

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

12. oktober 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 90, stk. 1 – direkte virkning – afgiftsgrundlag – nedsættelse i tilfælde af annullation, afbestilling eller ophævelse – nedsættelse i tilfælde af ikke-betaling eller delvis betaling – sontring – leasingkontrakt ophævet som følge af manglende betaling af afdragene«

I sag C-404/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) ved afgørelse af 8. juli 2016, indgået til Domstolen den 19. juli 2016, i sagen:

Lombard Ingatlan Lizing Zrt.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), som fungerende afdelingsformand, A. Arabadjiev og E. Regan,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Lombard Ingatlan Lízing Zrt. ved ügyvéd Cs. Tordai,
- den ungarske regering ved A.M. Pálffy og M.Z. Fehér, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved V. Bottka, A. Sipos og M. Owsiany-Hornung, 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, stk. 1 og 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (herefter »Lombard«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn, herefter »klagedirektoratet«) vedrørende sidstnævntes afslag på at tillade den berigtigelse af regninger, som Lombard havde foretaget med henblik på at opnå en nedsættelse af grundlaget for merværdiafgiften (moms), efter ophævelsen af flere leasingkontrakter på grund af leasingtagernes misligholdelse.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 73 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 som følger:

»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 Samme direktivs artikel 273 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 grænsepassagen.

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

Ungarsk ret

6 § 77 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemte følgende:

»(1) Ved levering af varer og ydelser eller erhvervelse af varer inden for Fællesskabet nedsættes afgiftsgrundlaget efterfølgende tilsvarende med værdien af den modydelse, som er blevet tilbagebetalt, eller som skal tilbagebetales til den berettigede, når efter transaktionens gennemførelse

- a) i tilfælde af transaktionens ugyldighed:
 - aa) den situation, der forelå før transaktionen blev påbegyndt, er blevet genskabt, eller
 - ab) det er blevet fastslået, at transaktionen har haft retsvirkninger i hele perioden før vedtagelsen af afgørelsen om dens ugyldighed, eller
 - ac) det er blevet fastslået, at transaktionen er gyldig, idet der er blevet fjernet en uforholdsmæssig fordel
- b) i tilfælde af mangelfuld gennemførelse af transaktionen:
 - ba) den berettigede ophæver aftalen ensidigt, eller
 - bb) den berettigede opnår en prisnedsættelse.

(2) Afgiftsgrundlaget nedsættes ligeledes efterfølgende, når

- a) et forskud tilbagebetales på grund af manglende gennemførelse
- b) et pant tilbagebetales på tidspunktet for tilbagelevering af pantets genstand.

(3) Afgiftsgrundlaget kan nedsættes efterfølgende, når der efter gennemførelsen af transaktionen sker prisnedsættelse i henhold til § 71, stk. 1, litra a) og b).«

7 Ordningen med egenberigtigelse er fastsat i § 49 i adózás rendjér?I szóló 2003. évi XCII. Törvény (lov nr. XCII af 2003 om beskatningsordningen), hvis stk. 1 og 3 har følgende ordlyd:

»(1) Den afgiftspligtige kan ved sin momsangivelse selv berigtige afgiften og afgiftsgrundlaget – undtagen for så vidt angår stempelafgifter og offentlige afgifter – samt budgetstøttebeløbene, uanset om disse allerede er blevet fastsat eller afventer fastsættelse. Såfremt den afgiftspligtige, inden skattemyndigheden påbegynder en kontrol, meddeler, at vedkommende ikke har beregnet afgiften, afgiftsgrundlaget eller budgetstøttebeløbene i henhold til loven, eller der er fejl i momsangivelsen med hensyn til afgiftsgrundlaget, afgiftsbeløbet eller budgetstøttebeløbene som følge af en regne- eller trykfejl, kan den afgiftspligtige foretage ændringer i sin momsangivelse ved egenberigtigelse. Egenberigtigelse tages ikke i betragtning i tilfælde, hvor den afgiftspligtige har indgivet sin momsangivelse for sent og ikke kan begrunde dette, eller når skattemyndigheden afslår den afgiftspligtiges anmodning om fristforlængelse. Der kan ikke foretages egenberigtigelse i tilfælde, hvor den afgiftspligtige i henhold til loven har anvendt de valgmuligheder, som indrømmes ved lov, og vil foretage en ændring af disse ved egenberigtigelse. Den afgiftspligtige kan efterfølgende udøve ret til eller påberåbe sig skattefordele ved egenberigtigelse.

