

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

29. februar 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – fravigelse fastsat i artikel 90, stk. 2 – afgiftsgrundlag – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen – præklusionsfrist for anmodning om efterfølgende nedsættelse af momsgrundlaget – tidspunkt, fra hvilket præklusionsfristen begynder at løbe – den afgiftspligtige persons ret til forrentning«

I sag C-314/22,

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 4. maj 2022, indgået til Domstolen den 11. maj 2022, i sagen

»Consortium Remi Group« AD

mod

Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, Z. Csehi (refererende dommer), og dommerne M. Ilešić og D. Gratsias,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. Stefanova-Kamisheva,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. maj 2023,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite ved M. Koleva og S. Petkov,
 - den bulgarske regering ved T. Mitova, som befuldmægtiget,
 - Europa-Kommissionen ved D. Drambozova og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2023, 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 i forbindelse med en tvist mellem »Consortium Remi Group« AD og Direktor na Direksia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Varna, under centraladministrationen for det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien) (herefter »Direktor«) vedrørende sidstnævntes afvisning af at give Consortium Remi Group adgang til en regulering af den merværdiafgift (moms), som Consortium Remi Group har betalt for fakturaer, der af debitorerne er ubetalte.

Retsforskrifter

EU-retten

Akt om Republikken Bulgariens tiltrædelse af Den Europæiske Union

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

»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 63 bestemmer:

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

5 Direktivets 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.«

6 Dette direktivs 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.«

7 Samme direktivs artikel 185 har følgende ordlyd:

»1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.

2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

8 Momsdirektivets artikel 273, stk. 1, fastsætter:

»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.«

Bulgarsk ret

9 Artikel 115 i zakon za danak varchu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift, DV nr. 63 af 4.8.2006), som trådte i kraft den 1. januar 2007, i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZDDS«), har følgende ordlyd:

»(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) [...] 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 acontobetalingen, inden for en frist på fem dage fra tidspunktet for tilbagebetaling, godtgørelse eller anden fyldestgørelse ved betaling af det fastsatte acontobeløb 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.

[...]

(7) [...] 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.«

10 ZDDS' artikel 116 har følgende ordlyd:

»(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 [denne lov].«

11 Artikel 128, stk. 1, i Danatjino-osiguritelena protsesualen kodeks (lov om retsplejen i skatte- og socialforsikringssager) (DV nr. 105 af 29.12.2005), der har været i kraft siden den 1. januar 2006, i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »DOPK«), fastsætter:

»Beløb, som uretmæssigt er betalt eller opkrævet i skat, obligatoriske socialbidrag, bøder og økonomiske sanktioner pålagt af afgiftsmyndighederne samt beløb, som kan tilbagebetales af [Natsionalnata agentsia za prichodite (det nationale agentur for offentlige 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 offentlige 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.«

12 DOPK's artikel 129 har følgende ordlyd:

»(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) [...] Afgørelser om modregning eller tilbagebetaling skal træffes inden for en frist på 30 dage fra modtagelsen af anmodningen, såfremt det ikke inden fristens udløb besluttet at iværksætte kontrol. Selv i tilfælde af modregning eller tilbagebetaling, og selv når 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 berigtigede afgiftsansættelser.«

13 Artikel 110 i zakon za zadalžjenjata i dogovorite (lov om forpligtelser og kontrakter) (DV nr. 275 af 22.11.1950) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZZD«), bestemmer:

»Udløbet af en forældelsesfrist på fem år medfører, at enhver fordring forældes, medmindre andet er fastsat herfor i loven.

[...]«

14 ZZD's artikel 116 har følgende ordlyd:

»Forældelsen afbrydes:

- a) når skyldneren erkender fordringen
- b) ved indlevering af stævning, indsigelse eller anmodning om forlig; såfremt der ikke gives medhold i søgsmålet, indsigelsen eller anmodningen om forlig, anses forældelsen for ikke at have været afbrudt
- c) såfremt der træffes afgørelse om tvangsfuldbyrdelse.

[...]«

15 ZZD's artikel 117 har følgende ordlyd:

»Når forældelsen afbrydes, begynder en ny forældelsesfrist at løbe.

Såfremt fordringen er fastslået ved dom, er den nye forældelsesfrist i alle tilfælde fem år.

[...]«

16 ZZD's artikel 120 fastsætter:

»Forældelsen finder ikke uden videre anvendelse.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 Consortium Remi Group driver entreprisevirksomhed med opførelse af bygninger og anlæg. Selskabet var blevet momsregistreret den 16. juni 1995 og slettet fra momsregistret den 7. marts 2019 på grund af systematisk overtrædelse af forpligtelserne i ZDDS. Ved dom af 18. september 2020 erklærede Okrazjen sad Varna (den regionale domstol i Varna, Bulgarien) Consortium Remi Group for insolvent, og der blev indledt insolvensbehandling.

