

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

3. juli 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – afgiftsgrundlag – nedsættelse – princippet om afgiftens neutralitet – leasingkontrakt ophævet som følge af manglende betaling af afdragene – berigtiget afgiftsansættelse – anvendelsesområde – afgiftspligtige transaktioner – levering af varer mod vederlag – betaling af en »erstatning« for ophævelsen frem til kontraktens udløb – Domstolens kompetence«

I sag C-242/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien) ved afgørelse af 26. marts 2018, indgået til Domstolen den 5. april 2018, i sagen

»UniCredit Leasing« EAD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen og M. Safjan,

generaladvokat: N. Wahl,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »UniCredit Leasing« EAD ved advokati I. Dimitrova og M. Raykov,
- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) ved N. Kalistratov, som befuldmægtiget,
- den bulgarske regering ved E. Petranova og T. Mitova, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal, Y. Marinova og P. Mihaylova, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

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

2 Anmodningen er blevet indgivet under en tvist mellem »UniCredit Leasing« EAD (herefter »Unicredit«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia under det nationale agentur for offentlige indtægter (NAP), Bulgarien) (herefter »Direktor«) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme Unicredit en regulering af den indgående merværdiafgift (moms), som selskabet har betalt, og som vedrører ubetalte afdrag i forbindelse med en leasingkontrakt.

Retsforskrifter

EU-retten

Akten om Republikken Bulgariens tiltrædelse af Den Europæiske Union

3 Artikel 2 i akten om Republikken Bulgariens og Rumæniens tiltrædelsesvilkår samt om tilpasning af de traktater, som Den Europæiske Union bygger på (EUT 2005, L 157, s. 203), bestemmer:

»Fra tiltrædelsesdatoen er bestemmelserne i de oprindelige traktater og de retsakter, der er vedtaget af institutionerne og Den Europæiske Centralbank før tiltrædelsen, bindende for Bulgarien og Rumænien og gælder i disse stater på de vilkår, som er fastsat i disse traktater og i denne akt.«

Momsdirektivet

4 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momsplichtige:

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

5 Dette direktivs artikel 14 bestemmer:

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

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

3. Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering af varer.«

6 Nævnte direktivs artikel 63 fastsætter:

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

7 Samme direktivs artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

8 Momsdirektivets artikel 90 har følgende ordlyd:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

9 Nævnte direktivs artikel 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.«

Bulgarsk ret

10 Artikel 6 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift) (DV nr. 63 af 4.8.2006, som trådte i kraft den 1.1.2007, herefter »ZDDS«), bestemmer:

»(1) Ved »levering af varer« forstås i nærværende lov overdragelse af ejendomsretten eller en anden tinglig rettighed over en vare.

(2) I nærværende lov anses følgende desuden for »levering af varer«:

[...]

3. (ændret i DV nr. 101 af 2013, der trådte i kraft den 1.1.2014) Den faktiske tilrådighedsstillelse af varer med henblik på opfyldelse af en leasingkontrakt, som udtrykkeligt fastsætter en

overdragelse af ejendomsretten til disse varer; nærværende bestemmelse finder ligeledes anvendelse, når leasingkontrakten alene fastsætter en mulighed for overdragelse af ejendomsretten over varerne, og at den skyldige leasingafgift i medfør af nævnte kontrakt, uden renter i henhold til artikel 46, stk. 1, nr. 1, svarer til varernes normale pris på tidspunktet for tilrådighedsstillelsen [...].«

11 ZDDS' artikel 115 bestemmer følgende:

»(1) Såfremt afgiftsgrundlaget for en levering ændres, eller en levering, for hvilken en faktura er udstedt, ophæves, er leverandøren forpligtet til at udstede en nota vedrørende denne faktura.

(2) (suppleret i DV nr. 97 af 2016, der trådte i kraft den 1.1.2017) Notaen skal udstedes inden for fem dage efter den i stk. 1 omhandlede begivenhed og, når den vedrører en levering, for hvilken der er udstedt en faktura, skal angive den moms, der er faktureret for betaling af afdrag, inden for en frist på fem dage fra tidspunktet for tilbagebetaling, godtgørelse eller anden fyldestgørelse ved betaling af det fastsatte afdrag for det beløb, der er tilbagebetalt, godtgjort eller fyldestgjort ved betaling på anden vis.

(3) Ved en forhøjelse af afgiftsgrundlaget udstedes en debetnota, og ved en formindskelse af afgiftsgrundlaget eller en ophævelse af transaktionen udstedes en kreditnota.

(4) Ud over de væsentlige elementer omhandlet i artikel 114 skal en nota vedrørende en faktura obligatorisk angive følgende:

1. nummer og dato på den faktura, for hvilken notaen udstedes
2. grunden til notaens udstedelse.

(5) En nota skal udstedes i mindst to eksemplarer: en til leverandøren og en til modtageren.

(6) I tilfælde af annulation eller ophævelse af en leasingkontrakt som omhandlet i artikel 6, stk. 2, nr. 3, skal leverandøren udstede en kreditnota svarende til forskellen mellem afgiftsgrundlaget for leveringen som omhandlet i artikel 6, stk. 2, nr. 3, og det nettomomsbeløb i henhold til nærværende lov, som fortsat skyldes i medfør af nævnte kontrakt.

(7) (ny, DV nr. 94 af 2012, der trådte i kraft den 1.1.2013) Notaen vedrørende en faktura kan ikke omfatte de væsentlige elementer, der er omhandlet i artikel 114, stk. 1, nr. 12, 14 og 15, medmindre den vedrører en levering, hvor opfyldelsesstedet er beliggende på en medlemsstats område, en levering inden for Fællesskabet eller et fjernsalg af varer.«

12 ZDDS' artikel 116 fastsætter:

»(1) Det er ikke tilladt at foretage berigtigelser og tilføjelser i fakturaer og dertilhørende notaer. Urigtigt udfærdigede eller fejlagtigt berigtigede dokumenter skal annulleres, og der skal udfærdiges nye dokumenter.

