

Sag C-335/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

24. april 2019

Forelæggende ret:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Afgørelse af:

6. december 2018

Sagsøger:

E. Sp. z o.o. Sp. k. med hjemsted i S.

Sagsøgt:

Minister Finansów

Hovedsagens genstand

Afslag på berigtigelse af beregningsgrundlaget for momsen i forbindelse med levering af ydelser i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling, fordi debitor og kreditor har en vis afgiftsmæssig status; »eftergivelse på grund af fordringstab«.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112 under hensyntagen til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet; artikel 267 TEUF.

Præjudicielle spørgsmål

1) Tillader bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) – navnlig dette direktivs artikel 90, stk. 2 – henset til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, at muligheden for at nedsætte afgiftsgrundlaget i

tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling, begrænses i national ret, fordi debitor og kreditor har en vis afgiftsmæssig status?

2) Er EU-retten navnlig til hinder for indførelsen af en ordning i national ret, hvorefter det er muligt at opnå »eftergivelse på grund af fordringstab« på den betingelse, at det på tidspunktet for leveringen af varerne eller ydelserne og på dagen før indgivelsen af berigtigelsen af afgiftsangivelsen med henblik på at opnå denne eftergivelse forholder sig således, at

- debitor hverken er under insolvensbehandling eller likvidation?
- kreditor og debitor er registrerede som aktive momspligtige?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem: artikel 90 og 273.

Anførte nationale retsforskrifter

Lov om afgift på varer og tjenesteydelser (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, nr. 177, position 1054, med senere ændringer, herefter »momsloven«) af 11. marts 2004:

Artikel 89a i den affattelse, der er relevant for den foreliggende sag:

»1. Den afgiftspligtige person kan berigtige afgiftsgrundlaget og den afgift, der skal betales vedrørende levering af varer og ydelser i indlandet, for så vidt angår fordringer, hvis uerholdelighed er godtgjort. Berigtigelsen omfatter også afgiftsgrundlaget og det afgiftsbeløb, der vedrører den del af fordringsbeløbet, hvis uerholdelighed er godtgjort.

1a. En fordrings uerholdelighed anses for godtgjort, når fordringen hverken er blevet betalt eller solgt i nogen som helst form inden for 150 dage efter udløbet af fristen for betaling af denne i henhold til en kontrakt eller en faktura.

2. Stk. 1 finder anvendelse, når følgende betingelser er opfyldt:

1) Leveringen af varer eller ydelser sker til en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 15, stk. 1, der er registreret som aktiv momspligtig og hverken er under insolvensbehandling eller likvidation;

[...]

3) på dagen før indgivelsen af afgiftsangivelsen, hvorved der foretages den i stk. 1 omhandlede berigtigelse,

- a) er kreditor og debitor registreret som aktive momspligtige,
 - b) er debitor hverken under insolvensbehandling eller likvidation;
- [...]
- 5) der er – regnet fra udgangen af faktureringsåret – gået mindre end to år siden udstedelsen af den faktura, der dokumenterer fordringen;
3. Den i stk. 1 omhandlede berigtigelse kan foretages i forbindelse med afgiftsangivelsen for den afregningsperiode, for hvilken uerholdeligheden af en fordring anerkendes som godtgjort, forudsat at den indtil den dag, hvor kreditor indgiver afgiftsangivelsen for den pågældende periode, hverken er blevet betalt eller solgt i nogen som helst form.
4. Såfremt fordringen efter indgivelsen af afgiftsangivelsen, hvorved der blev foretaget den i stk. 1 omhandlede berigtigelse, bliver betalt eller solgt i nogen som helst form, er kreditor forpligtet til at forhøje afgiftsgrundlaget og det afgiftsbeløb, der skal betales, på afregningen for den periode, hvor fordringen er blevet betalt eller solgt. Såfremt en del af fordringen er blevet betalt, skal afgiftsgrundlaget og det afgiftsbeløb, der skal betales, forhøjes tilsvarende.
5. Kreditor er forpligtet til, samtidig med indgivelsen af afgiftsangivelsen, hvorved han foretager den i stk. 1 omhandlede berigtigelse, at underrette lederen af den kompetente skattemyndighed om berigtigelsen samt at angive de berigtigede beløb og debitor.
- [...]
7. Bestemmelserne i stk. 1-5 finder ikke anvendelse, såfremt der mellem kreditor og debitor foreligger et indbyrdes forhold af den karakter, der er anført i artikel 32, stk. 2-4.
8. Ministeren med ansvar for de offentlige budgetter fastsætter ved bekendtgørelse modellen for den i stk. 5 omhandlede underretning [...].«