18 For perioden 2006-2010 og for 2012 fremsendte Consortium Remi Group fakturaer til fem selskaber, nemlig til »Promes« OOD, »Orkid Sofia Hills« EOOD, »Valentin Stojanov« EOOD, »Sunshine Coast Investment« EOOD og »Mostroj-Varna« AD (herefter »debitorselskaberne«). Disse fakturaer angav momsen, og for størstedelen af afgiftsperioderne blev denne betalt. Alligevel, på

grund af manglende betaling af disse fakturaer, beløb den samlede værdi af Consortium Remi Groups fordringer vedrørende moms i forbindelse med de nævnte fakturaer sig til 618 171,16 bulgarske leva (BGN) (ca. 309 085 EUR).

19 Ved en berigtiget afgiftsansættelse af 31. januar 2011 blev Consortium Remi Groups gæld i henhold til ZDDS for perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. juli 2010 fastsat, heraf den moms, der var anført på fakturaerne til Sunshine Coast Investment. Consortium Remi Group anlagde sag til prøvelse af denne afgiftsansættelse, men førsteinstansretten, hvis dom blev stadfæstet ved dom af Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Bulgarien), gav ikke selskabet medhold i søgsmålet.

20 Ved anmodning af 7. februar 2020, indgivet i medfør af DOPK's artikel 129, stk. 1 (herefter »anmodningen om modregning«), anmodede Consortium Remi Group på grundlag af DOPK's artikel 128, stk. 1, den bulgarske skatte- og afgiftsmyndighed om modregning af selskabets momsgæld med beløbet 618 171,16 BGN med tillæg af renter, hvilket svarede til den angivne og betalte moms i henhold til fakturaerne fremsendt til debitorselskaberne. Som bilag til anmodningen vedlagde Consortium Remi Group en »liste over medkontrahenters ubetalte beløb«.

21 Denne anmodning blev imidlertid afvist med den begrundelse, at den var blevet indgivet efter udløbet af præklausionsfristen i henhold til DOPK's artikel 129, stk. 1. Det blev endvidere fastslået, at Consortium Remi Group ikke havde dokumenteret, at der forelå ikke-betaling eller kun delvis betaling af fordringerne vedrørende moms faktureret debitorselskaberne.

22 Under den administrative klagebehandling af den afgørelse, hvorved nævnte anmodning blev afvist, fremlagde Consortium Remi Group flere afgørelser om indledning af insolvensbehandling truffet i forhold til debitorselskaberne og bevisdokumentation for, at disse fordringer var blevet registreret af kuratorerne for de forskellige bo efter debitorselskaberne, og at de fremgik af fortegnelserne over anmeldte fordringer og krav udarbejdet i forbindelse med disse insolvensbehandlinger.

23 Afgørelsen om afvisning af anmodningen om modregning blev opretholdt i sin helhed ved afgørelse af 22. maj 2020 truffet af Direktor.

24 Consortium Remi Group anlagde sag ved Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) til prøvelse af afgørelsen om afvisning af anmodningen om modregning, som var blevet opretholdt af Direktor, men fik ikke medhold. Selskabet har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom ved Varhoven administrativen sad (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som er den forelæggende ret, idet det har gjort gældende, at i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal afgiftsgrundlaget nedsættes, såfremt den afgiftspligtige person ikke har modtaget betaling eller kun delvis betaling af den modydelse, der skyldes, efter at leveringen af varer eller ydelser har fundet sted, og at den nævnte bestemmelse har direkte virkning og derfor skal finde anvendelse, for så vidt som de nationale bestemmelser er i strid hermed.

25 Den forelæggende ret har anført, at bulgarsk ret ikke indeholder bestemmelser, der giver mulighed for nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling, idet ZDDS' artikel 115 kun fastsætter en sådan nedsættelse i tilfælde af afbestilling af leveringen.

26 Under henvisning til Domstolens ræsonnement i dom af 23. november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 21-27), og af 3. juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 62 og 65), har den forelæggende ret anført, således som Consortium Remi Group har gjort gældende, at muligheden for at tilbagebetale momsen i tilfælde af ikke-betaling af prisen ikke kan udelukkes fuldstændigt, og dette uanset fravigelsen i momsdirektivets artikel 90, stk. 2. Dette er bl.a. tilfældet, når den afgiftspligtige person under hensyn til

omstændighederne godtgør, at forpligtelsen til at betale en faktura, som påhviler modtageren heraf, risikerer ikke at blive opfyldt.

27 Ifølge den forelæggende ret er den fravigelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 90, stk. 2, ikke taget i betragtning under den specifikke lovgivning i Bulgarien, både for så vidt angår den måde, hvorpå afgiftsgrundlaget reguleres, når forpligtelsen til at betale et moms krav sandsynligvis ikke vil blive opfyldt, og med hensyn til de betingelser, hvorunder der kan fremsættes krav om tilbagebetaling af den betalte moms.