(2) Udstedte fakturaer og dertilhørende notaer, hvorpå momsen ikke er anført, selv om den burde være det, anses ligeledes for fejlbehæftede dokumenter.

(3) Udstedte fakturaer og dertilhørende notaer, hvorpå momsen er anført, selv om den ikke burde være det, anses ligeledes for fejlbehæftede dokumenter.

(4) Såfremt urigtigt udfærdigede eller fejlagtigt berigtigede dokumenter er opført i regnskabet hos en leverandør eller modtager, skal der med henblik på at annullere dem udarbejdes en rapport

til hver af parterne, hvori er anført:

1. grundlaget for annulleringen
 2. nummer og dato for det annullerede dokument
 3. nummer og udstedelsesdato for det nye dokument
 4. underskrift fra den person, som har udarbejdet rapporten for hver af parterne.
- (5) Alle eksemplarer af det annullerede dokument opbevares af udstederen, og de opføres i regnskabet hos leverandøren og modtageren i overensstemmelse med bekendtgørelsen om anvendelsen af loven.«

13 Stk. 9 i overgangsbestemmelserne og de afsluttende bestemmelser til ZDDS bestemmer:

»(1) Såfremt varer i henhold til en leasingkontrakt faktisk er stillet til rådighed inden ikrafttrædelsen af nærværende lov, anses alle følgende betalinger (månedlige afdrag) til opfyldelse af denne kontrakt, som forfalder til betaling efter ikrafttrædelsen [af ZDDS], for individuelle transaktioner, hvor afgiftspligten indtræder på tidspunktet for betalingen, eller, såfremt det ligger tidligere, på tidspunktet, hvor betalingen forfalder.

(2) Stk. 1 finder kun anvendelse, såfremt den afgiftspligtige person (leverandøren) inden for en frist på en måned fra ikrafttrædelsen [af ZDDS] til det områdedirektorat under det nationale agentur for indtægter, hvor den pågældende er registreret, indsender en liste, hvoraf følgende obligatoriske oplysninger fremgår:

1. modtageren i medfør af de i stk. 1 omhandlede kontrakter
2. antallet og størrelsen af de månedlige afdrag i medfør af samtlige de kontrakter, for hvilke der er udstedt et afgiftsdokument, men som ikke er blevet betalt
3. antallet og størrelsen af de månedlige afdrag i medfør af samtlige de kontrakter, hvor afgiftspligten som omhandlet i stk. 1 vil indtræde efter ikrafttrædelsen af nærværende lov.

(3) For de kontrakter, der ikke er opført på en liste udarbejdet i overensstemmelse med stk. 2, skal den afgiftspligtige person på tidspunktet for ikrafttrædelsen [af ZDDS] anses for at foretage en transaktion som omhandlet i artikel 6, stk. 2, nr. 3, hvis afgiftsgrundlag svarer til størrelsen af de månedlige afdrag, der forfalder til betaling efter ikrafttrædelsen [af ZDDS], eksklusiv den herfor skyldige moms.«

14 Artikel 128 i Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (lov om retsplejen i skatte- og socialforsikringssager) (DV nr. 105 af 29.12.2005, som trådte i kraft den 1.1.2006, herefter »DOPK«), bestemmer:

»(1) Beløb, som uretmæssigt er betalt eller opkrævet i skat, obligatoriske socialbidrag, bøder og økonomiske sanktioner pålagt af afgiftsmyndighederne samt beløb, som kan tilbagebetales af det nationale agentur for indtægter i medfør af skattelovgivningen eller lovgivningen om social sikkerhed, skal modregnes af afgiftsmyndighederne for tilbagebetaling af offentlig forfalden gæld opkrævet af det nationale agentur for indtægter. Det er muligt at foretage en modregning med en forældet gæld, såfremt debtors fordring var forfalden til betaling, inden den pågældendes gæld blev forældet. [...]«

15 DOPK's artikel 129 bestemmer:

»(1) Modregning eller tilbagebetaling kan foretages af afgiftsmyndighedernes egen drift eller efter skriftlig anmodning fra den berørte person. Anmodningen om modregning eller tilbagebetaling behandles, såfremt den er indgivet inden for fem år efter den 1. januar i det år, der følger det år, hvor afgiftspligten indtrådte for tilbagebetalingen, medmindre andet følger af loven.

[...]

(3) (suppleret i DV nr. 108 af 2007) Afgørelser om modregning eller tilbagebetaling skal træffes inden for en frist på 30 dage fra modtagelsen af anmodningen, såfremt det ikke inden fristens udløb besluttes at iværksætte kontrol. Selv i tilfælde af modregning eller tilbagebetaling, herunder såfremt den i første punktum omhandlede afgørelse påklages, kan skattegæld eller skyldige obligatoriske socialbidrag gøres til genstand for kontrol. Såfremt afgørelsen indbringes for domstolene, er det muligt at vedtage en berigtiget ansættelse frem til det tidspunkt, hvor retsafgørelsen træder i kraft. [...]

(7) Afgørelser om modregning eller tilbagebetaling kan påklages i henhold til bestemmelserne om klager over berigtede ansættelser.«

16 DOPK's artikel 133 bestemmer:

»(1) En skattegæld eller skyldige obligatoriske socialbidrag, der er fastslået ved en berigtiget ansættelse, som er trådt i kraft, og som ikke er indbragt for domstolene, kan ændres af afgiftsmyndighedernes egen drift eller efter anmodning fra den kontrollerede person.

(2) Gælden kan ændres af følgende grunde:

1. Såfremt der er fremkommet nye faktiske omstændigheder eller nye skriftlige beviser, som er af væsentlig betydning for fastlæggelsen af skattegælden eller de skyldige obligatoriske socialbidrag, som personen eller den myndighed, der har vedtaget den berigtede ansættelse, ikke kunne have haft kendskab til inden:

- a) vedtagelsen af den berigtede ansættelse, såfremt denne ansættelse ikke er blevet påklaget
- b) ikrafttrædelsen af den berigtede ansættelse, såfremt ansættelsen er blevet påklaget.

