

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 19. december 2013 (1)

Sag C-107/13

»FIRIN« OOD

mod

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien))

»Skattelovgivning – moms – direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående afgift – berigtigelse af momsfradrag ved afdrag, når ydelsen ikke leveres«

I – Indledning

1. Domstolen anmodes endnu engang om at tage stilling til en række spørgsmål, som en bulgarsk ret har forelagt vedrørende nægtelse af fradrag for indgående afgift i forbindelse med påstået momssvig. Særligt for den foreliggende sag er, at fradraget for indgående afgift er gjort gældende på grundlag af en forudbetaling, for hvilken der ikke efterfølgende er erlagt nogen modydelse.

2. Domstolen har endnu ikke taget stilling til behandlingen af fradragsretten i en sådan situation. Der skal således i den foreliggende sag ikke kun tages stilling til Domstolens faste retspraksis vedrørende nægtelse af fradragsret i tilfælde af momssvig, som undertiden kun vanskeligt lader sig fastslå, men også til et hidtil uafklaret fortolkningsspørgsmål, som er af generel betydning inden for momsretten.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

3. Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2) (herefter »momsdirektivet«) fastsætter retten til fradrag for moms:

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

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er

eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

4. Ifølge momsdirektivets artikel 167 indtræder fradragsretten »samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«. I henhold til artikel 63 forfalder afgiften »på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«. Artikel 65 fastsætter imidlertid følgende særregel:

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

5. I henhold til momsdirektivet kan der i bestemte tilfælde ske berigtigelse af afgiftens forfald og fradragsretten. Berigtigelsen af afgiftens forfald følger af artikel 90, stk.1:

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

6. Efter momsdirektivets artikel 184 reguleres »[d]et oprindeligt foretagne fradrag [...], når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«. Herom bestemmer momsdirektivets artikel 185:

»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 annulation 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.«

7. Herudover indeholder momsdirektivets artikel 192a ff. bestemmelser om »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«. Efter hovedreglen i artikel 193 påhviler momsen den afgiftspligtige person, »som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser [...]«

8. I den forbindelse fremgår det af 44. betragtning til momsdirektivet:

»Medlemsstaterne bør ligeledes kunne bestemme, at en anden end den betalingspligtige person hæfter solidarisk for momsens erlæggelse.«

9. Momsdirektivets artikel 205 bestemmer følgende i tillæg hertil:

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

B – *National ret*

10. I henhold til artikel 177 i den bulgarske *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (momsloven) hæfter den registrerede person – modtageren af den afgiftspligtige levering – for den af en anden registreret person skyldige, men ikke betalte afgift, såfremt der er blevet gjort brug af retten til fradrag af indgående afgift, som direkte eller indirekte er forbundet med den skyldige og ikke betalte afgift.

III – Hovedsagen og retsforhandlingerne for Domstolen

11. Hovedsagen angår en afgiftskontrolafgørelse, hvorved sagsøgeren, Firin OOD (herefter »Firin«), blev nægtet ret til at foretage fradrag af indgående afgift i henhold til en faktura udstedt af Agra Plani EOOD (herefter »Agra Plani«).

12. I 2010 indgik Firin og Agra Plani en købsaftale vedrørende 10 000 tons hvede, selv om Agra Plani efter bulgarsk ret ikke var berettiget til at drive handel med korn. Agra Plani skulle levere hveden senest den 31. december 2012, idet Firin allerede forud betalte købssummen på 3,6 mio. BGN (ca. 1,8 mio. EUR). Firin søgte herefter om fradrag for indgående afgift, efter at selskabet havde betalt Agra Plani 4,17 mio. BGN.

13. Dette beløb overførte Agra Plani straks som et angiveligt lån til selskabet York Skay EOOD, der samme dag tilbageførte et beløb på 3,6 mio. BGN til Firin i form af et påstået kapitalindskud. Selskabsdeltagere i Firin var York Skay EOOD og en fysisk person, som tillige var den eneste selskabsdeltager i Agra Plani.

14. Eftersom Agra Plani ikke svarede moms i henhold til købsaftalen, ikke leverede hveden og endvidere i april 2011 blev afmeldt ex officio som afgiftspligtig, krævede den bulgarske afgiftsforvaltning, at det fradrag, som Firin allerede havde gjort gældende, blev tilbagebetalt. Det er afgiftsforvaltningens opfattelse, at en oprindelig ret til fradrag for indgående afgift på grundlag af en forudbetaling bortfalder, når den aftalte ydelse senere ikke leveres. Forvaltningen var desuden af den opfattelse, at der var tale om en fiktiv handel og en fiktiv pengestrøm, hvorfor Firin måtte have været klar over, at den i henhold til købsaftalen skyldige moms ikke ville blive betalt.