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

»1) Er neutralitetsprincippet og momsdirektivets artikel 90, såfremt der foreligger en fravigelse som omhandlet i dette direktivs artikel 90, stk. 2, til hinder for en national retsforordning såsom artikel 129, stk. 1, andet punktum, i [DOPK], som fastsætter en præklusionsfrist for at indgive en anmodning om modregning eller tilbagebetaling af den afgift, som den skatte- og afgiftspligtige person har faktureret for leveringen af varer eller tjenesteydelser, i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling fra modtageren af leveringen eller ydelsen?

2) Er det uanset besvarelsen af det første spørgsmål under hovedsagens omstændigheder en nødvendig betingelse for at anerkende retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, at den skatte- og afgiftspligtige person berigtiger den faktura, som vedkommende har udstedt, med hensyn til den anførte moms på grund af ikke-betaling eller kun delvis betaling fra fakturamodtagerens side, før vedkommende indgiver anmodningen om tilbagebetaling?

3) Alt efter besvarelsen af de første to spørgsmål: Hvorledes skal momsdirektivets artikel 90, stk. 1, fortolkes ved fastlæggelsen af det tidspunkt, hvor grunden til at nedsætte afgiftsgrundlaget opstår, hvis der foreligger et tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen, og der som følge af fravigelsen af artikel 90, stk. 1, ikke findes nogen national bestemmelse om dette spørgsmål?

4) Hvorledes skal betragtningerne i dom af 23. november 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 21-27), og af 3. juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 62 og 65), anvendes, hvis bulgarsk lovgivning ikke indeholder nogen særlige betingelser for anvendelsen af fravigelsen i momsdirektivets artikel 90, stk. 2?

5) Er neutralitetsprincippet og momsdirektivets artikel 90 til hinder for en skatte-, afgifts- og forsikringspraksis, hvorefter det i tilfælde af ikke-betaling ikke er tilladt at berigtige den fakturerede afgift, før modtageren af varen eller tjenesteydelsen, såfremt denne er en skatte- og afgiftspligtig person, underrettes om annulleringen af afgiften, således at det fradrag, som den pågældende oprindeligt foretog, berigtiges?

6) Gør fortolkningen af [moms]direktivets artikel 90, stk. 1, det muligt at lægge til grund, at en mulig ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling medfører en ret til tilbagebetaling med tillæg af morarenter af den moms, som leverandøren har betalt, og fra hvilket tidspunkt?»

Om Domstolens kompetence

29 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 17.12.2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, præmis 16 og den deri nævnte

retspraksis).

30 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 3.7.2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 31).

31 Da forpligtelsen til regulering er uløseligt forbundet med forfaldstidspunktet for den skyldige eller betalte indgående moms og den deraf følgende ret til fradrag, vil omstændigheder indtrådt efter en medlemsstats tiltrædelse af Unionen, som principielt kan begrunde en sådan forpligtelse, således ikke give Domstolen mulighed for at fortolke momsdirektivet, hvis leveringen af de omhandlede varer eller tjenesteydelser fandt sted før denne tiltrædelse (dom af 27.6.2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, præmis 31).

32 I det foreliggende tilfælde vedrører tvisten i hovedsagen momsperioden 2006-2010 og momsperioden for 2012. Følgelig har Domstolen ikke kompetence til at besvare de præjudicielle spørgsmål, for så vidt som de vedrører levering af varer eller ydelser, der fandt sted i 2006, inden Republikken Bulgariens tiltrædelse af Unionen den 1. januar 2007.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første, det tredje og det fjerde spørgsmål

33 Det skal indledningsvis bemærkes, at Domstolen med henblik på at give den forelæggende ret et formålstjenligt svar kan inddrage EU-retlige regler, som den forelæggende ret ikke har henvist til i spørgsmålet, navnlig ved af forelæggelsesafgørelsens præmisser at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (dom af 2.3.2023, Åklagarmyndigheden, C-666/21, EU:C:2023:149, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

34 Selv om den forelæggende ret i ordlyden af de præjudicielle spørgsmål i det foreliggende tilfælde alene har henvist til princippet om afgiftens neutralitet, er dette forhold ikke til hinder for, at der kan tages hensyn til andre almindelige EU-retlige principper, som kan være relevante med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål.

35 Det må således fastslås, at med det første, det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, henset til fravigelsen i dette direktivs artikel 90, stk. 2, og sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som fastsætter en præklusionsfrist for indgivelse af en anmodning om tilbagebetaling af moms som følge af en nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person, og i afkræftende fald, fra hvilket tidspunkt en sådan frist skal begynde at løbe, når der ikke findes nogen specifikke nationale bestemmelser i denne henseende.

