

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

31. maj 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – levering af varer – artikel 65 – artikel 167 – betaling af afdrag for erhvervelsen af en vare, der ikke leveres – leverandørens retlige repræsentanters straffedom for bedrageri – leverandørens insolvens – fradrag for indgående afgift – betingelser – artikel 185 og 186 – den nationale afgiftsmyndigheds regulering – betingelser«

I de forenede sager C-660/16 og C-661/16,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelser af 21. september 2016, indgået til Domstolen den 21. december 2016, i sagerne

Finanzamt Dachau

mod

Achim Kollroß (sag C-660/16),

og

Finanzamt Göppingen

mod

Erich Wirtl (sag C-661/16),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne E. Levits (refererende dommer), A. Borg Barthet, M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: N. Wahl,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Achim Kollroß ved Steuerberater F. Russ,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede, og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. januar 2018, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63, 65, 167, 185 og 186 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningerne er indgivet under tvister mellem dels Achim Kollroß og Finanzamt Dachau (afgiftsmyndigheden i Dachau, Tyskland), dels Erich Wirtl og Finanzamt Göppingen (afgiftsmyndigheden i Göppingen, Tyskland) vedrørende disse myndigheders afslag på at indrømme dem retten til fradrag af merværdiafgift (moms) for foretagne forudbetalinger for leveringen af kraftvarmeværker, der i sidste ende ikke blev leveret.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 63 i direktiv 2006/112 bestemmer:

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

4 Direktivets artikel 65 fastsætter:

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

5 Nævnte direktivs artikel 90, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

6 Samme direktivs artikel 167 er affattet således:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

7 Artikel 168 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»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

[...]

8 Direktivets artikel 178 er affattet således:

»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 afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[...]«

9 Nævnte direktivs artikel 184 er affattet således:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

10 Samme direktivs artikel 185 fastsætter:

»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.«

11 Artikel 186 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

Tysk ret

12 § 13 med overskriften »Forfald af indgående moms« i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagerne (herefter »UStG«), bestemmer i stk. 1:

»Afgiften forfalder

1. for så vidt angår leveringer og andre ydelser

a) ved beregning af afgiften ud fra aftalte vederlag (§ 16, stk. 1, første punktum) ved udløbet af den regnskabsperiode, hvor ydelserne er udført. Dette gælder også for delvise leveringer. [...] Såfremt vederlaget eller en del af vederlaget indgår, før ydelsen eller den delvise ydelse er udført, forfalder afgiften herfor ved udløbet af den regnskabsperiode, hvor vederlaget eller det delvise vederlag er indgået.

[...]«

13 UStG's § 14c med overskriften »Fejlagtig eller uberettiget angivelse af afgiften« fastsætter:

»1) Hvis en erhvervsdrivende i en faktura for levering eller anden ydelse særskilt har angivet en afgift, som er større end den, som skyldes for en transaktion i henhold til denne lov (fejlagtig

angivelse af afgiften), er den pågældende ligeledes pligtig at betale overskudsbeløbet. Såfremt den erhvervsdrivende berigtiger afgiftsbeløbet over for modtageren, finder § 17, stk. 1, analog anvendelse.«

[...]

2) Enhver person, som i en faktura særskilt har angivet en afgift, når den pågældende ikke er berettiget hertil (uberettiget angivelse af afgiften), er pligtig at betale det nævnte beløb. Det samme gælder, når en person foretager afregning som en erhvervsdrivende, der leverer en ydelse, og særskilt angiver en afgift, når den pågældende ikke er erhvervsdrivende eller ikke udfører en levering eller en anden ydelse. Den afgift, der skyldes i henhold til første og andet punktum, kan reguleres i det omfang, det ikke påvirker indtægterne fra afgiften. En regulering påvirker ikke indtægterne fra afgiften, når modtageren af fakturaen ikke har fratrasket den indgående afgift, eller når den fratrakne afgift er blevet refunderet til afgiftsmyndigheden. Anmodning om regulering af den skyldige afgift skal indgives særskilt og skriftligt til afgiftsmyndigheden og foretages efter godkendelse af sidstnævnte inden for rammerne af en analog anvendelse af § 17, stk. 1, for den afgiftspligtige periode, hvor betingelserne i fjerde punktum opfyldt.«

14 Under overskriften »Fradrag for indgående afgift« bestemmer lovens § 15, stk. 1:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgift:

1. afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed. Udøvelsen af fradragsretten forudsætter, at den erhvervsdrivende er i besiddelse af en faktura, som er udstedt i henhold til §§ 14 og 14a. Såfremt det særskilt angivne momsbeløb vedrører en betaling før udførelsen af disse transaktioner, kan det trækkes fra, allerede når fakturaen foreligger, og betalingen er udført.