15. Der blev anlagt sag om nægtelse af fradrag for indgående afgift ved Administrativen sad Veliko Tarnovo, som i henhold til artikel 267 TEUF har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 65, artikel 90, stk. 1, og artikel 185, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, under omstændigheder som i tvisten i hovedsagen, hvor momsen straks og effektivt fradrages i forbindelse med forudbetaling for en fremtidig og klart bestemt afgiftspligtig levering af varer, sammenhængende fortolkes således, at der, henset til den manglende levering af modydelsen i overensstemmelse med leveringsbetingelserne som følge af objektive og/eller subjektive omstændigheder skal nægtes ret til fradrag af indgående afgift på tidspunktet for rettens udøvelse?

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

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

4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares bekræftende, er nationale retsforordninger som de i

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

16. I proceduren for Domstolen har den bulgarske afgiftsforvaltning, Republiken Bulgarien, Republiken Estland, Den Italienske Republik og Kommissionen indgivet skriftligt indlæg.

IV – Bedømmelse

17. De fire præjudicielle spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt Domstolen til besvarelse, vedrører to forskellige regelsæt i momsdirektivet. Det første, det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål om nægtelse af ret til fradrag for indgående afgift angår således navnlig de betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 167 ff. henholdsvis artikel 184 ff. Det fjerde og i et vist omfang også det tredje præjudicielle spørgsmål angår den solidariske hæftelse, der påhviler en afgiftspligtig for en anden persons skyldige afgift i medfør af momsdirektivets artikel 205.

18. Det skal understreges, at spørgsmålet om nægtelse af ret til fradrag for indgående afgift skal holdes strengt adskilt fra spørgsmålet om en anden persons hæftelse for afgiftsskyld. Fradrag af indgående afgift og hæftelse er således hver især underlagt forskellige betingelser og bestemmelser i momsdirektivet.

19. Den forelæggende ret har i anmodningen om en præjudiciel afgørelse anført, at den bulgarske afgiftsforvaltning *ikke* har krævet, at det afgiftspligtige selskab, Firin, hæfter solidarisk for Agra Planis afgiftsskyld, men at den har nægtet Firin ret til fradrag for indgående afgift. I henhold til fast retspraksis kan Domstolen afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen (3). Heraf følger, at de forelagte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, i det omfang de vedrører en afgiftspligtig persons solidariske hæftelse for en anden persons skyldige afgift, idet relevansen af disse spørgsmål for tvisten i hovedsagen ikke kan udledes af begrundelsen for anmodningen om en præjudiciel afgørelse. Derfor skal det fjerde præjudicielle spørgsmål og det tredje præjudicielle spørgsmål – for så vidt som sidstnævnte angår fortolkningen af momsdirektivets artikel 205 – ikke besvares.

20. Med hensyn til retten til fradrag af indgående afgift ønsker den forelæggende ret med det første, det andet og det tredje spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om fradragsretten skal nægtes, når der er betalt afdrag efter momsdirektivets artikel 65, og levering af ydelsen ikke finder sted (herom under B), og om det har betydning, at leverandørens afgiftsskyld for den ikke leverede ydelse fortsat består (herom under C). Med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar (4) vil jeg først tage stilling til spørgsmålet om, under hvilke omstændigheder en ret til fradrag af indgående afgift som følge af betaling af afdrag overhovedet indtræder (herom under A).

A – Indtræden af fradragsretten ved betaling af afdrag

21. I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Indtræden af den i hovedsagen omtvistede fradragsret for Firin som følge af den med Agra Plani indgåede købsaftale forudsætter herefter, at statskassens afgiftskrav over for Agra Plani er forfalden. I henhold til momsdirektivets artikel 63 forfalder afgiften i princippet først ved varernes levering, som Agra Plani imidlertid ikke har foretaget.