[...]

(3) I henhold til de retsfor skrifter, der var gældende på tidspunktet, hvor forpligtelsen opstod, kan afgiftsgrundlaget, afgiften og budgetstøttebeløbene ændres ved egenberigtigelse inden for den forældelsesfrist, der er fastsat ved lov, for at fastsætte afgiften og med hensyn til afgiftsperioden for den afgift, som skal berigtiges. Egenberigtigelse omfatter fastsættelsen af afgiftsgrundlaget, afgiften eller de støttebidragsbeløb, som efterfølgende kommer til kendskab, og af ekstragebyret for egenberigtigelse, når dette er fastsat ved lov, momsangivelsen og den sam tidige betaling af det berigtigede afgiftsgrundlag, den berigtigede afgift, støttebidragsbeløbene eller ekstragebyret eller i givet fald anmodningen om støttebidragsbeløbene eller en nedsættelse af afgiften. Den omstændighed, at merværdiafgiften skal berigtiges som følge af en ændring af en

afgørelse fra skattemyndigheden, hvormed afgiften på importerede varer fastsættes, anses ikke for at være egenberigtigelse. Såfremt skattemyndigheden efterfølgende ændrer sin afgørelse om fastsættelse af afgift på indførsel af en vare, skal ændringen foretages i momsangivelsen for den måned, hvor betalingen blev foretaget.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Lombard, som er et ungarsk selskab, der tilbyder finansieringsydelser, indgik tre leasingkontrakter med købspligt vedrørende forskellige ejendomme. På tidspunktet for den faktiske overdragelse af de pågældende ejendomme i henholdsvis april 2006, februar 2007 og maj 2008 fakturerede selskabet samtlige huslejer, inklusive moms, til leasingtagerne, og på dette tidspunkt opstod selskabets afgiftspligt.

9 I november 2007, december 2008 og november 2009 opsagde Lombard de pågældende leasingkontrakter på grund af kun delvis betaling af skyldige beløb og selskabet tog ejendommene tilbage. Som følge heraf udstedte Lombard i løbet af 2010 og 2011 berigtigede regninger, hvori selskabet nedsatte afgiftsgrundlaget i forhold til de oprindelige regninger og fratrak den deraf følgende difference i udestående moms for februar, marts og maj 2011.

10 I forbindelse med en kontrol af momsangivelserne for perioden fra januar til juli 2011 konstaterede afgiftsmyndigheden i første instans en momsdifference, som Lombard skulle betale, pålagde selskabet en bøde og beregnede morarenter.

11 Lombard indbragte sagen for klagedirektoratet, som stadfæstede denne afgørelse med den begrundelse, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget kun ville være muligt efter en egenberigtigelse, jf. § 77 i lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen. Dette krav var i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 90, stk. 1, da bestemmelsen giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte betingelserne for at nedsætte afgiftsgrundlaget. Under alle omstændigheder kunne opsigelsen af en kontrakt på grund af manglende betaling eller for sen betaling anses for at være en ikke-betaling som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, som giver medlemsstaterne mulighed for at udelukke en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i et sådant tilfælde.

12 I søgsmålet til prøvelse af klagedirektoratets afgørelse har Lombard gjort gældende, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, ikke tillader medlemsstaterne at nægte retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ophævelse af en kontrakt om levering af varer. Med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse, som i øvrigt har direkte virkning, er årsagen til ophævelsen af de pågældende kontrakter, dvs. i nærværende sag ikke-betaling af modydelsen, nemlig irrelevant.

13 Den forelæggende ret har i denne henseende anført, at Lombard havde indgået leasingkontrakter med købspligt, hvori det var fastsat, at leasingtagerne ved kontraktens udløb skulle erhverve ejendomsretten til de pågældende ejendomme. Følgelig blev disse transaktioner kvalificeret som »levering af varer« med hensyn til moms, som forfaldt den dag, hvor leasingtagerne faktisk kom i besiddelse af de pågældende ejendomme.