[...]

15 Nævnte lovs § 17 har følgende ordlyd:

»1) Såfremt beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, er ændret, skal den erhvervsdrivende, som har udført den pågældende transaktion, regulere det herfor skyldige afgiftsbeløb. Ligeledes skal momsfradraget reguleres hos den erhvervsdrivende, som denne transaktion blev udført for [...]

2) Stk. 1 gælder tilsvarende, hvis

1. det aftalte vederlag for en afgiftspligtig levering, en anden ydelse eller en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet er blevet uerholdeligt. Såfremt vederlaget efterfølgende indgår, skal afgiftsbeløbet og momsfradraget på ny reguleres.

2. der er betalt et vederlag for en aftalt levering eller anden ydelse, men leveringen eller den anden ydelse ikke er blevet udført.

[...]

Twisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-660/16

16 Den 10. april 2010 bestilte Achim Kollroß et kraftvarmeværk hos G-GmbH (herefter »GA«). GA bekræftede ordren den 12. april 2010 og udstedte for den vare, der skulle leveres, en faktura

til forudbetaling på 30 000 EUR, som særskilt angav det skyldige momsbeløb, nemlig 5 700 EUR. Achim Kollroß opgav ligeledes med henblik på registrering en professionel aktivitet vedrørende produktion af vedvarende energi og betalte den 19. april 2010 GA det beløb, der var blevet opkrævet. GA udstedte den 15. juli 2010 endnu en forudbetalingsfaktura, hvori der blev henvist til betalingen af 19. april 2010. Leveringstidspunktet var endnu ikke fastlagt.

17 Anlægget blev ikke leveret. GA's bo blev taget under insolvensbehandling, som blev afsluttet, fordi der ikke var nogen aktiver i boet. De personer, som handlede for GA, blev dømt efter straffeloven for 88 tilfælde af erhvervsmæssigt og organiseret bedrageri og for forsætlig konkurs på bekostning af køberne af kraftvarmeværkerne. Det fremgår derimod ikke af forelæggelsesafgørelsen, at der var tale om skattesvig.

18 For skatteåret 2010 gjorde Achim Kollroß fradragsret gældende for momsen på sin forudbetaling. Afgiftsmyndigheden i Dachau nægtede ham retten til dette fradrag, en afgørelse, som Achim Kollroß indgav en klage over, som blev afvist, hvorpå han anlagde sag til prøvelse af afgørelsen ved Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München, Tyskland).

19 Denne ret gav ham medhold. Dommen i første instans var genstand for en revisionsanke, som er blevet forelagt femte afdeling i den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

20 Denne ret er af den opfattelse, at Achim Kollroß opfylder de almindelige betingelser for momsfradrag for forudbetalingen i henhold til artikel 168, litra a), i direktiv 2006/12.

21 Nærmere bestemt har nævnte ret henvist til præmis 39 i dom af 13. marts 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), hvorefter det fremgår, at afgiftens forfald i henhold til artikel 65 i direktiv 2006/112 forudsætter, at afgiftspligtens indtræden – og dermed udførelsen af ydelsen – ikke er usikker.

22 Den forelæggende ret ønsker oplyst, hvilket synspunkt der skal anlægges med henblik på vurderingen af denne betingelse. Ifølge denne ret ville en rent objektiv opfattelse, der er uafhængig af synsvinklen for den afgiftspligtige person, der foretager forudbetalingen, udgøre for stor en belastning for en erhvervsdrivende.

23 Derudover ønsker den forelæggende ret oplyst, om de øvrige omstændigheder, som Achim Kollroß har ydet forudbetalingen under, af EU-retlige grunde er til hinder for fradraget eller eventuelt medfører en reguleringspligt. Denne ret har navnlig rejst tvivl vedrørende rækkevidden af dom af 13. marts 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) for så vidt angår muligheden for fradrag og reguleringspligten i henhold til ordningen i direktiv 2006/112.