2. Såfremt det af en domstol, for hvilken sagen er behørigt anlagt, fastslås, at de skriftlige forklaringer, som tredjemand har afgivet, sagkyndige erklæringer eller skriftlige erklæringer, som ligger til grund for konstateringen af, at der består en skattegæld eller skyldige obligatoriske socialbidrag, er falske, eller at modtageren af ansættelsen, dennes repræsentant eller den afgiftsmyndighed, som har medvirket ved fastsættelsen af skattegælden eller de skyldige obligatoriske socialbidrag, eller som har behandlet en klage indgivet over en ændret ansættelse, har begået en straffelovsovertrædelse.

3. Såfremt fastsættelsen af gælden er baseret på et dokument, hvorom en retslig instans behørigt har fastslået, at det er falsk, at det indeholder ukorrekte oplysninger, eller at det er blevet forfalsket.

4. Såfremt fastsættelsen af gælden er baseret på en akt fra en retslig instans eller fra en anden statslig myndighed, som efterfølgende er blevet annulleret.

5. Såfremt en anden modstridende berigtiget ansættelse, som er trådt i kraft, er blevet vedtaget

vedrørende samme gæld, samme periode og samme afgiftspligtige person. [...]«

17 DOPK's artikel 134 har følgende ordlyd:

»(1) (suppleret i DV nr. 94 af 2015, som trådte i kraft den 1.1.2016) En afgiftsmyndighed, som konstaterer, at der foreligger en grund til ændring i overensstemmelse med artikel 133, stk. 2, har pligt til at oplyse områdedirektøren herom under angivelse af begrundelsen herfor. Efter at have vurderet, om der foreligger en grund til ændring, kan områdedirektøren overdrage eller beslutte at uddelegere en kontrol, som gør det muligt at ændre den skattegæld eller de skyldige obligatoriske socialbidrag, som allerede er fastlagt.

(2) En berørt person kan indgive en skriftlig anmodning til områdedirektøren, idet anmodningen vedlægges de beviser, som den pågældende påberåber sig.

(3) Ændringen tillades, såfremt afgørelsen om udførelse af en kontrol vedtages, eller såfremt anmodningen om ændring indgives inden for en frist på tre måneder fra det tidspunkt, hvor der blev opnået kendskab til grunden til ændringen, og inden udløbet af den i artikel 109 fastsatte frist.

(4) Områdedirektøren træffer ved en begrundet afgørelse beslutning om, at der enten skal eller ikke skal foretages kontrol, inden for en frist på tredive dage efter indgivelsen af den i stk. 2 omhandlede anmodning. En kopi af afgørelsen om, at der ikke foretages en kontrol, sendes til den person, som har indgivet anmodningen, inden for en frist på syv dage, efter at afgørelsen er blevet vedtaget, og senest fjorten dage efter udløbet af den i nærværende stykkes første punktum omhandlede frist.

(5) (ændret i DV nr. 30 af 2006, som trådte i kraft den 1.3.2007) Den berørte person kan indbringe afgørelsen om, at der ikke foretages en kontrol, inden for en frist på fjorten dage fra modtagelsen af afgørelsen og indbringe en stiltiende afgørelse om, at der ikke foretages en kontrol, inden for en frist på tredive dage fra udløbet af besvarelsesfristen for den kompetente forvaltningsdomstol, der har kompetence til at behandle klager over berigtigede ansættelser. Sagen anlægges ved områdedirektøren. Forvaltningsdomstolen træffer afgørelse om klagen ved kendelse, som ikke kan kæres.

(6) Såfremt det konstateres, at skattegælden eller de skyldige obligatoriske socialbidrag er blevet fastsat for højt eller for lavt i forhold til det skyldige beløb, vedtages en berigtiget ansættelse vedrørende forskellen. Hvis der er betalt for meget, udlignes eller tilbagebetales beløbet ved den berigtigede ansættelse.«

18 Artikel 87 i Zakon za zadalzheniata i dogovorite (lov om forpligtelser og kontrakter) (herefter »ZZD«) bestemmer:

»(1) Såfremt en debitor i forbindelse med en gensidig kontrakt ikke opfylder sine forpligtelser på grund af en omstændighed, som kan tilregnes den pågældende, kan kreditor ophæve kontrakten, idet kreditor først i et påkrav skal sætte en rimelig frist for opfyldelsen og gøre opmærksom på, at kontrakten efter fristens udløb anses for ophævet. Dette påkrav skal ske skriftligt, hvis kontrakten er indgået skriftligt. [...]«

19 ZZD's artikel 88 bestemmer:

»(1) Ophævelsen har tilbagevirkende kraft undtagen for så vidt angår kontrakter med løbende eller periodisk opfyldelse. Kreditor har ret til erstatning for tab, der skyldes kontraktens manglende opfyldelse. [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20 Den 6. februar 2006 indgik selskabet »BA Kreditanstalt Bulus« EOOD (herefter »Bulus« eller »leasinggiveren«), i hvis rettigheder Unicredit er indtrådt, og »Vizatel« OOD (herefter »leasingtageren«) en finansiel leasingkontrakt med købsoption, hvorefter leasinggiveren forpligtede sig til at erhverve en af leasingtageren angivet grund med henblik på at opføre en bygning på grunden og at overlade brugen af grunden med bygning til leasingtageren.

21 Kontrakten blev indgået for en periode på 11 år, som begyndte at løbe fra begyndelsen af den måned, der fulgte efter den materielle overdragelse af genstanden for kontrakten, til gengæld for en månedlig leasingydelse. Kontrakten bestemte, at leasinggiveren kunne opsige aftalen før tid, såfremt leasingtageren havde undladt at betale mindst tre leasingydelser, og kunne kræve betaling af erstatning svarende til samtlige ubetalte leasingydelser i hele leasingkontraktens varighed.

22 Den 5. december 2006 blev kontraktens genstand overdraget til leasingtageren, og den 28. december 2006 udstedte leasinggiveren en faktura med moms for det første afdrag. Ved en berigtiget afgiftsansættelse af 14. februar 2008 fastslog de bulgarske afgiftsmyndigheder, at Bulus skyldte moms, beregnet på et afgiftsgrundlag svarende til beløbet for samtlige leasingydelser i hele kontraktens varighed, og modregnede dernæst beløbet i en skattefordring, som Bulus havde på skattemyndighederne.

