af moms, der støttes på formodninger, hvis forudsætninger ikke beror på umiddelbart konstaterbare objektive omstændigheder, men er udtryk for civilretlige institutter, som for så vidt angår den foreliggende sag skal afgøres endeligt under en anden sag?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

28 Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret, at Domstolen fortolker bestemmelserne i direktiv 2006/112 vedrørende to særlige aspekter af momsordningen, nemlig for det første retten til fradrag for indgående moms og for det andet den solidariske hæftelse for en afgiftspligtig person for den afgift, der skyldes af en tredjemand, således som det er fastsat i dette direktivs artikel 205.

29 Det bemærkes, at proceduren efter artikel 267 TEUF ifølge fast retspraksis er et middel til samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter, som giver Domstolen mulighed for at forsyne de nationale retter med de elementer vedrørende fortolkningen af EU-retten, som er nødvendige for, at de kan afgøre den for dem verserende tvist (jf. bl.a. dom af 19.12.2013, sag C-279/12, *Fish Legal* og *Shirley*, præmis 29).

30 Inden for rammerne af dette samarbejde foreligger der en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. dommen i sagen *Fish Legal* og *Shirley*, præmis 30).

31 Selv om det er ubestridt, at hovedsagen vedrører nægtelsen af FIRIN's ret til momsfradrag, fremgår det imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at den bulgarske skatteforvaltning ikke har krævet, at FIRIN hæfter solidarisk for *Agra Planis* afgiftsskyld.

32 Hvad angår rækkevidden af en sådan solidarisk hæftelse er den forelæggende rets tredje spørgsmål, delvist, og det fjerde spørgsmål, som vedrører fortolkningen af bestemmelserne i artikel 205 i direktiv 2006/112, således åbenlyst uden forbindelse med hovedsagens genstand og skal følgelig afvises.

Realiteten

33 Med sine spørgsmål vedrørende ordningen med momsfradrag, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 65, artikel 90, stk. 1, artikel 168, litra a), artikel 185, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det momsfradrag, som modtageren af en faktura udstedt med henblik på forudbetaling for levering af varer kan foretage, skal reguleres, når denne levering under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke gennemføres, skønt leverandøren forbliver skyldig at betale momsen og ikke har tilbagebetalt forudbetalingen.

34 Det bemærkes, at ifølge artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder fradragsretten, samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder, og at ifølge samme direktivs artikel 63 indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

35 Artikel 65 i direktiv 2006/112 – hvorefter afgiften, såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår – udgør en undtagelse fra reglen i artikel 63 og skal som sådan fortolkes strengt (dom af 21.2.2006, sag C-419/02, *BUPA Hospitals* og *Goldsborough Developments*, Sml. I, s. 1685, præmis 45).

36 For at momsen kan forfalde under sådanne omstændigheder, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs.

den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt, og dermed navnlig, at goderne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales (jf. i denne retning dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 48).

37 Det er nødvendigt at undersøge, om dette er tilfældet i hovedsagen, for at kunne fastslå, om den fradragsret, som FIRIN har påberåbt sig på grundlag af den omhandlede forudbetaling, foreligger.

38 Det fremgår i denne forbindelse af forelæggelsesafgørelsen, at da FIRIN foretog den i hovedsagen omhandlede forudbetaling, var de varer, som skulle være genstand for leveringen, klart bestemt.

39 Som generaladvokaten har anført i punkt 24 i forslaget til afgørelse, kan artikel 65 i direktiv 2006/112 ikke finde anvendelse, når afgiftspligtens indtræden er usikker på tidspunktet for betalingen af afdrag. Dette vil bl.a. være tilfældet, når der foreligger en svigagtig adfærd.

40 Det bemærkes således, at bekæmpelsen af svig, afgiftsunndragelse og eventuelt misbrug udgør et mål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at EU-retten ikke kan gøres gældende med henblik på at muliggøre misbrug eller svig. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 6.12.2012, sag C-285/11, Bonik, præmis 35-37).

41 Dette er tilfældet, når afgiftssvig er begået af den afgiftspligtige person selv. I det tilfælde er de objektive kriterier, som begrebet leveringer af varer eller tjenesteydelser, der er foretaget af en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab, og begrebet økonomisk virksomhed er baseret på, nemlig ikke opfyldt (jf. Bonik-dommen, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

42 Det er derimod ikke foreneligt med fradragsordningen i direktiv 2006/112 at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den af leverandøren begåede svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret (Bonik-dommen, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

43 Indførelse af en sådan sanktionsordning ville nemlig gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (jf. i denne retning Bonik-dommen, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

44 Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det følgelig de kompetente afgiftsmyndigheder i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i svig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. Bonik-dommen, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

45 Domstolen har imidlertid under sager, der er anlagt i henhold til artikel 267 TEUF, hverken kompetence til at prøve eller bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Det tilkommer således den forelæggende ret at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i denne sag, hvilket skal ske i henhold til de nationale bevisregler (jf. bl.a. Bonik-dommen).

46 Det følger heraf, at det alene tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om de omhandlede skattemyndigheder har godtgjort de objektive forhold, som de har påberåbt sig for at fastslå, at FIRIN ikke var uvidende om eller ikke burde have været uvidende om, at den forudbetaling, som selskabet foretog til leverandøren, ikke reelt tilsigtede levering af de varer, der var nævnt i den faktura, som sidstnævnte havde udstedt.

