

**Sag C-398/20****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

20. august 2020

**Forelæggende ret:**

Krajský soud v Brně (Den Tjekkiske Republik)

**Afgørelse af:**

29. juli 2020

**Sagsøger:**

ELVOSPOL, s.r.o.

**Sagsøgte:**

Odvolací finanční ředitelství

**Hovedsagens genstand**

Genstanden for hovedsagen er et søgsmål anlagt af selskabet ELVOSPOL, s.r.o. til prøvelse af afgørelse truffet af Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik) hvorved denne myndighed gav dette selskab afslag på at nedsætte den skyldige moms med et beløb svarende til en uopfyldt fordring på en konkursramt skyldner med den begrundelse, at kravet opstod mindre end seks måneder før retten traf afgørelse om skyldnerens konkurs.

**Præjudicielle spørgsmål**

Er en bestemmelse i national ret, der fastsætter en betingelse, der forhindrer en momspligtig person, som var pligtig at udtage moms i forbindelse med levering af en afgiftspligtig ydelse til fordel for en anden afgiftspligtig person, i at foretage berigtigelse af den skyldige moms i relation til et krav, der er opstået mindre end seks måneder før retten traf afgørelse om konkurs med hensyn til den anden afgiftspligtig person, der kun delvist eller slet ikke betalte for den leverede ydelse,

i strid med formålet med artikel 90, stk. 1 og 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006 L 347, s. 1)?

### **Anførte EU-retlige bestemmelser**

Artikel 63, artikel 73, artikel 90, stk. 1 og 2, og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112 EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), herefter »direktivet«.

### **Relevante nationale retsfor skrifter**

Retten til at foretage berigtigelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af krav mod debitor i forhold til hvem der er indledt en insolvensprocedure, er reguleret i § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift, herefter »momsloven«). De relevante uddrag af denne bestemmelse havde på tidspunktet for sagens behandling følgende ordlyd:

(1) En afgiftspligtig person for hvem afgiftspligten for levering af en afgiftspligtig ydelse til en anden afgiftspligtig person er indtrådt, og hvis fordring opstod senest 6 måneder før datoen for domstolens afgørelse om [skyldnerens] konkurs, (i det følgende benævnt »fordringshaveren«), har ret til at berigtige afgiftsgrundlaget for denne fordring [...<sup>1</sup>]

[...]

(3) Fordringshaveren kan tidligst foretage berigtigelse af afgiftsgrundlaget i den afgiftsperiode, hvor betingelserne i stk. 1, er blevet opfyldt. Der kan ikke foretages nogen berigtigelse efter udløbet af en tidsfrist på tre år fra udgangen af den afgiftsperiode, hvorunder den oprindelige afgiftspligtige ydelse blev leveret, og heller ikke såfremt skyldneren er ophørt med at være en afgiftspligtig person. (<sup>2</sup>)

(...)

(5) Hvis fordringshaveren foretager en berigtigelse af afgiftsgrundlaget for moms i overensstemmelse med stk. 1, er skyldneren forpligtet til at nedsætte størrelsen af den indgående moms af den modtagne afgiftspligtige ydelse med det beløb, som fordringshaveren foretog berigtigelse for, dvs. med det beløb, som blev fratrukket afgiften af den afgiftspligtige ydelse [...]

<sup>1</sup> Især når debitor er undergivet konkursbehandling, hvorunder retten har besluttet at afvikle debtors aktiver, og kreditor i korrekt orden har gjort sine krav i denne procedure gældende, som er blevet bekræftet og accepteret.

<sup>2</sup> Som angivet nedenfor gælder betingelsen om, at kreditor ikke er berettiget til at foretage berigtigelse af afgiftsgrundlaget for moms også i tilfælde, hvor debitor ophører med at være en afgiftspligtig person, fordi det er i strid med direktivets artikel 90 i overensstemmelse med Domstolens dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C 127/18, EU:C:2019:377.

(6) Hvis fordringen med hensyn til hvilken fordringshaveren har foretaget en berigtigelse af afgiftsgrundlagt for momsen i henhold til stk. 1, efterfølgende bliver helt eller delvist opfyldt, er fordringshaveren forpligtet til at opkræve moms af den modtagne betaling den dag, hvor fordringen helt eller delvist blev opfyldt, og at levere et afgiftsdokument, som fordringshaveren skal udstede til skyldneren[...]«.