24 I denne forbindelse har den forelæggende ret anført, at den allerede har fortolket Domstolens dom restriktivt i den forstand, at reguleringen i de to tilfælde vil medføre tilbagebetaling af forudbetalingen. Domstolen fastslog således, navnlig i dommens præmis 52 og 58, at det kun er, når en sådan tilbagebetaling sker, at den skyldige afgift bør reguleres af modtageren af forudbetalingen. Samme ret finder derfor, at den afgiftspligtige person, som foretog forudbetalingen, kun skal regulere fradraget i tilfælde af tilbagebetaling af forudbetalingen.

25 For så vidt angår afgiftsmyndighedernes forpligtelse til at tilbagebetale afgiften, når det ikke er muligt at få den tilbagebetalt af modtageren af forudbetalingen, anser den forelæggende ret det for muligt at overføre den lære, der kan udledes af dom af 15. marts 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), til sagen. Således vil en afgiftspligtig person som Achim Kollroß kunne kræve tilbagebetaling af momsen for den del af afgiften, som vedrører den

erlagte forudbetaling, da en tilbagebetaling af afgiften fra modtageren af forudbetalingen kan betragtes som umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig.

26 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal de krav til sikkerheden for en udførelse af ydelsen, der er en betingelse for momsfradrag for en forudbetaling som omhandlet i [dom af 13. marts 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151)], bestemmes rent objektivt eller set fra den forudbetalendes synspunkt ud fra de omstændigheder, som den pågældende kan have kendskab til?

2) Er medlemsstaterne under hensyntagen til, at fradragsretten i henhold til artikel 167 i [direktiv 2006/112] indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, og til de reguleringsbeføjelser, som i henhold til dette direktivs artikel 185, stk. 2, andet afsnit, og artikel 186 i direktiv 2006/112 tillægges medlemsstaterne, berettiget til at gøre såvel reguleringen af afgiften som fradragsretten afhængig af, at forudbetalingen tilbagebetales?

3) Skal den afgiftsmyndighed, som den forudbetalende hører under, tilbagebetale momsen, hvis den forudbetalende ikke kan få forudbetalingen tilbage fra modtageren heraf? I bekræftende fald: Skal dette ske i en afgiftsfastsættelsesprocedure, eller er en særskilt procedure anlagt på grundlag af rimelighedshensyn tilstrækkelig til dette formål?»

Sag C-661/16

27 Med henblik på udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed med elproduktion bestilte Erich Wirtl den 3. august 2010 hos »Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH« (herefter »GB«) et kraftvarmeværk til en pris af 30 000 EUR plus 5 700 EUR moms, som efter planen skulle leveres 14 uger efter modtagelsen af betalingen. Erich Wirtl betalte ved bankoverførsel den 27. august 2010 den ved forudopkrævning af 6. august 2010 krævede betaling på 35 700 EUR, og han modtog fra GB en faktura dateret den 28. august 2010 på leveringen af et kraftvarmeværk.

28 Den 25. oktober 2010 indgav Erich Wirtl en foreløbig momsangivelse for august 2010 med et fradrag på 5 700 EUR for erhvervelsen af dette kraftvarmeværk. Han oplyste også afgiftsmyndigheden i Göppingen om, at han påtænkte at udleje kraftvarmeværket til GB.

29 Nævnte kraftvarmeværk blev imidlertid aldrig leveret. Der blev i løbet af 2011 indledt insolvensbehandling af GB, og 11 tiltalte, som havde været aktive omkring GB-koncernen, blev dømt efter straffeloven for 88 tilfælde af erhvervsmæssigt og organiseret bedrageri.

30 Afgiftsmyndigheden i Göppingen nægtede at anerkende den årlige momsangivelse for skatteåret 2010, hvori Erich Wirtl fradrog indgående moms på 5 700 EUR fra forudbetalingen på kraftvarmeværket solgt af GB.

31 Klagen indgivet af Erich Wirtl over denne afgørelse blev afvist, men Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland) gav medhold i sagen til prøvelse af denne afgørelse ved dom af 19. september 2014.