14 Den forelæggende ret har desuden forklaret, at såfremt leasingtageren ikke kan eller ikke vil fortsætte med at betale lejen, er transaktionen blevet misligholdt. I et sådant tilfælde med kontrakter med vedvarende ydelser er det ikke muligt at genoprette den situation, som bestod inden indgåelsen af denne transaktion, idet brugsretten til leasingkontraktens genstand er blevet overdraget og ikke kan tilbageføres, men parterne kan aftale, at de i et sådant tilfælde anser kontrakten for at have haft retsvirkninger, indtil transaktionen blev misligholdt. For så vidt angår de leasingkontrakter, der er omhandlet i hovedsagen, er genstanden for leasingkontrakten faktisk

blevet overdraget, men overdragelsen af ejendomsretten i civilretlig forstand har ikke fundet sted på grund af ophævelsen af kontrakten.

15 I denne henseende er den forelæggende ret af den opfattelse, at det fremgår af dom af 15. maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 28), at momsdirektivets artikel 90 ikke er til hinder for en national bestemmelse, som ved anvendelse af undtagelsen i denne artikels stk. 2 udelukker nedsættelsen af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling af prisen.

16 Den forelæggende ret er dog i tvivl om, hvorvidt en situation, hvori leasinggiveren ikke længere kan kræve betaling af lejen, da leasingkontrakten er blevet ophævet på grund af leasingtagerens misligholdelse, er omfattet af »ophævelse« som anvendt i momsdirektivets artikel 90, stk. 1. I givet fald er retten i tvivl om, hvorvidt undtagelsen i direktivets artikel 90, stk. 2, alligevel kan finde anvendelse.

17 Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at de nationale bestemmelser, der regulerer gennemførelsen af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget er i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Bestemmelserne indeholdt nemlig en forældelsesfrist, som ikke tillod, at der blev taget hensyn til den mulighed, at der kunne ske ophævelse af en langvarig leasingkontrakt efter udløbet af denne frist. I en sådan situation ville den del af afgiften, som allerede er blevet faktureret, angivet og betalt, og som leasingtageren ikke har tilbagebetalt, udgøre en faktisk omkostning for leasinggiveren, hvilket er uforeneligt med princippet om afgiftsneutralitet.

18 På denne baggrund har Szegedi közigazgatási és munkaügyi bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal begrebet ophævelse i den forstand, hvori det er anvendt i [momsdirektivets] artikel 90, stk. 1, [...] fortolkes således, at det omfatter tilfælde, hvor leasinggiver inden for rammerne af en [leasingkontrakt med købspligt] ikke længere kan opkræve [betaling af lejen af leasingtager], idet leasinggiveren har ophævet [kontrakten] på grund af leasingtagerens misligholdelse?

2) Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, kan [leasinggiveren] da ligeledes nedsætte afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, når den nationale lovgiver på baggrund af momsdirektivets artikel 90, stk. 2, har afskåret muligheden for nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

19 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om begrebet »ophævelse« i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at det omfatter tilfælde, hvor leasinggiveren i forbindelse med en leasingkontrakt med købspligt ikke længere kan opkræve betaling af lejen af leasingtageren, med den begrundelse, at leasinggiveren har ophævet kontrakten på grund af leasingtagerens misligholdelse af kontrakten.

20 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, foreskriver en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted.

21 I denne henseende fremgår det af Domstolens faste praksis, at EU-retlige bestemmelser skal fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle EU-sprog. I

tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sproglige versioner af en EU-retlig tekst skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (dom af 17.5.2017, ERGO Poist'ov?a, C-48/16, EU:C:2017:377, præmis 37).

22 Hvad angår begreberne annulation, afbestilling og ophævelse bemærkes, at flertallet af de sproglige versioner af denne bestemmelse, herunder den tyske og den franske version, nævner disse tre tilfælde, hvorimod andre versioner såsom den engelske og den ungarske version kun nævner to tilfælde.

23 Som Europa-Kommissionen har anført, kan anvendelsen af begreberne annulation, afbestilling og ophævelse i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, bl.a. i den tyske og den franske version, forklares med, at det var hensigten at lade annulation både med tilbagevirkende kraft (ex tunc) og med virkning for fremtiden (ex nunc) være omfattet.