22. Såfremt der imidlertid betales afdrag på den afgiftspligtige transaktion, bestemmer momsdirektivets artikel 65, at afgiften forfalder og fradragsretten indtræder dermed allerede ved modtagelsen af betalingen fra den afgiftspligtige person. Det modtagne afdrag skal ikke nødvendigvis begrænses til en del af modydelsen, men kan også – som i det foreliggende tilfælde – svare til hele modværdien af tjenesteydelsen (5). Efter Domstolens retspraksis forudsætter anvendelsen af momsdirektivets artikel 65 endvidere, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering af varer eller ydelser, allerede er kendt, og dermed navnlig, at varerne eller ydelserne er specifikt angivet på tidspunktet for betalingen af afdrag (6).

23. I begrundelsen for anmodningen om en præjudiciel afgørelse tages der udgangspunkt i, at modydelsen fra leverandøren Agra Plani – uafhængigt af senere betalinger – faktisk var stillet til rådighed, og at der dermed var sket en betaling af afdrag som omfattet af momsdirektivets artikel 65. Desuden fremgår det navnlig af det første præjudicielle spørgsmål, at det antages, at betingelserne i den nævnte retspraksis, hvorefter leveringen skal være specifikt angivet, er opfyldt i det foreliggende tilfælde. Den forelæggende ret når på denne baggrund frem til den konklusion, at Firin i princippet har ret til fradrag for indgående afgift.

24. Den forelæggende ret bør imidlertid være opmærksom på, at momsdirektivets artikel 65 heller ikke kan finde anvendelse, når leveringen af ydelsen er usikker på tidspunktet for betalingen af afdrag.

25. Domstolen har således i en sag afvist, at denne bestemmelse kan finde anvendelse, bl.a. fordi køberen til enhver tid ensidigt kunne opsige en aftale (7). Som følge af denne opsigelsesmulighed var det ikke sikkert, at der faktisk senere ville ske en afgiftspligtig levering.

26. Derudover skal artikel 65, som udgør en undtagelse til hovedreglen i momsdirektivets artikel 63, efter fast retspraksis fortolkes strengt (8). Efter momsdirektivets artikel 62, stk. 1, er det nemlig først med afgiftspligtens indtræden, at lovens betingelser for afgiftens forfald i forhold til statskassen er opfyldt. Heraf følger, at afgiften kan forfalde samtidig med eller efter afgiftspligtens indtræden, men principielt ikke før denne (9). I det foreliggende tilfælde indtræder afgiftspligten i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), imidlertid først, når leveringen af varer har fundet sted. Såfremt afgiftspligten i medfør af momsdirektivets artikel 65 allerede forfalt ved afdragsbetaling før afgiftspligtens indtræden og dermed før, der overhovedet er tilvejebragt et afgiftsgrundlag, må det i et sædvanligt forløb kunne forventes, at den afgiftspligtige ydelse leveres. Er der en konkret tvivl herom, finder momsdirektivets artikel 65 ikke anvendelse.

27. En sådan tvivl kan foreligge i hovedsagen.

28. Dette gælder for det første med hensyn til købsaftalen, som den forelæggende ret i anmodningen om en præjudiciel afgørelse delvist har beskrevet som »fiktiv«. Der er således en mulighed for, at det reelt ikke var hensigten at levere hveden.

29. For det andet skal der i den forbindelse tages hensyn til den omstændighed, at Agra Plani ikke var berettiget til at drive handel med korn, og at købsaftalen derfor muligvis var ugyldig. Princippet om afgiftsneutralitet er imidlertid med hensyn til opkrævning af moms til hinder for en sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner (10). Med et ved lov fastsat leveringsforbud kan det på tidspunktet for afdragsbetalingen dog alligevel fremstå som tvivlsomt, om levering vil ske.

30. Da begge disse forhold vedrører henholdsvis de faktiske omstændigheder og fortolkningen af national ret, tilkommer det den forelæggende ret at afklare disse forhold inden for rammerne af hovedsagen. Såfremt momsdirektivets artikel 65 ikke finder anvendelse i det foreliggende tilfælde

som følge af den på betalingstidspunktet bestående konkrete tvivl med hensyn til den fremtidige levering af ydelsen, ville retten til fradrag af indgående afgift endnu ikke være indtrådt på tidspunktet for afdragsbetaling efter momsdirektivets artikel 167, sammenholdt med artikel 63. Med henblik på at besvare de præjudicielle spørgsmål vil jeg imidlertid i det følgende tage udgangspunkt i, at en sådan ret er indtrådt for Firin.