32 Det 11. kammer i den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), har i forbindelse med en revisionsanke af denne afgørelse vurderet, at det kriterium, der er knyttet til den sikre karakter af afgiftspligtens indtræden, skal forstås på en objektiv måde. Forfaldet af den skyldige afgift til statskassen for modtageren af forudbetalingen kan nemlig principielt ikke afhænge af, hvad den forudbetalende vidste eller burde have vidst.

33 Med hensyn til 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 skal behandles ens. For det første skal udstederen af en faktura i henhold til dette direktivs artikel 203, som er gennemført i national ret ved UStG's § 14c, betale den moms, der er anført på denne faktura, selv om der ikke har fundet en afgiftspligtig transaktion sted, når der – som i dette tilfælde – i sidste ende ikke sker levering. For det andet er udøvelsen af fradragsretten for modtageren af en faktura i henhold til nævnte direktivs artikel 63 og 167 begrænset til udelukkende at omfatte afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion. Derfor kan køberen ikke fradrage afgiften på forudbetalingen, uanset om leverandøren betaler denne forudbetaling tilbage til køberen.

34 Endelig ønsker den forelæggende ret desuden oplyst, om den pågældende medlemsstat i medfør af artikel 186 i direktiv 2006/112 har ret til at gøre reguleringen af fradraget betinget af tilbagebetaling, hvis leveringen i sidste ende ikke har fundet sted.

35 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Ifølge [præmis 39, første punktum, i] Domstolens dom FIRIN af 13. marts 2014, C-107/13 [(EU:C:2014:151)], kan momsen af en forudbetaling ikke fradrages, når afgiftspligtens indtræden er usikker på tidspunktet for forudbetalingen. Skal dette vurderes ud fra den objektive situation eller ud fra den forudbetalendes subjektiverede synsvinkel?

2) Skal Domstolens [dom af 13. marts 2014, FIRIN (EU:C:2014:151, domskonklusion og præmis 58)], fortolkes således, at en regulering af det momsfradrag, som den forudbetalende har foretaget på grundlag af sin forudbetalingsfaktura, som er udstedt for en levering af varer, efter EU-retten ikke forudsætter, at den erlagte forudbetaling er blevet tilbagebetalt, hvis denne levering i sidste ende ikke finder sted?

3) Såfremt ovenstående spørgsmål besvares bekræftende: Bemyndiger artikel 186 i [direktiv 2006/112], som giver medlemsstaterne beføjelse til at fastsætte de nærmere bestemmelser for anvendelsen af [dette direktivs] artikel 185, Forbundsrepublikken Tyskland til i sin nationale ret at anordne, at afgiftsgrundlaget først nedsættes, når forudbetalingen tilbagebetales, og at afgiftskravet og fradragsretten dermed skal reguleres på samme tid og på samme betingelser?»

Om de præjudicielle spørgsmål

De første spørgsmål i sag C-660/16 og sag C-661/16

36 Med sine første præjudicielle spørgsmål i sag C-660/16 og sag C-661/16, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 65 og 167 i direktiv 2006/112 om betingelserne for fradrag af moms på en forudbetaling skal fortolkes på en rent objektiv måde eller på grundlag af de oplysninger, som den afgiftspligtige person, der har foretaget forudbetalingen, havde eller skulle have haft kendskab til under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede, hvor leveringen af de pågældende varer ikke blev udført på grund af

faktiske omstændigheder, der gav anledning til domme for bedrageri for personer, som arbejdede for leverandørerne.

37 Det bemærkes, at i henhold til artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder retten til fradrag af indgående moms, når afgiften forfalder.

38 I henhold til dette direktivs artikel 63 indtræder og forfalder afgiftspligten på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

39 Ikke desto mindre fastsætter artikel 65 i direktiv 2006/112 undtagelsesvis, at såfremt der betales afdrag, inden leveringen af varerne eller ydelserne finder sted, forfalder afgiften for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor afdraget indgår. Som en undtagelse fra den regel, der er nævnt i den foregående præmis, skal denne bestemmelse fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 45).

40 For at momsen kan forfalde under sådanne omstændigheder, er det således 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 varerne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 48).

41 Som følge heraf kan artikel 65 i direktiv 2006/112 ikke finde anvendelse, hvis det viser sig, at gennemførelsen af leveringen eller ydelsen er usikker på tidspunktet for betalingen af afdrag (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 39).