24 Begreberne »elállás« og »teljesítés megghiúsulása« i den ungarske version af denne bestemmelse er ikke til hinder for en sådan fortolkning, idet de henviser til henholdsvis en kontrakts ophør med tilbagevirkende kraft og en mislykket transaktion.

25 Denne fortolkning af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, er under alle omstændigheder i overensstemmelse med bestemmelsens almindelige opbygning og formål.

26 Det fremgår således af Domstolens praksis, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, er forpligtet til – i de tilfælde, som bestemmelsen omhandler – at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed den moms, som den afgiftspligtige skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (jf. i denne retning dom af 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22).

27 I henhold til nævnte artikel 90, stk. 2, kan medlemsstaterne dog fravige denne regel i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af transaktionens pris (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 23).

28 Udgangspunktet for denne fravigelsesbemyndigelse, der er snævert begrænset til kun at omfatte tilfældet med ikke-betaling eller delvis betaling af transaktionens pris, er, 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 være foreløbig (jf. analogt dom af 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 18).

29 I modsætning til ophævelse eller annulation af kontrakten genskaber ikke-betalingen af købsprisen ikke parternes oprindelige situation. Hvis ikke-betalingen eller den kun delvise betaling af købsprisen sker, uden at kontrakten er blevet ophævet eller annulleret, skal køberen stadig betale den aftalte pris, og selv om sælgeren ikke længere ejer varen, råder denne i princippet stadig over sin fordring, som han kan støtte ret på. Da det imidlertid ikke kan udelukkes, at en sådan fordring reelt er uerholdelig, har EU-lovgiver villet give hver medlemsstat valgfrihed med hensyn til, om ikke-betalingen af købsprisen giver ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget og tilsvarende modregning på de betingelser, som medlemsstaten fastsætter, eller om en sådan nedsættelse ikke finder anvendelse i dette tilfælde (jf. dom af 15.5.2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 25).

30 Det følger af det ovenstående, at ikke-betaling er karakteriseret ved usikkerheden forbundet med dens ikke-endelige karakter.

31 Begreberne annulation, afbestilling og ophævelse i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, henviser derimod til situationer, hvor skyldnerens pligt til at betale sin gæld – som følge af en annulation med tilbagevirkende kraft eller en ophævelse med virkning for fremtiden – enten er fuldstændig udsøgt eller er ophørt på et endeligt fastlagt niveau med de konsekvenser, der følger heraf for kreditor.

32 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at i tvisten i hovedsagen har en part i en leasingkontrakt med købspligt bragt denne kontrakt, som denne part har ophævet, endeligt til ophør. Følgelig har leasinggiver, som ikke længere kunne opkræve betaling af lejen af leasingtager, taget de lejede ejendomme tilbage, og leasingtageren har ikke erhvervet ejendomsretten til disse ejendomme. Det fremgår i øvrigt ikke af de oplysninger, som er blevet forelagt Domstolen, at der er rejst tvivl om realiteten af disse transaktioner.

33 Da en sådan situation er karakteriseret ved en endelig nedsættelse af den oprindelse modydelse, som en kontraktpart skulle betale, kan den ikke kvalificeres som »ikke-betaling« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, men udgør en annulation, en afbestilling eller en ophævelse i artikel 90, stk. 1's forstand.

34 I betragtning af alt det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at begreberne »annulation«, »afbestilling« og »ophævelse« i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at de omfatter tilfælde, hvor leasinggiveren i forbindelse med en leasingkontrakt med købspligt ikke længere kan opkræve betaling af lejen af leasingtageren med den begrundelse, at leasinggiveren har ophævet kontrakten på grund af leasingtagerens misligholdelse af kontrakten.

Det andet spørgsmål

35 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om leasinggiveren kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 90, stk. 1, over for en medlemsstat for at opnå nedsættelse af momsgrundlaget i det tilfælde, hvor leasinggiveren har bragt en leasingkontrakt endeligt til ophør på grund af leasingtagerens manglende betaling af afdragene, selv om den anvendelige nationale lovgivning dels kvalificerer et sådant tilfælde som »ikke-betaling« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 90, stk. 2, dels ikke tillader en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling.

36 Det bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole kan påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt. En EU-retlig bestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Unionen eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende (jf. dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 31 og 32).