Artikel 89b

- »1. Såfremt en fordring, som fremgår af en faktura, der dokumenterer levering af varer eller ydelser i indlandet, ikke bliver betalt inden for 150 dage efter udløbet af den fastsatte betalingsfrist i henhold til kontrakten eller fakturaen, er debitor forpligtet til at berigtige den fratrukne indgående afgift, der fremgår af denne faktura, i afregningen for den periode, hvori den 150. dag efter udløbet af den fastsatte betalingsfrist i henhold til kontrakten eller fakturaen falder.
- 1a. Stk. 1 finder ikke anvendelse, såfremt debitor har betalt fordringen senest den sidste dag i den afregningsperiode, hvori den 150. dag efter udløbet af betalingsfristen for denne fordring falder.

[...]

2. Såfremt en del af fordringen bliver betalt inden for 150 dage efter udløbet af fristen for betaling af denne i henhold til kontrakten eller fakturaen, skal berigtigelsen omfatte den indgående afgift, der vedrører den ikke-betalte del af fordringen. Stk. 1a finder tilsvarende anvendelse.

[...]

4. Såfremt fordringen bliver betalt, efter at der er foretaget den i stk. 1 omhandlede berigtigelse, har den afgiftspligtige person ret til at forhøje beløbet for den indgående afgift på afregningen for den periode, hvor fordringen er blevet betalt, med det i stk. 1 omhandlede afgiftsbeløb. Såfremt en del af fordringen er blevet betalt, kan afgiftsbeløbet vedrørende denne del forhøjes tilsvarende.

[...]

6. Såfremt det fastslås, at den afgiftspligtige person ikke har overholdt forpligtelsen i henhold til stk. 1, fastsætter lederen af skattemyndigheden eller skattekontrolmyndigheden en tillægsafgift på 30% af det afgiftsbeløb, der fremgår af de ikke-betalte fakturaer, og som ikke er blevet berigtiget i henhold til stk. 1. Over for fysiske personer, der med samme handling har begået en forseelse eller en lovovertrædelse på afgiftsområdet, fastsættes ingen tillægsafgift.«

Lov om insolvens og sanering (Prawo upadłościowe i naprawcze, Dz. U. 2015, position 233 med senere ændringer, herefter »insolvensloven«) af 28. februar 2003:

Artikel 342 i den affattelse, der er relevant for den foreliggende sag:

»1. De fordringer, der skal fyldestgøres af insolvensboets aktiver, opdeles i følgende klasser:

- 1) Klasse 1 – Omkostningerne i forbindelse med insolvensbehandlingen, [...];
- 2) Klasse 2 – Fordringer hidrørende fra ansættelsesforhold, der er opstået inden insolvenserklæringen, [...];
- 3) Klasse 3 – Skatter og andre offentlige afgifter samt andre fordringer hidrørende fra bidrag til social sikring samt renter og fuldbyrdesomkostninger;
- 4) Klasse 4 – Andre fordringer, medmindre de hører ind under klasse 5, samt renter vedrørende det sidste år før insolvenserklæringen, herunder konventionalbøder, sags- og fuldbyrdesomkostninger;
- 5) Klasse 5 – Renter, der ikke hører ind under de ovennævnte klasser, i den rækkefølge, hvori hovedstolen skal indfris, samt bøder idømt af domstole og myndigheder og forpligtelser i forbindelse med gaver.

2. En fordring, der er erhvervet ved overdragelse eller endossering efter insolvenserklæringen, skal fyldestgøres som hørende til klasse 3, medmindre den skal fyldestgøres som hørende til klasse 4. Dette gælder ikke for fordringer, der er opstået ved handlinger, som kuratoren, bobehandleren eller den insolvente person har foretaget med samtykke fra rettens tilsynsførende.

3. [...]«.

Fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne og de væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 1 I sin anmodning om en bindende forhåndsbesked til Minister Finansów (finansministeren) anførte E. sp. z o.o. (herefter »E.«), at selskabet var registreret som aktiv momspligtig, og at dets økonomiske virksomhed omfattede levering af ydelser inden for skatterådgivning mod vederlag, bl.a. til erhvervsdrivende, der var registreret som aktive momspligtige. Modtagerne af ydelserne var ikke virksomheder, der var forbundne med E. Vederlaget for de leverede ydelser udgør efter E.'s opfattelse afgiftsgrundlaget. Til beskatning af ydelser, der leveres i indlandet, anvender selskabet momsens grundsats. I de tilfælde, der er fastsat i momsloven, anvender E. også ordningen med omvendt betalingspligt (momslovens artikel 28b).
- 2 E. udstedte en momsfaktura til en handelspartner vedrørende de leverede ydelser inden for skatterådgivning, der var afgiftspligtige i indlandet. Inden indgivelsen af anmodningen havde E. ikke modtaget det fakturerede vederlag. Der er endnu ikke gået to år siden faktureringen. Fordringen er hverken blevet betalt eller solgt i nogen som helst form. E. anførte desuden, at handelspartneren (debitor) på tidspunktet for leveringen af ydelsen havde været registreret som aktiv momspligtig og hverken havde været under insolvensbehandling eller likvidation. Debitor var fortsat registreret som aktiv momspligtig og var på det pågældende tidspunkt under likvidation.
- 3 Disse omstændigheder foranledigede E. til at henvende sig til finansministeren med et spørgsmål om, hvorvidt afgiftsgrundlaget og den skyldige afgift vedrørende leveringen af ydelser i indland, i denne situation kan berigtiges, når forpligtelsen ikke er blevet betalt fuldt ud og debitor i den afregningsperiode, hvori der er gået 150 dage fra betalingsfristens udløb, er under likvidation.
- 4 I forhåndsbeskeden af 12. januar 2015 fastslog finansministeren, at ordningen i artikel 90 i direktiv 2006/112 er valgfri for medlemsstaterne. Indførelsen af retten til berigtigelse af afgiftsgrundlaget og den skyldige afgift vedrørende fordringer, hvis uerholdelighed kreditor har godtgjort, i momslovens artikel 89a er ikke i strid med artikel 90 i direktiv 2006/112. På grund af den manglende opfyldelse af de grundlæggende betingelser i den bestemmelse i den polske retsorden, der regulerer udøvelsen af retten i henhold til direktivets artikel 90, er den afgiftspligtige derfor ikke berettiget til at udlede retten til »eftergivelse på grund af fordringstab« direkte af EU-retten.

- 5 E. indgav klage over den bindende forhåndsbesked til Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Stettin, Polen), som frifandt sagsøgte. Efter denne rets opfattelse er det kun en kumulativ opfyldelse af alle betingelserne i momslovens artikel 89a, stk. 2, der berettiger til en berigtigelse af den skyldige afgift, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende tvist.
- 6 E. har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) har forenet denne sag med tre andre sager med henblik på dommen. I alle disse sager har E. indgivet anmodninger om en individuel fortolkning, der i det væsentlige vedrører spørgsmålet, om de betingelser for eftergivelse på grund af fordringstab, der er fastsat i de polske retsforskrifter, for så vidt angår mulige situationer, hvor momslovens artikel 89a finder anvendelse, er forenelige [med EU-retten].

Kort begrundelse for forelæggelsen

- 7 Den forelæggende rets tvivl vedrører spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaterne har ret til selvstændigt at udforme betingelserne for at gøre brug af ordningen i artikel 90 i direktiv 2006/112 gennem nationale retsforskrifter. Retten er navnlig ikke sikker på, om betingelserne i momslovens artikel 89 ikke skal begrænses til betingelser, der gør det muligt at godtgøre, at den fordring, hvis beløb er blevet angivet som en afgiftspligtig transaktion, der udløser afgiftstilsvaret, ikke er blevet betalt, mens betingelser, der vedrører kreditors og debtors afgiftsmæssige status, skal udelukkes. I momslovens artikel 89a fastsættes det ikke kun, hvilke fordringer der anses for ikke-betalte, men der opstilles desuden yderligere betingelser i stk. 2.
- 8 I artikel 90 i direktiv 2006/112 fastsættes det ikke nærmere, hvilke betingelser og pligter medlemsstaterne kan vedtage, hvilket i den hidtidige retspraksis fra Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) har ført til den antagelse, at denne bestemmelse indrømmer medlemsstaterne et frit skøn, navnlig med hensyn til de formaliteter, som den afgiftspligtige skal opfylde over for afgiftsmyndighederne for at nedsætte afgiftsgrundlaget. I den nationale retspraksis lægges det derfor til grund, at eftergivelsen på grund af fordringstab er undergivet et frit skøn.
- 9 Efter den forelæggende rets opfattelse giver Domstolens hidtidige retspraksis ikke entydigt svar på spørgsmålet om, hvorvidt de ovennævnte begrænsninger lovligt kunne indføres i den nationale lovgivning.
- 10 Det synes at fremgå af Domstolens hidtidige praksis, at Domstolen mener, at de begrænsninger af »eftergivelse på grund af fordringstab«, som medlemsstaterne kan indføre i den nationale lovgivning, skal fortolkes snævert.
- 11 Navnlig har Domstolen i dom af 15. maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (C-337/13, EU:C:2014:328), fastslået, at »[d]et [...] derfor [er] vigtigt, at de

formkrav, som afgiftspligtige skal opfylde ved skatte- og afgiftsmyndighederne for at udøve retten til at foretage en nedsættelse af momsgrundlaget, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modydelsen definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktion har fundet sted« (præmis 39).