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Selskabet ELVOSPOL, s.r.o. (herefter »sagsøgeren«) foretog berigtigelse af merværdiafgiftsbeløbet (herefter »moms«) i sin selvangivelse for afgiftsperioden maj 2015 i overensstemmelse med momslovens § 44 stk. 1, fordi selskabet MPS Mont a.s. undlod at betale sagsøgeren for levering af varer i henhold til en faktura, hvor den afgiftspligtige ydelse blev dateret den 29. november 2013 herefter »den omtvistede berigtigelse af afgiftsgrundlaget«).
- 2 Den 19. maj 2014 traf konkursdomstolen afgørelse om MPS Mont a.s.' konkurs.
- 3 Den 14. december 2015 anmodede Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (finansmyndigheden for regionen Sydmähren, Den Tjekkiske Republik, herefter »afgiftsmyndigheden«) sagsøgeren om at afklare visse tvivlsspørgsmål om rigtigheden og fuldstændigheden af de beløb, der er angivet i den omtvistede berigtigelse af afgiftsgrundlaget. I brev af 6. januar 2016 anfægtede sagsøgeren fortolkningen af momslovens § 44, stk. 1, foretaget af afgiftsmyndigheden, og gjorde gældende, at betingelserne for at foretage den omtvistede berigtigelse af afgiftsgrundlaget, der er fastsat i denne bestemmelse, efter sagsøgerens opfattelse var opfyldt. Afgiftsmyndigheden konkluderede imidlertid, at fortolkningen af momslovens § 44, stk. 1, som sagsøgeren havde henvist til, ikke er korrekt, og den nægtede at tage hensyn til den omtvistede berigtigelse af afgiftsgrundlaget, hvorefter afgiftsmyndigheden ved sin afgørelse af 22. februar 2016 pålagde sagsøgeren yderligere moms på 160 896 CZK for afgiftsperioden maj 2015.
- 4 Sagsøgeren påklagede denne afgørelse til Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet), som ved afgørelse af 2. maj 2018 stadfæstede afslaget om at tage hensyn til den omtvistede berigtigelse af afgiftsgrundlaget for momsen på grund af fordringens alder, dvs. fordi fordringen opstod inden for seks måneder før dagen for konkursdomstolens afgørelse om MPS Monts a.s.' konkurs (herefter »betingelsen om fordringens alder«).
- 5 Hverken afgiftsmyndigheden eller Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet) bestred i deres afgørelser det forhold, at MPS Mont a.s. ikke engang delvist havde betalt sagsøgeren for den afgiftspligtige ydelse. Manglende overholdelse af betingelsen om fordringens alder var derfor den eneste grund til, at et yderligere afgiftsbeløb blev fastsat, og at den omtvistede berigtigelse af afgiftsgrundlaget blev afvist.

- 6 Sagsøgeren har iværksat søgsmål til prøvelse af afgørelsen truffet af Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet) ved stævning indgivet til Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno), hvori sagsøgeren fortsat har gjort gældende, at selskabet har overholdt de lovmæssige betingelser for at foretage den omtvistede berigtigelse af afgiftsgrundlaget, og at betingelsen om fordringens alder er i strid med direktivets artikel 90.