23 Selv om leasinggiveren fortsatte med at udstede fakturaer med moms frem til den 29. oktober 2010 og dernæst igen fra den 4. august 2011 til den 31. august 2012, ophørte leasingtageren med at betale de skyldige afdrag i april 2009. Som følge af leasingtagerens culpøse manglende opfyldelse af sine forpligtelser ophævede Bulus ensidigt leasingkontrakten med virkning fra den 6. juni 2015.

24 Under disse omstændigheder anmodede Bulus de bulgarske afgiftsmyndigheder om tilbagebetaling af den moms, der var beregnet i den berigtede afgiftsansættelse af 14. februar 2008. Bulus' anmodning blev imidlertid afslået ved afgørelse truffet af den kompetente afgiftsmyndighed, som blev stadfæstet af Direktor.

25 Bulus anlagde sag ved Administrativen sad Sofia (forvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien) til prøvelse af denne afgørelse, men fik ikke medhold.

26 Unicredit, som er indtrådt i Bulus' rettigheder, iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien). Unicredit har bl.a. gjort gældende, at Administrativen sad Sofia (forvaltningsdomstolen i Sofia) har tilsidesat den ved momsdirektivets artikel 90 sikrede ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget for moms i tilfælde af ophævelse af en kontrakt.

27 Det er den forelæggende rets vurdering, at retten til berigtigelse af afgiftsgrundlaget for moms ikke finder anvendelse, når afgiftsgrundlaget er blevet fastlagt ved en berigtiget afgiftsansættelse, som er trådt i kraft, og ikke ved en faktura, idet der er tale om en forvaltningsakt, som fastslår en afgiftsgæld. Selv hvis det antages, at retten til berigtigelse finder anvendelse, skal der desuden sondres mellem dels den periode, hvor afdragene blev betalt af leasingtageren, og for hvilke der ikke er behov for at foretage en berigtigelse af afgiftsgrundlaget for moms, dels den periode, hvor afdragene ikke længere blev betalt af leasingtageren frem til ophævelsen som følge af delvis betaling, og med hensyn til hvilke det i henhold til national ret ikke er muligt at genskabe den situation, der forelå inden indgåelse af kontrakten. Hvis det antages, at der foreligger delvis betaling og ikke ophævelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, har den forelæggende ret

endvidere fremhævet, at ingen bestemmelse i bulgarsk ret regulerer fremgangsmåden for nedsættelse af det afgiftsgrundlag, som er blevet fastsat ved en berigtiget afgiftsansættelse, i tilfælde af delvis betaling eller ikke-betaling.

28 Endelig har den forelæggende ret rejst tvivl om berigtigelsen af afgiftsgrundlaget for moms for perioden fra ophævelsen af kontrakten før den heri fastsatte tid, eftersom det ikke er fastlagt dels, om kontraktens genstand er blevet overdraget til leasinggiveren inden kontraktens udløb, dels, om leasingtagerens gæld er blevet endeligt betalt, henset til det kontraktvilkår, hvorefter der skal betales erstatning til leasinggiveren i tilfælde af ophævelse som følge af culpøs manglende opfyldelse.

29 På denne baggrund har Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Tillader bestemmelsen i [momsdirektivets] artikel 90, stk. 1, [...] i forbindelse med opsigelsen af en finansiel leasingkontrakt en nedsættelse af afgiftsgrundlaget og en refusion af den moms, der er blevet fastsat ved en endelig afgiftsansættelse, på et afgiftsgrundlag bestående af summen af de månedlige leasingydelser for hele kontraktperioden?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, hvilket af de tilfælde, der er nævnt i [moms]direktivets artikel 90, stk. 1, kan leasinggiveren da påberåbe sig over for en medlemsstat i forbindelse med opsigelsen af en leasingkontrakt på grund af kun delvis betaling af de skyldige leasingydelser med henblik på at opnå en nedsættelse af momsgrundlaget i et omfang svarende til de afdrag, der skyldes, men som ikke er blevet betalt i perioden fra betalingens ophør til tidspunktet for opsigelsen af kontrakten, idet opsigelsen ikke har tilbagevirkende kraft, og dette bekræftes af en bestemmelse i selve kontrakten?

3) Tillader fortolkningen af momsdirektivets artikel 90, stk. 2, en konklusion, hvorefter der i en sag som den foreliggende er tale om en undtagelse fra momsdirektivets artikel 90, stk. 1?

4) Tillader fortolkningen af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, en antagelse, hvorefter det i bestemmelsen anvendte begreb »afbestilling« omfatter et tilfælde, hvor leasinggiveren inden for rammerne af en finansiel leasingkontrakt [uden] købspligt ikke længere kan opkræve betaling af leasingydelserne af leasingtager, eftersom leasinggiveren har opsagt kontrakten på grund af manglende opfyldelse af kontrakten fra leasingtagerens side, men hvor leasinggiveren i henhold til kontrakten har ret til erstatning svarende til samtlige ikke-betalte leasingydelser, der ville forfalde indtil leasingperiodens udløb?»

Om Domstolens kompetence

30 Ifølge fast retspraksis har Domstolen kun kompetence til at fortolke EU-retten med hensyn til dens anvendelse i en ny medlemsstat fra tidspunktet for dennes tiltrædelse af Den Europæiske Union (dom af 15.9.2011, *Saby m.fl.*, C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 27, og af 21.11.2018, *Vdan*, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 34).

31 Det følger bl.a. heraf, at Domstolen ikke har kompetence til at fortolke EU-retlige direktiver vedrørende moms, hvis inddrivelsen af de omhandlede afgifter ligger forud for den pågældende medlemsstats tiltrædelse af Unionen (dom af 27.6.2018, *Varna Holideis*, C-364/17, EU:C:2018:500, præmis 18).