36 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, fastsætter, at 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. Denne bestemmelse forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter gennemførelsen af en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller nogen modydelse overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk

for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modværdi, og hvoraf følger, at afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et momsbeløb, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom af 11.11.2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, præmis 24 og 25).

37 Momsdirektivets artikel 90, stk. 2, bestemmer, at for så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige forpligtelsen til at nedsætte momsgrundlaget fastsat i dette direktivs artikel 90, stk. 1.

38 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 3.7.2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

39 I den foreliggende sag fremgår det både af forelæggelsesafgørelsen og af den bulgarske regerings mundtlige indlæg, at den nationale lovgivning, idet ZDDS' artikel 115, stk. 1, opregner de tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget korrigeres, ikke fastsætter nogen korrektion i tilfælde af ikke-betaling af den momspligtige transaktions pris.

40 For så vidt angår den periode, der er omhandlet i hovedsagen, skal Republikken Bulgarien derfor anses for at have udøvet sin bemyndigelse til at fravige forpligtelsen til at nedsætte afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling, således at den afgiftspligtige person ikke kan påberåbe sig en sådan ret (jf. i denne retning dom af 3.7.2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, præmis 61).

41 Det følger ikke desto mindre af Domstolens faste praksis, at denne fravigelsesmulighed, der er snævert begrænset til kun at omfatte tilfælde med ikke-betaling eller delvis betaling, er støttet på antagelsen om, 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 er foreløbig (dom af 11.11.2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

42 Det følger heraf, at en udnyttelse af en sådan fravigelsesmulighed skal være begrundet, for at de foranstaltninger, der træffes af medlemsstaterne i denne forbindelse, ikke undergraver virkeliggørelsen af den målsætning om afgiftsharmonisering, der forfølges med momsdirektivet, og at en sådan udnyttelse heraf ikke må gøre det muligt for medlemsstaterne uden videre at udelukke nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling (dom af 11.11.2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

43 En anerkendelse af en mulighed for medlemsstaterne, hvorefter de kan udelukke enhver nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af endelig ikke-betaling, ville således være i strid med princippet om momsens neutralitet, hvoraf det bl.a. følger, at den erhvervsdrivende, der optræder som afgiftsopkræver for staten, helt skal aflastes for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med dennes momspligtige økonomiske virksomhed (dom af 11.11.2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

44 I denne sammenhæng skal det for det første bemærkes, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, opfylder betingelserne for at have direkte virkning (dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis), og for det andet, at muligheden for fravigelse fastsat i denne artikels stk. 2 kun har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at bekæmpe den usikkerhed, der er forbundet med inddrivelsen af

skyldige beløb, og regulerer ikke spørgsmålet, om en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen ikke kan foretages i tilfælde af ikke-betaling (dom af 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

45 I øvrigt, og således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 41 og 56 i forslaget til afgørelse, kan momsdirektivets artikel 90, stk. 1, finde direkte anvendelse, når medlemsstaten som i den foreliggende sag ikke tillader nogen nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling, uden at tage hensyn til graden af usikkerhed med hensyn til den endelige karakter heraf.

46 For så vidt angår den tidsmæssige begrænsning af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget som omhandlet i dette direktivs artikel 90 skal det for det første bemærkes, at det følger af Domstolens praksis, at muligheden for at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms uden fastsættelse af en sådan frist ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (jf. i denne retning kendelse af 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

47 I øvrigt har Domstolen hvad angår momsfradragssordningen, der som fremhævet af Domstolen skal fortolkes i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 90 (jf. i denne retning dom af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 35), fastslået, at en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, straffes, idet den pågældende fortaber momsfradragssretten, ikke kan anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet, forudsat dels, at den pågældende frist finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret, og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve momsfradragssretten (effektivitetsprincippet) (dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

48 Hvad angår den nationale lovgivning, som er omhandlet i hovedsagen, og som fastsætter en præklusionsfrist, efter udløbet af hvilken en anmodning om tilbagebetaling af en afgift vil blive afvist, er det følgelig tilstrækkeligt at bemærke – i lighed med det, som generaladvokaten har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse – at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, ikke er til hinder for en sådan tidsmæssig begrænsning af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

49 Uanset at det for det andet ikke i sig selv kan anses for uforeneligt med momsdirektivet, at udløbet af en præklusionsfrist indebærer, at fordringskreditor ikke længere kan indgive anmodning om nedsættelse af momsgrundlaget for så vidt angår visse fordringer, henhører fastsættelsen af det tidspunkt, fra hvilket denne frist skal regnes, under national ret, dog under iagttagelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet (jf. i denne retning kendelse af 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