42 Heraf følger, at for at vurdere sikkerheden med hensyn til gennemførelsen af leveringen eller ydelsen, der bestemmer momsens forfald i forbindelse med forudbetaling og fradragsrettens tilsvarende indtræden, skal der tages udgangspunkt i det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages.

43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de to forelæggelsesafgørelser, at på det tidspunkt, hvor Achim Kollroß og Erich Wirtl foretog deres respektive forudbetalinger, var de varer, som var genstand for en levering, klart bestemt. Navnlig var karakteristika og pris for disse varer klart angivet.

44 Retten til fradrag af moms på en forudbetaling i situationer som de i hovedsagerne omhandlede kan således ikke nægtes den potentielle køber, da forudbetalingen er blevet foretaget og modtaget, og alle relevante elementer for den fremtidige levering på tidspunktet for betalingen kunne anses for at være kendt af den nævnte køber, og denne levering derfor forekom sikker.

45 I modsætning til, hvad den tyske regering har gjort gældende, har den omstændighed, at leveringsdatoen for varen ikke er kendt med sikkerhed på tidspunktet for forudbetalingen, i denne henseende ikke medført, at de relevante elementer vedrørende afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering, ikke er kendt. Desuden er fraværet af denne klarhed ikke i sig selv af en sådan art, at den rejser tvivl om sikkerheden af denne levering.

46 På baggrund af disse præciseringer skal det undersøges, om der under de i hovedsagerne omhandlede omstændigheder består et usikkerhedselement, der kan udelukke anvendelsen af ovennævnte artikel 65 i direktiv 2006/112. I denne henseende er de omhandlede varer ifølge forelæggelsesafgørelserne ikke blevet leveret, ikke på grund af skattesvig, men på grund af gerninger begået af personer, der arbejdede for leverandørerne af disse varer, som er blevet dømt for erhvervsmæssigt og organiseret bedrageri. Det fremgår af forelæggelsesafgørelserne, at disse

faktiske omstændigheder var kendt efter den dato, hvor de forudbetalinger, som udgør grundlaget for de i hovedsagerne omhandlede krav om fradrag, blev foretaget. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om dette faktisk er tilfældet.

47 I denne forbindelse skal det bemærkes, at når forudbetalinger modtages før gennemførelsen af leveringen eller ydelsen, indebærer modtagelsen af disse forudbetalinger, at afgiften forfalder, eftersom de kontraherende parter dermed tilkendegiver deres hensigt om på forhånd at påtage sig alle de økonomiske følger, som er knyttet til denne levering eller denne ydelse (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, BUPA Hospitals og Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, præmis 49).

48 Under disse omstændigheder og eftersom betingelserne knyttet til momsens forfald er opfyldt på tidspunktet for modtagelsen af en forudbetaling som nævnt i denne doms præmis 42 og 43, indtræder fradragsretten på dette tidspunkt, og den afgiftspligtige person, der har foretaget forudbetalingen, er berettiget til at udøve denne ret herfra, uden at det er nødvendigt at tage hensyn til andre faktiske omstændigheder, der efterfølgende er blevet kendt, som ville gøre gennemførelsen af leveringen eller ydelsen usikker.

49 Til gengæld bør den afgiftspligtige person nægtes fordelen ved denne ret af myndighederne og de nationale retter, hvis det på baggrund af objektive elementer er fastslået, at den pågældende på tidspunktet for forudbetalingen vidste eller ikke med rimelighed kunne være uvidende om, at denne levering eller denne ydelse ikke ville kunne gennemføres.

50 En sådan afgiftspligtig person kan nemlig ikke anses for som kontraherende part at have til hensigt at drage de finansielle konsekvenser knyttet til den pågældende fremtidige levering eller ydelse, når den pågældende ved eller ikke med rimelighed kan være uvidende om, at denne gennemførelse er usikker.

51 Under disse omstændigheder skal de første spørgsmål i sag C-660/16 og sag C-661/16 besvares med, at artikel 65 og 167 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede kan retten til fradrag af moms på en forudbetaling ikke nægtes den potentielle køber af de omhandlede varer, da forudbetalingen er blevet foretaget og modtaget, alle relevante elementer for den fremtidige levering på tidspunktet for betalingen kunne anses for at være kendt af køberen, og leveringen af varerne derfor forekom sikker. En sådan ret kan imidlertid nægtes den nævnte køber, hvis det på baggrund af objektive elementer er fastslået, at den pågældende på tidspunktet for forudbetalingen vidste eller ikke med rimelighed kunne være uvidende om, at gennemførelsen af denne levering var usikker.