32 Domstolen har derimod kompetence til at fortolke EU-retten, hvis de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen delvis har fundet sted efter det tidspunkt, hvor medlemsstaten tiltrådte Unionen (dom af 15.4.2010, *CIBA*, C-96/08, EU:C:2010:185, præmis 15),

eller hvis de faktiske omstændigheder udspringer af en kontrakt, der blev indgået inden medlemsstatens tiltrædelse af Unionen, og denne situation fortsat har retsvirkninger efter denne dato (jf. analogt for så vidt angår en koncessionsaftale dom af 15.12.2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, præmis 22 og 23, og for så vidt angår stiftelsen af brugsrettigheder ved aftale dom af 6.3.2018, SEGRO og Horváth, C-52/16 og C-113/16, EU:C:2018:157, præmis 38 og 40).

33 I det foreliggende tilfælde blev leasingkontrakten indgået i februar 2006, og momsen forfaldt på tidspunktet for den materielle overdragelse af genstanden for kontrakten i december 2006. De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og opkrævningsperioden ligger således før Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen den 1. januar 2007.

34 Der var imidlertid tale om en kontrakt med løbende opfyldelse, som pålagde leasingtageren i 11 år at betale momspligtige leasingydelser fra den 28. december 2006. Den situation, der er opstået som følge af denne kontrakt, har derfor fortsat retsvirkninger efter den dato, hvor Republikken Bulgarien tiltrådte Unionen.

35 Henset til denne kontrakts særlige kendetegn og til den omstændighed, at kontrakten fortsat havde retsvirkninger efter denne medlemsstats tiltrædelse af Unionen, har Domstolen kompetence til at behandle de præjudicielle spørgsmål vedrørende de afgiftsmæssige konsekvenser af kontraktens opfyldelse.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at bestemmelsen i tilfælde af ophævelse af en leasingkontrakt tillader en nedsættelse af det afgiftsgrundlag for moms, der ved en berigtiget afgiftsansættelse er beregnet med et fast beløb på grundlag af samtlige skyldige leasingydelser i hele kontraktens varighed, selv om denne berigtigede afgiftsansættelse er trådt i kraft og dermed udgør en »bestandig forvaltningsakt«, hvorved der fastslås en afgiftsgæld.

37 I denne henseende bemærkes, at dette direktivs artikel 90, stk. 1, som omhandler tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget for moms, og dermed den moms, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modværdien eller denne overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modværdi, og hvoraf følger, at afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det bemærkes endvidere, at selv om 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, kan disse foranstaltninger principielt kun fravige reglerne om afgiftsgrundlaget, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal således påvirke momsdirektivets mål og principper mindst muligt og kan derfor ikke anvendes på en måde, hvor de anfægter princippet om momsens neutralitet (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 31 og 33).

39 Det er derfor vigtigt, at de formkrav, som de afgiftspligtige skal opfylde hos afgiftsmyndighederne for at udøve retten til at foretage en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for

moms, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modværdien definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktionen 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 6.12.2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 34).

40 Udstedelsen af en berigtiget afgiftsansættelse som den i hovedsagen omhandlede kan imidlertid ikke udgøre et formkrav, der har til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig som omhandlet i momsdirektivet.

41 Udstedelsen af en berigtiget afgiftsansættelse som den i hovedsagen omhandlede kan således ikke i sig selv begrunde, at den afgiftspligtige person ikke længere efterfølgende kan påberåbe sig sin ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget for moms i tilfælde af ophævelsen af en kontrakt.

42 Henset til de ovennævnte principper gælder dette også, selv om den berigtigede afgiftsansættelse, således som den forelæggende ret har fremhævet, i medfør af de nationale regler har opnået karakter af »bestandig«, dvs. at den ikke længere kan påklages.

43 Heraf følger, at det første spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at bestemmelsen i tilfælde af ophævelse af en leasingkontrakt tillader en nedsættelse af det afgiftsgrundlag for moms, der ved en berigtiget afgiftsansættelse er beregnet med et fast beløb på grundlag af samtlige skyldige leasingydelse i hele kontraktens varighed, selv om denne berigtigede afgiftsansættelse er trådt i kraft og dermed udgør en »bestandig forvaltningsakt«, hvorved der fastslås en afgiftsgæld i henhold til national ret.

Det andet til det fjerde spørgsmål

Formaliteten med hensyn til det fjerde spørgsmål

44 Den bulgarske regering har gjort gældende, at det fjerde spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. Dels er vilkåret om erstatning i tilfælde af ophævelse af kontrakten for culpøs manglende opfyldelse ugyldigt, idet det er i strid med grundlæggende retsprincipper i national ret. Dels vedrører dette spørgsmål en leasingkontrakt uden option, mens den i hovedsagen omhandlede kontrakt netop indeholder en købsoption.

45 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, som den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 5.3.2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 47).

46 Heraf følger, at der gælder en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – 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 hypotetisk, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en hensigtsmæssig besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 23.1.2019, *M.A. m.fl.*, C-661/17, EU:C:2019:53, præmis 50).

47 Domstolen har desuden gentagne gange fastslået, at det ikke inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse tilkommer den at udtale sig om fortolkningen af nationale bestemmelser og afgøre, hvorvidt den fortolkning, som den nationale ret har anlagt heraf, er korrekt, idet en sådan fortolkning således henhører under de nationale domstoles enekompetence (dom af 16.2.2017, IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, præmis 21, og af 14.6.2017, Online Games m.fl., C-685/15, EU:C:2017:452, præmis 45).

48 Det er endelig ubestridt, at Domstolen inden for rammerne af artikel 267 TEUF ikke har kompetence til at anvende EU-rettens regler på et bestemt tilfælde. Det tilkommer derfor den forelæggende ret at foretage de retlige kvalificeringer, som er nødvendige for løsningen af tvisten i hovedsagen. Det påhviler derimod Domstolen at give den forelæggende ret alle de nødvendige oplysninger med henblik på at vejlede den forelæggende ret ved denne bedømmelse og ved i givet fald at omformulere det spørgsmål, der er forelagt den (dom af 2.7.2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

49 Den bulgarske regering har i det foreliggende tilfælde gjort gældende, at det vilkår, hvorved der fastsættes en erstatning i tilfælde af ophævelse af kontrakten for culpøs manglende opfyldelse, er ugyldigt, idet det er i strid med grundlæggende retsprincipper i national ret. Det tilkommer hverken Domstolen at udtale sig om fortolkningen af national ret eller at sikre sig, at de retlige og faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har fastlagt, er korrekte.