50 Hvad navnlig angår effektivitetsprincippet kan det af Domstolens praksis udledes, at en præklusionsfrist, som begynder at løbe fra tidspunktet for udstedelsen af de oprindelige fakturaer, og som for visse transaktioner udløb inden indgivelsen af anmodningen om modregning, ikke med rette kan være til hinder for udøvelsen af retten til nedsættelse af momsen, hvis den afgiftspligtige person ikke har udvist manglende agtpågivenhed, og der ikke foreligger noget misbrug eller medvirken til svig (jf. i denne retning kendelse af 3.3.2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

51 Det bemærkes i denne henseende, og således som generaladvokaten ligeledes har anført i

punkt 50 i forslaget til afgørelse, at henset til princippet om momsens neutralitet, hvoraf det fremgår, at den erhvervsdrivende, som sikrer forfinansiering af momsen ved at opkræve den på statens vegne, helt skal aflastes for denne afgift i forbindelse med dennes momspligtige økonomiske virksomhed, skal præklusionsfristens begyndelsestidspunkt for at udøve retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, have en tilstrækkelig tilknytning til det tidspunkt, hvorfra den afgiftspligtige person, som udviser agtpågivenhed, kan gøre brug af denne ret.

52 Hvor der ikke findes nationale bestemmelser vedrørende de nærmere regler for udøvelse af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling, således som i tvisten i hovedsagen, kræver proportionalitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet i øvrigt, at præklusionsfristens begyndelsestidspunkt skal fremgå klart for den afgiftspligtige person med rimelig sandsynlighed.

53 Det skal i denne henseende bemærkes, at den uvished, som er forbundet med spørgsmålet om, hvorvidt ikke-betalingen er endegyldig, ligeledes kan tages i betragtning ved at tillade en nedsættelse af momsgrundlaget, når kreditor inden afslutningen af konkurs- eller likvidationsbehandlingen af debitor godtgør, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive betalt, selv hvis beskatningsgrundlaget efterfølgende reguleres opad i tilfælde af, at betalingen ikke desto mindre foretages. Det påhviler således de nationale myndigheder at afgøre, under iagttagelse af proportionalitetsprincippet og under domstolens kontrol, hvilken dokumentation for en sandsynlig, langvarig og manglende betaling kreditor 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 kreditor, som sikrer forfinansiering af momsen ved at opkræve den på statens vegne (dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

54 Denne konstatering gælder a fortiori i forbindelse med konkurs- eller likvidationsbehandling, hvorunder der principielt først kan opnås sikkerhed for, at fordringen er endeligt uerholdelig, efter en længere tidsperiode. En sådan periode vil under alle omstændigheder kunne give de erhvervsdrivende, der er omfattet af lovgivningen om sådan konkurs- eller likvidationsbehandling, og som er stillet over for en manglende betaling af en faktura, en likviditetsmæssig ulempe i forhold til deres konkurrenter fra andre medlemsstater, hvilket åbenlyst kan undergrave virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med momsdirektivet (jf. i denne retning dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

55 Selv om de i hovedsagen omhandlede leveringer af varer og ydelser i det foreliggende tilfælde var blevet foretaget i perioden 2007-2010 og i 2012, indgav Consortium Remi Group først anmodningen om tilbagebetaling som følge af nedsættelse af momsgrundlaget i 2020. Det fremgår både af de sagsakter, som Domstolen råder over, og af hovedsagens parter besvarelse af Domstolens spørgsmål i retsmødet, at blandt debitorselskaberne var de første to blevet slettet fra virksomhedsregistret inden tidspunktet for indgivelse af denne anmodning, henholdsvis i 2012 og 2017, det tredje er blevet slettet fra dette register i løbet af behandlingen af hovedsagen, og endelig var de to sidste under insolvensbehandling indledt inden indgivelsen af den nævnte anmodning.

56 Det påhviler følgelig den forelæggende ret, som har enekompetence til at påkende de faktiske omstændigheder, at fastsætte det tidspunkt, fra hvilket Consortium Remi Group uden at udvise manglende agtpågivenhed kunne have gjort retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling gældende, bl.a. under hensyn til disse fordringers

eventuelle uerholdelige karakter.

57 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første, det tredje og det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som fastsætter en præklusionsfrist for indgivelse af en anmodning om tilbagebetaling af moms som følge af en nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person straffes, på den betingelse, at denne frist først begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor denne afgiftspligtige person uden at udvise manglende agtpågivenhed kunne have gjort retten til nedsættelse gældende. Når der ikke findes nationale bestemmelser vedrørende de nærmere regler for udøvelse af denne ret, skal en sådan præklusionsfrists begyndelsestidspunkt fremgå klart for den afgiftspligtige person med rimelig sandsynlighed.