Det andet spørgsmål i sag C-660/16 samt det andet og det tredje spørgsmål i sag C-661/16

52 Med det andet spørgsmål i sag C-660/16 og det andet og det tredje spørgsmål i sag C-661/16, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 185 og 186 i direktiv 2006/112 er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter reguleringen af fradrag af momsen på en forudbetaling med henblik på leveringen af en vare er undergivet en betingelse om leverandørens tilbagebetaling af denne forudbetaling.

53 Artikel 184-186 i direktiv 2006/112 fastsætter betingelserne for, at den nationale afgiftsmyndighed kan kræve regulering af en afgiftspligtig person.

54 Med hensyn til den eventuelle betydning for den afgiftspligtige persons momsfradrag af begivenheder indtrådt efter fradraget fremgår det af Domstolens praksis, at den brug, der gøres af varerne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til, samt omfanget af eventuelle reguleringer i de

efterfølgende perioder (jf. i denne retning dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, og af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 49).

55 Den reguleringsordning, som er fastsat i artikel 184-186 i direktiv 2006/112, er således en integrerende del af den momsfradragsordning, som er indført ved dette direktiv. 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 varer eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (jf. dom af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 30 og 31, samt af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 50).

56 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der er opstået en 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 dette fradragsbeløb (dom af 4.10.2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, præmis 26, og af 18.10.2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 32).

57 I det foreliggende tilfælde, og som allerede nævnt i denne doms præmis 46, blev de i hovedsagerne omhandlede varer ikke leveret, og det tidspunkt, hvor det stod klart, at leveringen af varerne ikke ville blive gennemført, ligger efter den dato, hvor forudbetalingerne blev foretaget, og de efterfølgende momsangivelser blev indgivet.

58 I denne forbindelse fastslog Domstolen i præmis 52 i dom af 13. marts 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), at i en situation som den, der gav anledning til nævnte dom, hvori det var ubestridt, at den levering af varer, som køberen havde foretaget en forudbetaling for, ikke blev gennemført, var der sket en ændring af de elementer, som var taget i betragtning ved fastsættelsen af det omhandlede fradragsbeløb for den indgående moms, efter momsangivelsens udfærdigelse som omhandlet i artikel 185, stk. 1, i direktiv 2006/112. I en sådan situation kan afgiftsmyndigheden således kræve regulering af den moms, som den afgiftspligtige person har fradraget.

59 Visse omstændigheder adskiller dog hovedsagerne fra den sag, der gav anledning til nævnte dom.

60 Som Europa-Kommissionen med rette har påpeget, har køberne i hovedsagerne for det første allerede opnået et afkast på de varer, som de har forudbetalt, selv før deres faktiske levering. Det fremgår nemlig af forelæggelsesafgørelserne, at køberne havde udlejet de pågældende varer og i denne forbindelse havde modtaget leje. Disse varer, som er indgående afgiftspligtige, er således til en vis grad blevet anvendt til afgiftspligtige udgående transaktioner.

61 For det andet er de to hovedsager kendetegnet ved, at leveringen af de varer, køberne havde bestilt, ikke kunne gennemføres som følge af organiseret bedrageri, hvori leverandørernes repræsentanter var involveret, og som førte til, at der blev indledt insolvensbehandlinger mod leverandørerne, hvoraf den ene blev afsluttet på grund af manglende aktiver.

62 De foreliggende sager vedrører derfor ikke, i modsætning til den sag, der gav anledning til dom af 13. marts 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), tilfælde af momssvig. I denne henseende anses det for fastslået af den forelæggende ret, at momsen på de i hovedsagerne omhandlede forudbetalinger er blevet betalt af leverandørerne til statskassen. I det omfang

leverandørerne under hensyn til deres insolvens ikke kommer til at tilbagebetale disse forudbetalinger, skal den moms, som leverandørerne skylder statskassen for modtagelsen af nævnte forudbetalinger, desuden ikke reguleres i henhold til artikel 65 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 90 og 123. Det følger heraf, at under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede indebærer den omstændighed, at køberne har udøvet deres ret til fradrag af moms på samme forudbetalinger, ingen risiko for tab af afgiftsindtægter for statskassen.