50 Det fremgår i øvrigt af de sagsakter, som Domstolen råder over, at den i hovedsagen omhandlede leasingkontrakt indeholder en køboption som anført af den bulgarske regering. Den omstændighed, at der i en passus i et præjudicielt spørgsmål nævnes, at der ikke foreligger en køboption, hvilket ved første øjekast synes ukorrekt, kan ikke medføre, at det forelagte spørgsmål er rent hypotetisk. Det påhviler desuden Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar ved i givet fald at omformulere det spørgsmål, der er forelagt den.

51 På denne baggrund kan det fjerde spørgsmål, som Domstolen vil anse for at vedrøre en leasingkontrakt med køboption, således som den forelæggende ret har anført i forelæggelsesafgørelsens præmis 4, antages til realitetsbehandling.

Realiteten

52 Med det andet til det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90 skal fortolkes således, at der i en situation som den i hovedsagen omhandlede foreligger »ophævelse« eller »ikke-betaling«, som kan henhøre under den i denne bestemmelses stk. 2 fastsatte fravigelse af forpligtelsen til at nedsætte afgiftsgrundlaget for moms, dels når en del af de skyldige leasingydelser i medfør af en leasingkontrakt ikke er blevet betalt i perioden fra betalingens ophør til kontraktens ophævelse, idet denne ophævelse ikke har tilbagevirkende kraft, dels når der ikke er blevet betalt den erstatning, som skal betales i tilfælde af ophævelse af kontrakten før tid, og som svarer til det samlede beløb for alle ubetalte leasingydelser frem til kontraktens udløb.

53 For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling tillader momsdirektivets artikel 90, stk. 2, medlemsstaterne at fravige den i nærværende doms præmis 37 nævnte regel, hvorefter medlemsstaterne er forpligtede til at nedsætte afgiftsgrundlaget tilsvarende, hver gang den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af eller hele modværdien.

54 Som Domstolen allerede har fastslået, er udgangspunktet for denne

fravigelsesbemyndigelse, der er snævert begrænset til kun at omfatte tilfældet med ikke-betaling eller delvis betaling, at den manglende erlæggelse af modværdien under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat kan være vanskelig at godtgøre eller alene være foreløbig (dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 17).

55 Ikke-betalingen af købsprisen hensætter nemlig ikke parterne i den situation, som de var i inden indgåelsen af kontrakten. På den ene side skylder køberen stadig mindst den oprindeligt aftalte pris i tilfælde af ikke-betaling, eller den resterende del af prisen i tilfælde af delvis betaling. På den anden side råder sælgeren principielt stadig over sin fordring, som sælgeren kan støtte ret på (jf. i denne retning dom af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 29).

56 Under disse omstændigheder bemærkes, at hvor begreberne »annullation«, »afbestilling« og »ophævelse« henviser til situationer, hvor skyldnerens pligt til at betale sin gæld enten er fuldstændig bortfaldet eller er ophørt på et endeligt fastlagt niveau, er ikke-betaling karakteriseret ved den iboende usikkerhed forbundet med dens ikke-endelige karakter (jf. i denne retning dom af 12.10.2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, præmis 30 og 31).

57 Hvad for det første angår de skyldige leasingydelser for perioden fra betalingsophør til ophævelsen af den omhandlede leasingkontrakt bemærkes, at leasinggiveren i det foreliggende tilfælde ophævede kontrakten fra den 6. juni 2015. Da denne ophævelse imidlertid i henhold til ZZD's artikel 88 kun gælder for fremtiden, skylder leasingtageren fortsat de afdrag på leasingkontrakten, som vedkommende ikke har betalt inden kontraktens ophævelse, og leasinggiveren råder principielt stadig over sin fordring med mulighed for at støtte ret herpå.

58 En tilsvarende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for moms i tilfælde af den i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, fastsatte ophævelse kan derfor ikke finde anvendelse på en sådan fordring, som ikke berøres af ophævelsen af leasingkontrakten.

59 Heraf følger, at den manglende betaling af en del af de skyldige afdrag for den periode, der lå forud for kontraktens ophævelse, udgør et tilfælde af delvis betaling som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, i medfør af hvilken den pågældende medlemsstat, som det fremgår af nærværende doms præmis 53 og 54, kan udøve sin i denne artikels stk. 2 fastsatte bemyndigelse til at fravige forpligtelsen til at nedsætte afgiftsgrundlaget.

60 I denne henseende har Domstolen allerede udtalt, at en national bestemmelse, som i opregningen af tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget nedsættes, ikke nævner tilfældet med ikke-betaling af transaktionens pris, må anses for at være et resultat af denne medlemsstats udøvelse af den fravigelsesbemyndigelse, som den er blevet tildelt i medfør af momsdirektivets artikel 90, stk. 2 (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkúlereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 24).

61 Den forelæggende ret har således bekræftet, at bulgarsk ret ikke indeholder bestemmelser, der gør det muligt at nedsætte afgiftsgrundlaget for moms i tilfælde af ikke-betaling, idet ZDDS' artikel 115 kun fastsætter en sådan berigtigelse i tilfælde af annullation eller ophævelse. Republikken Bulgarien skal dermed anses for at have udøvet sin bemyndigelse til at fravige forpligtelsen til at nedsætte afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling, således at leasinggiveren ikke kan påberåbe sig en sådan ret.