Det andet og det femte præjudicielle spørgsmål

58 Henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 33, skal det lægges til grund, at den forelæggende ret med det andet og det femte spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser, når der ikke findes specifikke nationale bestemmelser, er til hinder for skatte- og afgiftsmyndighedens krav, der består i, at nedsættelsen af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person er betinget af, at denne afgiftspligtige person forinden berigtiger den oprindelige faktura, og at vedkommende forudgående giver meddelelse til debitor om sin hensigt om at ophæve momsen, forudsat at der er tale om en afgiftspligtig person.

59 Hvad indledningsvis angår den betingelse, som underlægger nedsættelse af momsgrundlaget et krav om, at den afgiftspligtige person har berigtiget de oprindeligt udstedte fakturaer, skal det bemærkes, at i modsætning til de argumenter, som Direktor og Europa-Kommissionen har fremført, følger en sådan betingelse ikke af momsdirektivets artikel 203.

60 Ifølge Domstolens praksis finder denne bestemmelse således kun anvendelse, når momsen er faktureret med urette, og omfatter følgelig ikke de tilfælde, hvor den afgift, der er anført på fakturaen, er korrekt (jf. i denne retning dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 21 og 23).

61 Såvel et krav om berigtigelse af den oprindelige faktura som et krav, der gør den tilsvarende nedsættelse af en afgiftspligtig persons afgiftsgrundlag i tilfælde af ikke-betaling betinget af sidstnævntes forudgående meddelelse til debitor, hvis denne er en afgiftspligtig person, om sin hensigt om at ophæve en del af eller hele momsen, er derimod samtidigt omfattet af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273 (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 24, og af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 35).

62 Det bemærkes i denne henseende, at i henhold til momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne fastsætte forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat navnlig at denne mulighed ikke anvendes til at pålægge yderligere faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i nævnte direktivs kapitel 3.

63 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, indrømmer disse bestemmelser medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formkrav, der skal opfyldes af de afgiftspligtige personer ved skatte- og afgiftsmyndighederne med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget (dom af 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

64 De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til momsdirektivets artikel 273, kan imidlertid i princippet kun fravige overholdelsen af reglerne om afgiftsgrundlaget for momsen, såfremt det er strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal nemlig mindst muligt påvirke momsdirektivets mål og principper og kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten på området (dom af 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

65 Hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig på grund af de betingelser, hvorunder der kan anmodes om tilbagebetaling af afgifter, kan nævnte princip om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet kræve, at medlemsstaterne indfører de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at den afgiftspligtige person kan få tilbagebetalt urigtigt faktureret moms (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

66 Følgelig skal de formkrav, som de afgiftspligtige skal opfylde for ved skatte- og afgiftsmyndighederne at udøve retten til at foretage en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modydelsen definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktionen har fundet sted. Det påhviler i denne henseende de nationale retter at undersøge, om dette er tilfældet med de formkrav, som den omhandlede medlemsstat kræver opfyldt (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

67 Domstolen har i denne henseende gentagne gange fastslået, at det krav, der består i, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget, således som dette fremgår af en oprindelig faktura, er undergivet den afgiftspligtige persons besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura, principielt kan bidrage til såvel at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig som at eliminere risikoen for tab af afgiftsindtægter og forfølger derved de legitime mål, som er fastsat i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273 (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 32 og 33).

68 Som det fremgår af Domstolens praksis, gælder denne konstatering ligeledes for det krav, der gør nedsættelsen af afgiftsgrundlaget betinget af den afgiftspligtige persons forudgående meddelelse til debitor, hvis denne er en afgiftspligtig person, om sin hensigt om at ophæve en del af eller hele momsen (jf. i denne retning dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 35 og 36).

69 Kravene, der gør nedsættelsen af afgiftsgrundlaget betinget af den afgiftspligtige persons berigtigelse af den oprindelige faktura på grund af ikke-betaling eller kun delvis betaling og af denne afgiftspligtige persons forudgående meddelelse til debitor om sin hensigt om at ophæve afgiften, således at denne debitor informeres med henblik på regulering af det oprindeligt foretagne fradrag, såsom dem, der er omhandlet i hovedsagen, bringer følgelig principielt ikke momsens neutralitet i fare (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 37, og af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 39).

70 Når dette er sagt, forholder det sig ikke desto mindre således, at det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om sådanne krav i det foreliggende tilfælde synes at være for

restriktive for den afgiftspligtige leverandør af varer eller tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 6.12.2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 41).

71 Det fremgår af oplysningerne i de sagsakter, som Domstolen råder over, hvilke er blevet bekræftet i retsmødet, at den bulgarske lovgivning i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, for det første ikke fastsatte krav om regulering af den oprindelige faktura og meddelelse til debitor om ophævelse af afgiften i tilfælde af ikke-betaling.