- 12 I denne doms præmis 36 bemærkes det dog »[h]vad [...] angår spørgsmålet om, hvilke formkrav der kan opstilles til udøvelsen af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget, [...] at medlemsstaterne i medfør af momsdirektivets artikel 273 kan fastsætte forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, bl.a. forudsat at denne mulighed ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i dette direktivs kapitel 3.«
- 13 Denne tvivl fjernes heller ikke af Domstolens dom af 23. november 2017, Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), hvori Domstolen fastslog, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan gøre en nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsen betinget af en forgæves gennemførelse af en insolvensprocedure, når en sådan procedure kan vare mere end ti år (domskonklusion).
- 14 Dette kunne tyde på, at insolvensprocedurens varighed var udslagsgivende for bedømmelsen af den nationale ordnings forenelighed med EU-retten. I begrundelsen fastslog Domstolen dog følgende: »Selv om det er relevant, at medlemsstaterne kan modvirke uvisheden om, hvorvidt den manglende betaling af en faktura er endegyldig således som omhandlet i denne doms præmis 16, kan en sådan mulighed for fravigelse ikke gå videre end denne uvished, og navnlig ikke udstrækkes til spørgsmålet om udelukkelse af adgangen til nedsættelse af beskatningsgrundlaget i tilfælde af manglende betaling« (præmis 22). Domstolen anførte endvidere: »Desuden ville en anerkendelse af muligheden for medlemsstaterne for at udelukke enhver nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen 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« (præmis 23).
- 15 Med henvisning til proportionalitetsprincippet fastslog Domstolen, at »[d]enne usikkerhed tages klart i betragtning, når den afgiftspligtige person fratages sin ret til nedsættelse af beskatningsgrundlaget, så længe der [ikke] er vished for, at fordringen ikke kan inddrives, således som det i det væsentlige er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning. Det skal imidlertid fastslås, at det samme formål ligeledes vil kunne opnås ved at tillade nedsættelse, når den afgiftspligtige person 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« (præmis 27).
- 16 Samtidig fastslog Domstolen, at »[d]et 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« (præmis 27).

- 17 Det synes at fremgå af Domstolens hidtidige praksis, at de i national ret fastsatte betingelser for at opnå eftergivelse på grund af fordringstab kun må tage udgangspunkt i spørgsmålet om, hvordan usikkerheden om, hvorvidt en faktura definitivt ikke bliver betalt, kan fjernes.
- 18 Ovenstående overvejelser har skabt tvivl hos den forelæggende ret om, hvorvidt de yderligere betingelser i momslovens artikel 89a, stk. 2, er lovlige, eller om der er tilstrækkeligt grundlag for en berigtigelse, hvis den afgiftspligtige godtgør, at fordringen er uerholdelig, ved at bevise, at fordringen hverken er blevet betalt eller solgt i nogen form inden for 150 dage fra udløbet af den betalingsfrist, der var fastsat i kontrakten eller på fakturaen.
- 19 Den forelæggende ret forventer navnlig, at Domstolen tager stilling til, om betingelser som dem i momslovens artikel 89a, stk. 2, ligger uden for det skøn, som medlemsstaterne blev indrømmet, eller om den nationale ret skal vurdere disse betingelser under hensyntagen til proportionalitetsprincippet afhængigt af omstændighederne i det konkrete tilfælde, hvilket navnlig ville indebære, at der skal tages højde for, hvor længe insolvens- eller likvidationsproceduren vil vare.
- 20 Hvis det fastslås, at EU-retten er til hinder for, at medlemsstaten anvender den betingelse, der er fastsat i momslovens artikel 89, stk. 2, vil det svække sammenhængen i det polske retssystem mærkbart. Den polske lovgiver har nemlig besluttet sig for at gøre brug af den ret, der indrømmes lovgiver ved artikel 185, stk. 2, i direktiv 2006/112, i momslovens artikel 89b.
- 21 For at princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet ikke tilsidesættes, skal den afgiftspligtige kreditors udøvelse af retten til eftergivelse på grund af fordringstab og den berigtigelse af den skyldige afgift, som denne kreditor foretager, indebære, at den afgiftspligtige debitor er forpligtet til at berigtige sin indgående afgift. Derigennem bevares momsens neutralitet, som er et strukturelt kendetegn ved denne afgift. Gør kreditor brug af retten til »eftergivelse på grund af fordringstab«, bortfalder den afgift, der er blevet berigtiget. Reelt bortfalder dermed også den indgående afgift, der kunne være fradraget. Når der på kreditors side opstår en ret til berigtigelse af afgiften, fordi fordringen er uerholdelig, indebærer dette således, at den afgiftspligtige debitor i henhold til momslovens artikel 89b, stk. 1, skal nedsætte den fradragsberettigede indgående afgift eller, såfremt der ikke er betalt indgående afgift, skal forhøje beløbet for den skyldige afgift med det beløb, der følger af de ikke-betalte fakturaer, ved at berigtige afgiftsangivelsen for den periode, hvor debitor har foretaget fradraget. Eftersom momslovens artikel 89a regulerer den afgiftspligtige kreditors ret og betingelserne for, at han kan udøve denne ret, mens samme lovs artikel 89b, stk. 1, omhandler den samtidige pligt for den afgiftspligtige debitor, der efter påkrav fra kreditor ikke har betalt en fordring i henhold til momslovens artikel 89a, stk. 1 og