62 Usikkerheden i forbindelse med inddrivelsen af de skyldige beløb kan i overensstemmelse med princippet om afgiftens neutralitet tages i betragtning, ved at den afgiftspligtige person fratages sin ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget, så længe fordringen ikke er endeligt uerholdelig. Den kan imidlertid ligeledes tages i betragtning derved, at nedsættelse tillades, når den afgiftspligtige person godtgør, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive

betalt, uden at dette berører muligheden for, at afgiftsgrundlaget efterfølgende reguleres opad i tilfælde af, at betalingen ikke desto mindre foretages. Det tilkommer således de nationale myndigheder at afgøre, under iagttagelse af proportionalitetsprincippet og under domstolenes kontrol, hvilken dokumentation for en sandsynlig, langvarig og manglende betaling den afgiftspligtige person skal fremlægge, når henses til de særlige forhold, der kendetegner gældende national ret. En sådan ordning ville være lige så effektiv med hensyn til at nå det tilstræbte mål og samtidig være mindre indgribende for den afgiftspligtige person, som sikrer forfinansiering af momsen ved at opkræve den på statens vegne (jf. i denne retning dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 27).

63 I denne henseende er det blevet fastslået, at en sådan konstatering gælder så meget desto mere i forbindelse med en national lovgivning, i henhold til hvilken der i praksis først kan opnås sikkerhed for, at fordringen er endeligt uerholdelig efter ti år. En sådan periode vil under alle omstændigheder kunne give de omfattede erhvervsdrivende, som er stillet over for manglende betaling af en faktura, en likviditetsmæssig ulempe i forhold til deres konkurrenter fra andre medlemsstater, hvilket åbenlyst kan undergrave virkeliggørelsen af den målsætning om afgiftsharmonisering, der forfølges med momsdirektivet (dom af 23.11.2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 28).

64 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at leasingtageren ophørte med at betale de skyldige afdrag i april 2009, dvs. næsten ni år før forelæggelsesafgørelsen. Det følger imidlertid af det ovenstående, at den omstændighed, at den afgiftspligtige person ikke har kunnet inddrive beløb, som skulle have været betalt til den pågældende for lang tid siden, medfører, at den afgiftspligtige person kan anses for at have godtgjort, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive betalt, idet de nationale myndigheder under domstolenes kontrol skal sikre sig, at dette faktisk er tilfældet, henset til de beviser, der er blevet fremlagt med henblik herpå.

65 På denne baggrund kan den i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, fastsatte fravigelsesbemyndigelse, eftersom den alene har til formål at bekæmpe den usikkerhed, der er forbundet med inddrivelsen af skyldige beløb, ikke finde anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, uden at denne konstatering berører muligheden for, at afgiftsgrundlaget efterfølgende reguleres opad i tilfælde af, at betalingen ikke desto mindre foretages.

66 Hvad for det andet angår den erstatning, der skal betales i tilfælde af ophævelse af kontrakten før tid, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at leasingkontrakten bestemte, at leasinggiveren i tilfælde af ophævelse som følge af culpøs manglende opfyldelse kunne kræve, at leasingtageren betalte en erstatning svarende til samtlige ubetalte leasingydelser i hele kontraktens varighed med fradrag af aktivets restværdi og det årlige gebyr beregnet på grundlag af den gældende rentesats for transaktionens finansiering. Det følger heraf, at afdragene i leasingkontrakten kan anses for at være forfaldne til betaling efter tidspunktet for kontraktens ophævelse, med forbehold af anvendelsen af nationale bestemmelser, der er til hinder herfor.

67 I denne henseende har Direktor, den bulgarske regering og Europa-Kommissionen gjort gældende, at den aftalte betaling af erstatning ikke udgør en reel erstatning for ophævelsen, men godtgørelse for den transaktion, som var genstand for kontrakten, og som sådan er momspligtig.

68 Det bemærkes endvidere, at i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), er levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtige.

69 Domstolen har herved udtalt, at kvalificeringen af en »transaktion mod vederlag« blot forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af varer eller

tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 10.1.2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, præmis 31).

70 Det er nærmere bestemt blevet fastslået, at det på forhånd bestemte beløb, som en erhvervsdrivende opkræver i tilfælde af den pågældendes kundes førtidige ophævelse af en aftale om levering af tjenesteydelser, eller hvis førtidig ophævelse sker af en grund, der kan tilregnes denne kunde, hvilken aftale fastsætter en minimumsperiode for aftalen, hvorved det nævnte beløb svarer til det beløb, som den erhvervsdrivende ville have modtaget i resten af den nævnte periode, såfremt der ikke forelå en sådan ophævelse, skal betragtes som betaling for en levering af ydelser, der foretages mod vederlag og som sådan er momspligtig, selv hvis en sådan ophævelse indebærer ophævelse af leveringen af de varer og tjenesteydelser, der er fastsat i kontrakten, inden udløbet af den aftalte minimumsperiode (jf. i denne retning dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 12, 45 og 57).

71 Hvad i det foreliggende tilfælde indledningsvis angår betingelsen om, at der skal være tale om gensidige ydelser, som skaber en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og den modtagne modværdi, bemærkes, at betalingen af erstatning for ophævelse i form af de omhandlede afdrag er et grundlæggende element i kontrakten, for så vidt som spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et retsforhold mellem parterne, afhænger af betalingen af nævnte afdrag.

72 Det fremgår således af de oplysninger, som Domstolen råder over, at leasinggiveren inden for rammerne af den omhandlede leasingkontrakt forpligtede sig til at erhverve en af leasingtageren angivet grund med henblik på at opføre en bygning på grunden og at overlade brugen af grunden med bygning til leasingtageren. Som modværdi skulle leasingtageren betale en månedlig leasingydelse på 833,78 EUR i 132 måneder, dvs. i 11 år, således at transaktionen blev finansieret i overensstemmelse med den betalingsplan, der var vedlagt som bilag til kontrakten. Ved aftale af 29. oktober 2010 fastslog parterne desuden, at opførelsen af den leasede ejendom var afsluttet.