72 Ifølge de samme oplysninger blev Consortium Remi Group for det andet slettet af momsregistret den 7. marts 2019, således at denne afgiftspligtige person på tidspunktet for denne anmodning om modregning ikke længere havde mulighed for at udstede berigtigede fakturaer. Direktør har således i denne henseende præciseret, uden at dette er blevet bestridt, at ifølge de *ratione temporis* relevante nationale bestemmelser kunne der ikke ske berigtigelse af momsen, når den afgiftspligtige person var blevet slettet af nævnte register.

73 Det må således fastslås, at idet besiddelse af en faktura i henhold til den bulgarske skatte- og afgiftsmyndigheds praksis er en betingelse *sine qua non* for at opnå en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, påvirkes momsens neutralitet, når det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at opnå en sådan faktura (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, præmis 63).

74 I et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor det er umuligt for den afgiftspligtige person at udstede et berigtigelsesdokument med hensyn til de fakturaer, hvis beløb ikke er blevet betalt, kræver princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet følgelig, at den pågældende medlemsstat tillader den afgiftspligtige person på anden måde for de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder at godtgøre, at der ikke er sket betaling af disse fakturaer, som ligger til grund for vedkommendes ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget (jf. i denne retning dom af 6.10.2021, *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, præmis 65).

75 Det må under disse omstændigheder fastslås, at det forhold, at retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget – i mangel af relevante nationale bestemmelser – gøres betinget af, at den oprindelige faktura er blevet berigtiget, går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der forfølges med momsdirektivets artikel 273, om at afværge risikoen for tab af afgiftsindtægter, når denne betingelse er blevet umulig at opfylde.

76 Det samme gælder så meget desto mere for forpligtelsen til at give modtageren af denne faktura meddelelse om fakturaudsteders hensigt om at ophæve momsen, således som omhandlet i det femte spørgsmål, af hvis ordlyd samt af andre konstateringer i anmodningen om præjudiciel afgørelse det fremgår, at den udgør en nødvendig betingelse, som er pålagt af den bulgarske skatte- og afgiftsmyndighed, for regulering af den fakturerede moms i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling.

77 Når dette er sagt, skal det bemærkes, at i den foreliggende sag blev Consortium Remi Group slettet af momsregistret på grund af systematisk overtrædelse af selskabets forpligtelser i medfør af ZDDS, og at dets anmodning om modregning angik ikke-betaling af fakturaer udstedt flere år, inden det blev slettet. Det påhviler derfor den forelæggende ret at efterprøve, om den afgiftspligtige persons umulighed af at udstede berigtigede fakturaer kan tilregnes den pågældende.

78 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet og det femte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser, når der ikke findes specifikke nationale bestemmelser, er til hinder for skatte- og afgiftsmyndighedens

krav, der består i, at nedsættelsen af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person er betinget af, at denne afgiftspligtige person forinden berigtiger den oprindelige faktura, og at vedkommende forudgående giver meddelelse til debitor om sin hensigt om at ophæve momsen, såfremt det er umuligt for denne afgiftspligtige person at foretage en sådan berigtigelse rettidigt, og denne umulighed ikke kan tilregnes denne.

Det sjette spørgsmål

79 Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at en eventuel ret til nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person giver ret til tilbagebetaling af den moms, som denne har betalt med tillæg af morarenter, og, såfremt det besvares bekræftende, fra hvilket tidspunkt en sådan ret skal påberåbes.

80 I denne henseende, og således som det er anført i nærværende doms præmis 42, sikrer det fælles momssystem momsens neutralitet og tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det følger ligeledes af den retspraksis, der er anført i nærværende doms præmis 63, at selv om medlemsstaterne har en skønsmargen ved fastsættelsen af de nærmere bestemmelser omhandlet i momsdirektivets artikel 90, må disse nærmere bestemmelser ikke tilsidesætte princippet om afgiftens neutralitet, ved at den afgiftspligtige person helt eller delvist kommer til at bære momsen.

81 Navnlig skal disse bestemmelser gøre det muligt for den afgiftspligtige person på passende betingelser at få dækket hele den fordring, som følger af en nedsættelse af momsgrundlaget, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist og i form af kontantbetaling eller lignende, og at den vedtagne tilbagebetalingsform under alle omstændigheder ikke må indebære en økonomisk risiko for den afgiftspligtige (jf. i denne retning dom af 12.5.2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 38).

82 Hvis den afgiftspligtige person ikke havde ret til morarenter i det tilfælde, hvor tilbagebetalingen som følge af en nedsættelse af momsgrundlaget ikke har fundet sted inden for en rimelig frist, ville hans situation blive påvirket negativt, hvilket ville være i strid med princippet om afgiftens neutralitet (jf. i denne retning dom af 12.5.2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 39 og 41).