63 Domstolen har ganske vist ligeledes i præmis 57 i dom af 13. marts 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), fastslået, at den omstændighed, at den moms, som skyldes af leverandøren, ikke er blevet reguleret, i princippet er uden betydning for afgiftsmyndighedernes ret til at opnå regulering af den moms, som erhververen af varerne har fradraget som følge af forudbetaling for denne levering.

64 Ikke desto mindre skal det bemærkes, at i tilfælde af regulering af retten til fradrag i en situation, hvor forudbetalingen ikke er blevet tilbagebetalt, sikres overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet ved, at medlemsstaterne i deres lovgivning skal fastsætte, at køberen kan få tilbagebetalt sin forudbetaling af leverandøren for leveringen af varer, der i sidste ende ikke er blevet gennemført (jf. analogt dom af 31.1.2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 præmis 48, og af 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 55).

65 Under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede ville det, i betragtning af leverandørernes insolvens, imidlertid være uforholdsmæssigt vanskeligt, om ikke umuligt, for køberne at opnå en tilbagebetaling af den forudbetaling, som de betalte i god tro med henblik på leveringen af de bestilte varer.

66 For så vidt angår de tilfælde, hvor momsen er blevet urigtigt faktureret på grund af, at der ikke foreligger en afgiftspligtig transaktion, har Domstolen desuden ganske vist fastslået, at neutralitetsprincippet og effektivitetsprincippet i princippet ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter alene leverandøren kan anmode de kompetente afgiftsmyndigheder om tilbagebetaling af beløb, som er betalt til dem med urette i form af moms, hvilket medfører, at det påhviler køberen af varerne at fremsætte et krav mod leverandøren for til gengæld at opnå tilbagebetaling fra sidstnævnte. Domstolen har imidlertid også fastslået, at hvis en sådan fremsættelse af krav bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af leverandørens insolvens, kan disse principper indebære, at en aftager af tjenesteydelser kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndighederne (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 39, 41 og 42).

67 Disse betragtninger finder tilsvarende anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede. Hvis køberne skulle være nødsaget til at regulere momsfradragene for de forudbetalinger, som de har foretaget, og som de ikke får tilbagebetalt af leverandørerne, ville køberne således i overensstemmelse med betragtningerne i den foregående præmis have et krav mod afgiftsmyndighederne på et beløb, der svarer til det, som er blevet opkrævet af myndighederne, i forbindelse med denne regulering.

68 Det ville imidlertid være åbenbart urimeligt at kræve, at disse købere regulerer deres fradrag og derefter fremsætter et krav mod afgiftsmyndighederne for at opnå tilbagebetaling af den moms, der er blevet betalt for de pågældende forudbetalinger.

69 På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål i sag C-660/16 samt det andet og det tredje spørgsmål i sag C-661/16 besvares med, at artikel 185 og 186 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede ikke er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter reguleringen af momsen på en forudbetaling med henblik på leveringen af en vare er undergivet

en betingelse om leverandørens tilbagebetaling af denne forudbetaling.

Det tredje spørgsmål i sag C-660/16

70 Henset til besvarelsen af de foregående spørgsmål er det ufnødent at besvare det tredje spørgsmål i sag C-660/16.

Sagsomkostninger

71 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, 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.

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

1) **Artikel 65 og 167 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede kan retten til fradrag af merværdiafgift på en foretaget forudbetaling ikke nægtes den potentielle køber af de omhandlede varer, da forudbetalingen er blevet foretaget og modtaget, alle relevante elementer for den fremtidige levering på tidspunktet for betalingen kunne anses for at være kendt af køberen, og leveringen af varerne derfor forekom sikker. En sådan ret kan imidlertid nægtes den nævnte køber, hvis det på baggrund af objektive elementer er fastslået, at den pågældende på tidspunktet for forudbetalingen vidste eller ikke med rimelighed kunne være uvidende om, at denne levering var usikker.**

2) **Artikel 185 og 186 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede ikke er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter reguleringen af merværdiafgiften på en forudbetaling med henblik på leveringen af en vare er undergivet en betingelse om leverandørens tilbagebetaling af denne forudbetaling.**

Underskrifter

* Processprog: tysk.