B – Nægtelse af ret til fradrag af indgående afgift i tilfælde af manglende levering af ydelsen

31. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om der fortsat består en ret til fradrag af indgående afgift i tilfælde af afdragsbetaling, som fører til anvendelse af momsdirektivets artikel 65, når den afgiftspligtige levering efterfølgende ikke finder sted.

32. I denne forbindelse har parterne henvist til, at retten til fradrag af indgående afgift efter fast retspraksis skal nægtes, såfremt det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Dette er tilfældet, når afgiftssvig er begået af den afgiftspligtige person selv, eller når denne vidste eller burde have vidst, at han ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig (11).

33. Spørgsmålet om, hvorvidt retten til fradrag af indgående afgift skal nægtes på grund af svigagtige forhold, går imidlertid logisk forud for spørgsmålet om, hvorvidt en sådan ret overhovedet består efter gældende retsforskrifter – altså helt uafhængigt af en allerede påvist svig. Derfor skal det i det foreliggende tilfælde først afklares, om retten til fradrag for indgående afgift efter artikel 184 ff. alligevel skal berigtiges, når der i tilfælde af betaling af afdrag som omhandlet i momsdirektivets artikel 65 ikke sker levering af varer.

34. Efter momsdirektivets artikel 185, stk. 1, berigtiges fradraget navnlig, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet. Som jeg allerede har redegjort nærmere for i mit forslag til afgørelse i TETS Haskovo-sagen, er spørgsmålet, hvorvidt de forventninger, der bevirkede, at en ret til fradrag for indgående afgift indtrådte, senere faktisk realiseres (12).

35. Blandt de forhold, der skal tages i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet i et tilfælde som det foreliggende, hvor der er sket betaling af afdrag efter momsdirektivets artikel 65, hører – som allerede nævnt (13) – også forventningen om, at den afgiftspligtige ydelse efter et sædvanligt forløb leveres. Må det fastslås, at en sådan forventning ikke længere kan bestå, når leveringen af den afgiftspligtige ydelse ikke forventes at finde sted, er der sket ændringer i de forhold, der er relevante for fradrag af indgående afgift. Efter momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal fradraget derfor i princippet berigtiges, idet ydelsen ikke længere kan forventes leveret. Det tilkommer den forelæggende ret at tage stilling hertil i forbindelse med hovedsagen.

36. Undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 185, stk. 2, er ikke til hinder for berigtigelsen. I denne bestemmelse nævnes de forskellige tilfælde, hvor der ikke skal ske berigtigelse. Manglende levering af en ydelse efter afdragsbetaling er dog ikke nævnt i bestemmelsen.

37. Herefter bør det første præjudicielle spørgsmål grundlæggende besvares med, at fradrag for indgående afgift i forbindelse med forudbetaling, der har ført til anvendelsen af momsdirektivets artikel 65, skal berigtiges, når leveringen af den afgiftspligtige ydelse ikke finder sted.

C – Sammenhæng med berigtigelse af afgiftsskyld

38. Med det andet og det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige

oplyst, om berigtigelsen af fradraget for indgående afgift i det foreliggende tilfælde under hensyn til princippet om afgiftsneutralitet afhænger af, om der objektivt er mulighed for at berigtige den tilsvarende afgiftsskyld. Såfremt afgiftsskylden ikke berigtiges – selv om fradraget berigtiges – kan det medføre, at statskassen oppebærer mere, end hvad den ville have oppebåret i et tilfælde, hvor reglerne var blevet overholdt.

39. Princippet om afgiftsneutralitet er ikke blot et særligt udtryk for lighedsprincippet inden for momsretten, idet dette princip tillige gennem fradragsmekanismen sikrer, at enhver økonomisk virksomhed helt aflastes for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (14). I den foreliggende situation kunne der for så vidt være tale om en belastning af den afgiftspligtige, der er i strid med ordningen, idet leverandøren, Agra Plani, senere kunne blive forpligtet til at betale moms, mens dennes aftalepart, Firin, der ganske vist har betalt afdrag, alligevel skal berigtige afgiftsfradraget.

40. Det bemærkes, at der i en situation som den foreliggende er to grunde til, at der består en afgiftsskyld.

41. For det første skal leverandøren efter momsdirektivets artikel 203 betale den moms, som denne har anført i fakturaen, hvilket den forelæggende ret har henvist til. Efter fast retspraksis kan denne afgiftsskyld imidlertid berigtiges af leverandøren under visse betingelser (15), idet berigtigelsen ikke er udelukket, som følge af at udstederen af fakturaen på tidspunktet for berigtigelsen ikke længere var registreret som momspligtig (16). Så længe dette ikke er sket, består afgiftsskylden, idet det tilsvarende fradrag, som anført, skal berigtiges.