83 Selv om momsdirektivets artikel 90 ikke fastsætter en forpligtelse til at betale renter af den tilbagebetaling af moms, der følger af en nedsættelse af momsgrundlaget, eller præciserer det tidspunkt, fra hvilket sådanne renter skal betales, kræver princippet om momssystemets afgiftsneutralitet, at økonomiske tab som følge af tilbagebetaling af overskydende moms, der er foretaget efter en rimelig frist, kompenseres ved betaling af morarenter (jf. i denne retning dom af 12.5.2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 40 og 41).

84 I en sådan situation får den afgiftspligtige person nemlig en overskydende moms, som skal tilbagebetales til den pågældende, og som kan forårsage et økonomisk tab til skade for den pågældende, på grund af den manglende rådighed over de omhandlede pengebeløb. Hvis den afgiftspligtige person ikke havde ret til morarenter i tilfælde af, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke betaler dette overskydende beløb inden for en rimelig frist, ville hans situation blive påvirket negativt, hvilket således ville krænke princippet om afgiftens neutralitet (dom af 12.5.2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, præmis 42).

85 Hvad nærmere bestemt angår de nærmere regler for anvendelse af renter på den tilbagebetaling, som følger af en nedsættelse af momsgrundlaget, henhører disse regler under

medlemsstaternes procesautonomi, som er underlagt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet (jf. analogt dom af 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 45).

86 Det tilkommer derfor den forelæggende ret at afgøre – henset til disse principper og alle særegenheder i den sag, der er indbragt for den – om der i den foreliggende sag skal ske tilbagebetaling som følge af nedsættelse af momsgrundlaget, og, i det omfang den finder, at denne tilbagebetaling ikke har fundet sted inden for en rimelig frist, fra hvilket tidspunkt morarenter påløber af dette tilbagebetalingsbeløb (jf. i denne retning kendelse af 5.10.2023, ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, præmis 28).

87 I det foreliggende tilfælde, og således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 99, 100 og 102 i forslaget til afgørelse, kan forrentningen af en ret til tilbagebetaling på grund af nedsættelse af momsgrundlaget først beregnes fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person finder, at ikke-betalingen af den pågældende fordring er af endelig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, og gør sin ret til nedsættelse af momsgrundlaget gældende i forbindelse med sin momsangivelse for den på dette tidspunkt igangværende afgiftsperiode, idet retsgrundlaget for indbetalingen af moms inden dette tidspunkt udgøres af momsdirektivets artikel 63.

88 Henset til det ovenstående skal det sjette spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, skal fortolkes således, at en eventuel ret til nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person giver ret til tilbagebetaling af den moms, som denne har betalt med tillæg af morarenter, og at når der ikke i en medlemsstats lovgivning findes nærmere regler for anvendelse af eventuelt skyldige renter, udgør det tidspunkt, fra hvilket den afgiftspligtige person gør sin ret til nævnte nedsættelse gældende i forbindelse med en momsangivelse for den på dette tidspunkt igangværende afgiftsperiode, begyndelsestidspunktet for beregningen af disse renter.

Sagsomkostninger

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

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

1) **Artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som fastsætter en præklusionsfrist for indgivelse af en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) som følge af en nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person straffes, på den betingelse, at denne frist først begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor denne afgiftspligtige person uden at udvise manglende agtpågivenhed kunne have gjort retten til nedsættelse gældende. Når der ikke findes nationale bestemmelser vedrørende de nærmere regler for udløb af denne ret, skal en sådan præklusionsfrists begyndelsestidspunkt fremgå klart for den afgiftspligtige person med rimelig sandsynlighed.**

2) **Artikel 90, stk. 1, og artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser, når der ikke findes specifikke nationale bestemmelser, er til hinder for**

skatte- og afgiftsmyndighedens krav, der består i, at nedsættelsen af merværdiafgiftsgrundlaget (momsgrundlaget) i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person er betinget af, at denne afgiftspligtige person forinden berigtiger den oprindelige faktura, og at vedkommende forudgående giver meddelelse til debitor om sin hensigt om at ophæve momsen, såfremt det er umuligt for denne afgiftspligtige person at foretage en sådan berigtigelse rettidigt, og denne umulighed ikke kan tilregnes denne.

3) Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftens neutralitet, skal fortolkes således, at en eventuel ret til nedsættelse af merværdiafgiftsgrundlaget (momsgrundlaget) i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af en faktura udstedt af en afgiftspligtig person giver ret til tilbagebetaling af den moms, som denne har betalt med tillæg af morarenter, og at når der ikke i en medlemsstats lovgivning findes nærmere regler for anvendelse af eventuelt skyldige renter, udgør det tidspunkt, fra hvilket den afgiftspligtige person gør sin ret til nævnte nedsættelse gældende i forbindelse med en momsangivelse for den på dette tidspunkt igangværende afgiftsperiode, begyndelsestidspunktet for beregningen af disse renter.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.