- 1a, til at foretage en tilsvarende berigtigelse af den fradragsberettigede indgående afgift eller en tilsvarende forhøjelse af beløbet for den skyldige afgift for den periode, hvor debitor har foretaget fradraget, skal disse to ordninger være fuldstændig sammenfaldende og stemme overens med hensyn til deres retlige bedømmelse. Henset til den direkte sammenhæng mellem den ene afgiftspligtiges ret og den andens pligt afhænger vurderingen af debtors situation af vurderingen af lovligheden af, at kreditor gør brug af retten til at berigtige den skyldige afgift.
- 22 Efter den forelæggende rets opfattelse griber en berigtigelse, som kreditor har foretaget over for en insolvent debitor, ind i insolvensbehandlingen på ulovlig vis, idet den ændrer den rækkefølge for fyldestgørelse af kreditorerne, der er fastsat i insolvenslovens artikel 342, idet en af debtors kreditorer fyldestgøres – i øvrigt på statskassens regning – og erstattes af en anden kreditor, nemlig statskassen, hvilket fører til en ændring af den klasse, hvorunder den fordring, som momsens vedrører, henhører, fra den fjerde klasse (bruttoværdien af kreditors faktura hidrørende fra handelsretlige og alment civilretlige relationer) til den tredje (skatter). Ifølge national retspraksis er bestemmelserne i insolvens- og saneringsloven, navnlig insolvenslovens artikel 342, mere specifikke end skatte- og afgiftslovgivningens bestemmelser og tillader ikke, at enkelte kreditorer fyldestgøres, idet den rækkefølge, der er fastsat i denne bestemmelse, fraviges.
- 23 De begrænsninger, der er indført i national ret ved momslovens artikel 89a, stk. 2, nr. 1, og tilsvarende ved artikel 89b, stk. 1b, afspejler dette princip, hvis manglende overholdelse ville tilsidesætte sammenhængen i det eksisterende nationale retssystem, som kommer til udtryk i insolvenslovens artikel 342.
- 24 I denne sammenhæng er spørgsmålet dog, om disse begrænsninger – henset til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet – ikke er i strid med artikel 90, stk. 2, i direktiv 2006/112, og, såfremt de efter Domstolens opfattelse tilsidesætter disse bestemmelser, om den nationale ret skal træffe en afgørelse, der er i strid med ordningen i artikel 342.
- 25 Ovennævnte tvivl gør sig også gældende i forhold til de øvrige betingelser for anvendelsen af eftergivelse på grund af fordringstab, der er fastsat i momslovens artikel 89a. Disse sikrer ligeledes symmetrien i de vedtagne afgiftsordninger. Navnlig betingelsen om, at leveringen skal ske til en afgiftspligtig person, der er registreret som aktiv, sikrer den symmetriske nedsættelse af den indgående afgift hos erhververen af varerne. Uden denne begrænsning beskattes det endelige forbrug ikke, og en korrekt opkrævning af afgift er ikke sikret.
- 26 Efter den forelæggende rets opfattelse udgør ovennævnte betragtninger et vægtigt argument for, at en kumulativ opfyldelse af alle betingelser, der er fastsat i momslovens artikel 89a og 89b, er nødvendig.