42. I Stroy trans-dommen og i LVK-dommen fastslog Domstolen i overensstemmelse hermed, at de af en transaktion berørte erhvervsdrivende ikke nødvendigvis skal behandles ens, for så vidt som udstederen af fakturaen ikke har berigtiget den. Udstederen af en faktura skal nemlig i henhold til momsdirektivets artikel 203 betale den moms, der er anført på den pågældende faktura, også når transaktionen faktisk ikke finder sted, men modtageren af fakturaen har i en sådan situation ikke ret til fradrag for indgående afgift (17).

43. For det andet skal leverandøren i det foreliggende tilfælde tillige betale moms efter momsdirektivets artikel 193, sammenholdt med artikel 65, på grund af afdragsbetalingen. I princippet kan en sådan afgiftsskyld dog bortfalde i medfør af momsdirektivets artikel 90 gennem nedsættelse af afgiftsberegningsgrundlaget. Det er imidlertid tvivlsomt, om dette kan ske uden at afdragene tilbagebetales. Freemans-dommen kan nemlig forstås således (18), at en nedsættelse af afgiftsberegningsgrundlaget generelt forudsætter, at de afdrag, der er betalt til den afgiftspligtige, faktisk tilbagebetales (19). Såfremt leverandøren ikke tilbagebetaler afdragene, kan afgiftsskylden – i modsætning til hvad der er tilfældet i henhold til momsdirektivets artikel 203 – ikke længere korrigeres, selv om fradraget for indgående afgift samtidig berigtiges.

44. I den forbindelse skal der foretages en afvejning af to forskellige forhold.

45. Først bemærkes, at det efter retspraksis generelt ikke kan anses for stødende, at afgiftsskylden består, selv om den modsvarende fradragsret ikke kan gøres gældende. Domstolen har således i dommen i sagen Petroma Transports m.fl. bl.a. udtalt, at afgiftens forfald ikke er betinget af, at fradragsretten faktisk udøves. Herefter kan moms opkræves på transaktioner, selv når den modsvarende fradragsret på grund af formelle fejl ved fakturaen ikke kan gøres gældende (20).

46. Derudover melder spørgsmålet sig imidlertid, om en berigtigelse af fradragsretten særligt i tilfælde, hvor der er betalt afdrag, forudsætter, at afdraget er blevet tilbagebetalt. Dette ville på den ene side opfylde betingelserne for at berigtige afgiftsberegningsgrundlaget og dermed

afgiftsskylden. På den anden side ville den fradragsberettigede blive forskånet for at lide tab i tilfælde af leverandørens manglende leveringsevne svarende til afgiftsandelen af afdragsbetalingen.

47. Uanset om de betingelser, der blev opstillet i Freemans-dommen, også skulle gælde i en situation, hvor der er sket afdragsbetaling, er betingelserne for berigtigelse af afgiftsberegningsgrundlaget efter artikel 90 og for berigtigelse af fradragsretten efter momsdirektivets artikel 184 ff. imidlertid forskellige. Som Domstolen udtalte i Freemans-dommen, er det endelige beskatningsgrundlag efter fast retspraksis den modværdi, der faktisk modtages (21). Et tilsvarende princip, hvorefter fradrag for indgående afgift er knyttet til den faktiske erlæggelse af modydelsen, gælder imidlertid ikke for fradragsretten. Det følger allerede af, at momsdirektivets artikel 185, stk. 2, første led, i princippet udelukker berigtigelsen af fradragsretten, når der ikke er sket hel eller delvis betaling. I dette tilfælde bevarer den afgiftspligtige altså retten til fradrag for indgående afgift, selv om den afgiftspligtige slet ikke har betalt.

48. Endvidere er det i henhold til princippet om afgiftsneutralitet i tilfælde af afdragsbetaling ikke nødvendigt at berigtige fradragsretten, så længe afdragsbetalingen ikke er blevet tilbageført. Domstolen har allerede fastslået, at det er foreneligt med princippet om afgiftsneutralitet, at en aftager af tjenesteydelser over for leverandøren kun kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning med henblik på at varetage sine finansielle interesser (22).