73 Det skyldige beløb i tilfælde af ophævelse af kontrakten før den aftalte tid svarede udelukkende til samtlige ikke-betalte leasingydelser i hele kontraktens varighed som anført i nærværende doms præmis 66. I dette beløb indgår dermed hverken det årlige gebyr beregnet på grundlag af den gældende rentesats for transaktionens finansiering eller aktivets restværdi, som alene skulle betales, såfremt købsoptionen blev anvendt. Betalingen af det beløb, der skyldes i tilfælde af ophævelse af kontrakten før tid, gør det derfor muligt for leasinggiveren at oppebære den samme indtægt, som leasinggiveren ville have oppebåret, såfremt kontrakten ikke var blevet ophævet. Heraf følger, at i en kontrakt af den i hovedsagen omhandlede type ændrer ophævelsen ikke kontraktforholdets økonomiske realitet.

74 Det skal således fastslås, at i en kontrakt som den i hovedsagen omhandlede udgøres modværdien for det beløb, som leasingtageren betaler til leasinggiveren, leasingtagerens ret til at drage fordel af denne erhvervsdrivendes opfyldelse af de specifikke forpligtelser, der følger af kontrakten, selv hvis leasingtageren ikke ønsker at – eller ikke kan – gøre brug af denne ret af en årsag, der kan tilregnes denne. Det er således irrelevant, om leasingtageren fortsat rådede over ejendommen fra tidspunktet for kontraktens ophævelse, eftersom leasinggiveren har gjort det muligt for leasingtageren at drage fordel af de specifikke ydelser, der følger af kontrakten, mens ophøret af disse ydelser ikke kunne tilregnes leasinggiveren.

75 Hvad dernæst angår betingelsen om, at de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, skal det bemærkes, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede er

både de forpligtelser, som påhviler leasinggiveren, og det beløb, som leasingtageren opkræves i tilfælde af kontraktens ophævelse før tid, fastlagt ved indgåelsen af kontrakten. Det beløb, som skal betales i tilfælde af ophævelse før tid, svarer desuden til det samlede beløb af de månedlige afdrag, som straks forfalder til betaling, uden at kontraktforholdets økonomiske realitet herved ændres.

76 Heraf følger, at det beløb, som skal betales i tilfælde af ophævelse før tid, skal anses for at udgøre en integrerende del af det samlede beløb, som leasingtageren har forpligtet sig til at betale for leasinggiverens opfyldelse af sine kontraktlige forpligtelser.

77 Den omstændighed, at de bulgarske afgiftsmyndigheder har beregnet momsen på et afgiftsgrundlag svarende til beløbet for samtlige leasingydelser i hele kontraktens varighed, hvilket Bulus ikke synes at have anfægtet, bekræfter i øvrigt, at det omhandlede beløb udgør modværdien for en selvstændig og individualiseret ydelse.

78 En erstatning for ophævelse som den i hovedsagen omhandlede skal derfor anses for at udgøre betalingen for den transaktion, som er genstand for kontrakten, og er som sådan momspligtig.

79 Det skal derfor fastslås, om der er tale om »ophævelse« eller »ikke-betaling« som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, når de afdrag, der svarer til samtlige ubetalte leasingydelser, ikke er blevet betalt fra kontraktens ophævelse til dens udløb.

80 Som det fremgår af nærværende doms præmis 66, kan sådanne beløb anses for at være forfaldne til betaling, således at leasinggiveren principielt stadig råder over sin fordring med mulighed for at støtte ret herpå. Det er umiddelbart reelt uvist, om de afdrag, der skyldes for perioden efter kontraktens ophævelse, kan inddrives.

81 Når den afgiftspligtige person har godtgjort, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden for de afdrag, der skulle have været betalt inden kontraktens ophævelse, ikke vil blive betalt, henset til, at det ikke har været muligt at inddrive disse skyldige beløb i næsten ni år, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, skal det desuden i en tvist som den i hovedsagen omhandlede bemærkes, at en sådan sandsynlighed ligeledes finder anvendelse på de afdrag, der skulle have været betalt efter kontraktens ophævelse.

82 På denne baggrund kan den i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, fastsatte fravigelsesbemyndigelse heller ikke finde anvendelse for så vidt angår perioden efter kontraktens ophævelse, uden at denne konstatering berører muligheden for, at afgiftsgrundlaget efterfølgende reguleres opad i tilfælde af, at betalingen ikke desto mindre foretages.

83 Heraf følger, at det andet til det fjerde spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 90 skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede udgør dels den omstændighed, at en del af de skyldige leasingydelser i medfør af en leasingkontrakt ikke er blevet betalt i perioden fra betalingsophør til kontraktens ophævelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, dels den omstændighed, at der ikke er blevet betalt den erstatning, som skal betales i tilfælde af ophævelse af kontrakten før tid, og som svarer til det samlede beløb for alle ubetalte leasingydelser frem til kontraktens udløb, et tilfælde af ikke-betaling, som kan henhøre under den i denne bestemmelses stk. 2 fastsatte fravigelse af forpligtelsen til at nedsætte afgiftsgrundlaget for moms, medmindre den afgiftspligtige person godtgør, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive betalt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

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

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

1) **Artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelsen i tilfælde af ophævelse af en leasingkontrakt tillader en nedsættelse af det afgiftsgrundlag for merværdiafgift, der ved en berigtiget afgiftsansættelse er beregnet med et fast beløb på grundlag af samtlige skyldige leasingydelser i hele kontraktens varighed, selv om denne berigtigede afgiftsansættelse er trådt i kraft og dermed udgør en »bestandig forvaltningsakt«, hvorved der fastslås en afgiftsgæld i henhold til national ret.**

2) **Artikel 90 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede udgør dels den omstændighed, at en del af de skyldige leasingydelser i medfør af en leasingkontrakt ikke er blevet betalt i perioden fra betalingens ophør til kontraktens ophævelse, der ikke har tilbagevirkende kraft, dels den omstændighed, at der ikke er blevet betalt den erstatning, som skal betales i tilfælde af ophævelse af kontrakten før tid, og som svarer til det samlede beløb for alle ubetalte leasingydelser frem til kontraktens udløb, et tilfælde af ikke-betaling, som kan henhøre under den i denne bestemmelses stk. 2 fastsatte fravigelse af forpligtelsen til at nedsætte afgiftsgrundlaget for merværdiafgift, medmindre den afgiftspligtige person godtgør, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive betalt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.