47 For at kunne give den forelæggende ret en nyttig besvarelse skal spørgsmålene vedrørende betingelserne for regulering af den moms, som FIRIN har fradraget, imidlertid undersøges, i tilfælde af at retten efter den undersøgelse, det tilkommer den at foretage, konkluderer, at alle de relevante forhold for den fremtidige levering kunne betragtes som allerede værende til dette selskabs kendskab på tidspunktet for indbetalingen af afdragene, og at denne levering således forekom usikker.

48 Det bemærkes i denne forbindelse, at artikel 184-186 i direktiv 2006/112 fastsætter betingelserne for skattemyndighederne til at kræve regulering fra en afgiftspligtig (jf. i denne retning dom af 18.10.2012, sag C-234/11, TETS Haskovo, præmis 26).

49 Hvad angår den eventuelle betydning for den afgiftspligtige persons momsfradrag af begivenheder indtrådt efter fradraget fremgår det af retspraksis, at den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til, og omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder, idet disse skal foretages på de betingelser, som er fastsat i artikel 184-186 (jf. TETS Haskovo-dommen, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

50 Den reguleringsordning, som er fastsat i de nævnte artikler, er således en integrerende del af den momsfradragssordning, som er indført ved direktiv 2006/112. Den har til formål at øge fradragenes præcision for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Ordningen har således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag af indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (jf. TETS Haskovo-dommen, præmis 30 og 31).

51 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der er opstået en eventuel forpligtelse til regulering af momsfradraget foretaget for indgående moms, fastsætter artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112 det princip, at en sådan regulering navnlig skal finde sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det omhandlede fradragbeløb (jf. TETS Haskovo-dommen, præmis 32).

52 I en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvoraf det ifølge den forelæggende rets bemærkninger fremgår, at den levering af varer, som FIRIN indbetalte en forudbetaling for, ikke blev gennemført, skal det som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, bemærkes, at en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det omhandlede fradragbeløb, er sket efter momsangivelsens udfærdigelse. I en sådan situation kan skattemyndigheden kræve regulering af den moms, som den afgiftspligtige person har fradraget.

53 Den omstændighed, at den moms, som skyldes af leverandøren, ikke er blevet reguleret, kan ikke rejse tvivl om denne konklusion.

54 Det bemærkes i denne forbindelse, at hvad angår behandlingen af moms, der er fejlagtigt faktureret, som følge af at der ikke har fundet en afgiftspligtig transaktion sted, følger det af direktiv 2006/112, at de to berørte erhvervsdrivende ikke nødvendigvis behandles ens. For det første skal

udstederen af en faktura i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112 betale den moms, der er anført på denne faktura, selv om der ikke har fundet en afgiftspligtig transaktion sted. For det andet er udøvelsen af fradragsretten for modtageren af en faktura i henhold til dette direktivs artikel 63 og 167 begrænset til udelukkende at omfatte afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion (dom af 31.1.2013, sag C-643/11, LVK – 56, præmis 46 og 47).

55 I en sådan situation sikres overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet ved den mulighed, som medlemsstaterne skal fastsætte, hvorefter enhver fejlagtigt faktureret afgift kan berigtiges, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller når udstederen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter (LVK – 56-dommen, præmis 48).

56 Som generaladvokaten i øvrigt har anført i præmis 43 i forslaget til afgørelse, forholder det sig således under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, at så længe leverandøren ikke har tilbagebetalt afdragene, kan afgiftsskylden for denne som følge af opkrævningen af forudbetalingen ikke nedsættes i henhold til bestemmelserne i artikel 65, sammenholdt med artikel 90 og 193 i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning for så vidt angår regulering af afgiftsgrundlaget i tilfælde af rabatter dom af 29.5.2001, sag C-86/99, Freemans, Sml. I, s. 4167, præmis 35).

57 Under disse omstændigheder og med forbehold for den afgiftspligtige persons ret til gennem den relevante nationale retsinstans at opnå tilbagebetaling fra sin leverandør af de afdrag, der er indbetalt for levering af varer, som ikke er blevet leveret, er den omstændighed, at den moms, som skyldes af denne leverandør, ikke er blevet reguleret, uden betydning for skattemyndighedernes ret til at opnå regulering af den moms, som den afgiftspligtige person har fradraget som følge af forudbetaling for denne levering.

58 Henset til ovenstående bemærkninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 65, artikel 90, stk. 1, artikel 168, litra a), artikel 185, stk. 1, og artikel 193 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de kræver, at det momsfradrag, som modtageren af en faktura udstedt med henblik på forudbetaling for levering af varer kan foretage, skal reguleres, når denne levering under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke gennemføres, skønt leverandøren fortsat er pligtig at betale denne afgift og ikke har tilbagebetalt forudbetalingen.

Sagens omkostninger

59 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 65, artikel 90, stk. 1, artikel 168, litra a), artikel 185, stk. 1, og artikel 193 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de kræver, at det fradrag for merværdiafgift, som modtageren af en faktura udstedt med henblik på forudbetaling for levering af varer kan foretage, skal reguleres, når denne levering under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke gennemføres, skønt leverandøren fortsat er pligtig at betale denne afgift og ikke har tilbagebetalt forudbetalingen.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.