37 I den foreliggende sag fastsætter momsdirektivets artikel 90, stk. 1, at afgiftsgrundlaget i de tilfælde, som den omhandler, nedsættes tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

38 Selv om denne bestemmelse overlader medlemsstaterne et vist skøn, når de vedtager de foranstaltninger, der er nødvendige for at fastlægge nedsættelsens størrelse, berører denne

omstændighed imidlertid ikke den præcise og ubetingede karakter af den forpligtelse til at tage nedsættelsen af afgiftsgrundlaget til følge i de tilfælde, der er fastsat i nævnte artikel. Denne opfylder således betingelserne for at have direkte virkning (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 34).

39 Som bemærket i nærværende doms præmis 27, kan medlemsstaterne i henhold til artikel 90, stk. 2, ganske vist fravige denne regel i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af transaktionens pris. De afgiftspligtige kan således ikke på grundlag af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, påberåbe sig en ret til nedsættelse af deres momsgrundlag i tilfælde af ikke-betaling af prisen, hvis den omhandlede medlemsstat har tilsigtet at gøre brug af den i nævnte direktivs artikel 90, stk. 2, fastsatte undtagelse (jf. dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 23).

40 Som det imidlertid fremgår af nærværende doms præmis 29-33, medfører en ophævelse, hvorved en part i en leasingkontrakt med købspligt endeligt har bragt denne kontrakt til ophør, en endelig nedsættelse af den fordring, som leasingtager oprindeligt var skyldig. En sådan akt kan ikke kvalificeres som »ikke-betaling« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, men udgør en annulation, afbestilling eller ophævelse i artikel 90, stk. 1's forstand.

41 I det omfang den forelæggende ret er i tvivl om, hvilke formkrav der kan opstilles til udøvelsen af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget, bemærkes, at medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 273 kan fastsætte forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, bl.a. forudsat at denne mulighed ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i dette direktivs kapitel 3 (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 36).

42 Idet momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, må det konstateres, at disse bestemmelser indrømmer medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formkrav, der skal opfyldes af de afgiftspligtige personer ved de nævnte staters skatte- og afgiftsmyndigheder med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 37).

43 Det fremgår dog af Domstolens faste praksis, at foranstaltninger med henblik på at undgå svig eller afgiftsunddragelse principielt kun kan fravige afgiftsgrundlaget for momsen, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal således påvirke momsdirektivs mål og principper mindst muligt og kan således ikke anvendes på en måde, hvor de anfægter princippet om momsens neutralitet (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 38).

44 Det er derfor vigtigt, at de formkrav, som afgiftspligtige skal opfylde ved 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 transaktion har fundet sted. I denne henseende påhviler det de nationale retter at undersøge, at dette er tilfældet med de formkrav, som den omhandlede medlemsstat kræver (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 39).

45 I betragtning af alt det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at leasinggiveren kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 90, stk. 1, over for en medlemsstat for at opnå nedsættelse af momsgrundlaget i det tilfælde, hvor leasinggiveren har bragt en

leasingkontrakt endeligt til ophør på grund af leasingtagerens manglende betaling af afdragene, selv om den anvendelige nationale lovgivning dels kvalificerer et sådant tilfælde som »ikke-betaling« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 90, stk. 2, dels ikke tillader en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling.

Sagsomkostninger

46 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 (Sjette Afdeling) for ret:

1) **Begreberne »annullation«, »afbestilling« og »ophævelse« i artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de omfatter tilfælde, hvor leasinggiveren i forbindelse med en leasingkontrakt med købspligt ikke længere kan opkræve betaling af lejen af leasingtageren med den begrundelse, at leasinggiveren har ophævet kontrakten på grund af leasingtagerens misligholdelse af kontrakten.**

2) **Leasinggiveren kan påberåbe sig artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 over for en medlemsstat for at opnå nedsættelse af grundlaget for merværdiafgift i det tilfælde, hvor leasinggiveren har bragt en leasingkontrakt endeligt til ophør på grund af leasingtagerens manglende betaling af afdragene, selv om den anvendelige nationale lovgivning dels kvalificerer et sådant tilfælde som »ikke-betaling« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 90, stk. 2, dels ikke tillader en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling.**

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.