49. Det bemærkes, at den situation, der forelå i Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen, hvor Domstolen alligevel indrømmede aftageren af tjenesteydelser et umiddelbart krav på tilbagebetaling af beløb, som er betalt med urette i form af merværdiafgift til statskassen, for det tilfælde at leverandøren ikke var leveringsdygtig, ikke kan sammenlignes med det foreliggende tilfælde, hvor statskassen slet ikke har opkrævet moms. Den Italienske Republik har i denne forbindelse med rette fremhævet, at nægtelsen af retten til fradrag af indgående afgift samtidig med manglende betaling af afgiftsskyld i det foreliggende tilfælde kun bevirker, at det undgås, at statskassen lider tab, men ikke at moms opkræves i strid med ordningen. At tabet i det foreliggende tilfælde i stedet opstår hos den potentielle modtager af ydelsen, som efter omstændighederne ikke har tilbagesøgt sin afdragsbetaling, er begrundet i den omstændighed, at modtageren selv har udvalgt den person, som aftalen er indgået med, og bevidst har påtaget sig den risiko, der er forbundet med en forudbetaling.

50. Herefter bør det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at en berigtigelse af retten til fradrag for indgående afgift ikke er betinget af, at den tilsvarende afgiftsskyld berigtiges, eller af, at afdraget tilbagebetales.

V – Forslag til afgørelse

51. Herefter foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Administrativen sad Veliko Tarnovo forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»1) Forventningen om, at levering af den afgiftspligtige ydelse sædvanligvis finder sted, udgør i henhold til momsdirektivets artikel 65 en forudsætning for afgiftens forfald.

2) I henhold til momsdirektivets artikel 185, stk. 1, skal fradrag for indgående afgift i tilfælde af betaling af afdrag efter momsdirektivets artikel 65 berigtiges, når den afgiftspligtige levering ikke finder sted. Berigtigelsen er hverken betinget af, at den tilsvarende afgiftsskyld berigtiges, eller af, at afdraget tilbagebetales.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EUT L 347, s. 1.

3 – Dom af 11.4.2013, sag C-290/12, Della Rocca, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.

4 – Jf. om denne beføjelse for Domstolen dom af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, præmis 9, og af 30.5.2013, sag C-342/12, Worten, præmis 30.

5 – Dom af 19.12.2012, sag C-549/11, Orfey, præmis 37, og af 7.3.2013, sag C-19/12, Efir, præmis 39.

6 – Dom af 21.2.2006, sag C-419/02, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, Sml. I, s. 1685, præmis 48, af 16.12.2010, sag C-270/09, MacDonald Resorts, Sml. I, s. 13179, præmis 31, af 3.5.2012, sag C-520/10, Lebara, præmis 26, Orfey-dommen, præmis 28, og Efir-dommen, præmis 32.

7 – Jf. dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 51.

8 – Dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 45, Orfey-dommen, præmis 27, og Efir-dommen, præmis 32.

9 – Dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 46.

10 – Jf. bl.a. dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 22, og af 7.3.2013, sag C-275/11, GfBk, præmis 32.

11 – Dom af 18.7.2013, sag C-78/12, Evita-K, præmis 39 ff. og den deri nævnte retspraksis.

12 – Jf. forslag til afgørelse fremsat 14.6.2012, sag C-234/11, TETS Haskovo, punkt 25-28.

13 – Jf. ovenfor, punkt 24 ff.

14 – Jf. dom af 15.11.2012, sag C-174/11, Zimmermann, præmis 46-48 og den deri nævnte retspraksis.

15 – Jf. dom af 11.4.2013, sag C-138/12, »Rusedespred«, præmis 25-27 og den deri nævnte retspraksis.

16 – Dom af 31.1.2013, sag C-643/11, LVK, præmis 49.

17 – Dom af 31.1.2013, sag C-642/11, Stroy trans, præmis 41 ff., og LVK-dommen, præmis 46 ff.

18 – Jf. Bundesfinanzhofs dom af 2.9.2010, V R 34/09, præmis 17 med henvisning til Bundesfinanzhofs dom af 18.9.2008, V R 56/06, præmis 43 ff.

19 – Jf. dom af 29.5.2001, sag C-86/99, Freemans, Sml. I, s. 4167, præmis 35.

20 – Jf. dom af 8.5.2013, sag C-271/12, Petroma Transports m.fl., præmis 41-43.

21 – Jf. Freemans-dommen, præmis 27.

22 – Jf. dom af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 39.