### **Betingelsen om fordringens alder i tjekkisk ret**

- 7 Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno) er af den opfattelse, at en afgiftspligtig person (fordringshaveren) kan foretage en berigtigelse af det afgiftsbeløb, der skal betales i relation til en fordring, hvis betingelserne i momslovens § 44, stk. 1, er opfyldt, **men selv om de øvrige betingelser i momsloven er opfyldt, kan den afgiftspligtige person (fordringshaver) ikke foretage en berigtigelse i en situation, hvor fordringen er opstået med hensyn til en afgiftspligtig ydelse, der blev leveret til den afgiftspligtige person i perioden på seks måneder før retten traf afgørelse om den afgiftspligtige persons (skyldnerens) konkurs.**
- 8 En sådan fortolkning blev bekræftet i afgørelsen af 16. juli 2019 truffet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik), udvidet afdeling, (sagsnummer 3922/2019 Sb. NSS), hvori det blev fastslået, at bestemmelsen i momslovens § 44, stk. 1, i den ordlyd, der var gældende fra den 1. april 2011 til den 28. juli 2016, skal fortolkes således, at (fordringshaverens) ret til at foretage en berigtigelse af det afgiftsbeløb, der skal betales i relation til en fordring, gælder for fordringer, der er opstået som følge af en ydelse leveret i en periode, der slutter seks måneder før retten træffer afgørelse om konkurs (vedrørende skyldneren).
- 9 Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) tiltrådte også det økonomiske argument om, at »fagfolk på et givent marked er i stand til at identificere tegn på deres forretningspartners forestående konkurs, og jo tidligere inden konkursens indtræden desto lettere er det at forhandle og indgå transaktioner med en sådan partner. Omvendt, jo længere tid fra konkursdatoen en transaktion blev forhandlet eller indgået, jo mindre kunne det have været klart for en forretningspartner til en fremtidig konkursramt partner, at sidstnævnte var i fare for en krise«.
- 10 I sin afgørelse henviste Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) også til den tidligere gældende zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (lov nr. 328/1991 om konkurs og akkord), i henhold til hvilken visse retlige dispositioner foretaget af debitor inden for de sidste seks måneder inden indgivelsen af konkursbegæring var uvirksomme ex lege. Retten var af den opfattelse, at »der er også i de gældende bestemmelser i insolvensloven, i en situation med risiko for insolvens, er forskel mellem den kortere periode umiddelbart forud for indledningen af konkursbehandling og den længere periode,

som generelt er på flere år, med hensyn til, hvilke betingelser der normalt stilles til en markedsaktør, der gennemfører en transaktion, og hvor »let« en sådan transaktion kan ophæves i et eller andet omfang og af en eller anden grund (erklæres uvirksom). [Udelades]. [Formålet med seks månedersperioden] var at sikre, at det privilegium, der fremgår af momslovens § 44, kun indrømmes de af skyldnerens forretningspartnere, der har gennemført transaktioner med denne skyldner tidligere end de sidste seks måneder før retten træffer afgørelse om den pågældendes konkurs. I forhold til disse forretningspartnere kunne det nemlig antages, at de har indgået transaktioner med den fremtidige konkursramte partner i god tro om den pågældendes solvens, og på det tidspunkt kunne de ikke vide, at deres fordringer senere ikke ville kunne inddrives. På den anden side må forretningspartnere, der har indgået transaktioner med den fremtidige konkursramte partner inden for de sidste seks måneder før konkursdomstolen træffer afgørelse om konkursens indtræden – på grundlag af almindelig økonomisk viden – anses for at have haft større mulighed for at konstatere en forestående konkurs, og der er derfor ingen grund til at yde dem større komfort i afgiftsmæssig henseende. Dette hænger også sammen med den generelle historiske kontekst ved vedtagelsen af den gældende lovregulering i 2011 under en stigende økonomisk krise, der forårsagede økonomiske vanskeligheder for mange, der tidligere havde succes med at drive en virksomhed. [...] Også af denne grund var det logisk dengang, at »beskytte« dem, der handlede med en fremtidigt konkursramte partner i et bestemt tidsrum før retten traf afgørelse om konkurs, og ikke dem, der indgik transaktioner med den konkursramte handelspartner umiddelbart før denne afgørelse«.

### **Analyse af Domstolens retspraksis vedrørende direktivets artikel 90**

- 11 Efter Domstolens opfattelse giver følgende bestemmelser ikke mulighed for at fravige direktivets artikel 90, stk. 1: (i) en lovbestemmelse, der tillader nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af hel eller delvis manglende erlæggelse af modydelsen helt eller delvist, dog kun, når der er tale om modydelse i form af penge (dom af 3.7.1997, Goldsmiths, C 330/95, EU:C:1997:339), ii) en lovbestemmelse, der betinger retten til at nedsætte beskatningsgrundlaget for momsen af en forgæves gennemførelse af en insolvensprocedure, når en sådan procedure kan vare i mere end ti år (dom af 23.11.2017 r., Enzo Di Maura, C 246/16, EU:C:2017:887), (iii) en lovbestemmelse, der foreskriver, at den afgiftspligtige person ikke kan foretage berigtigelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling fra en debitor af et beløb, der skal betales på grundlag af en momspligtig transaktion, hvis debitor ikke længere er momspligtig (dom af 8.5.2019, A-PACK CZ s.r.o., C 127/18, EU:C:2019:377), ligesom også (iv) en lovbestemmelse, der er til hinder for, at en afgiftspligtig person kan nægtes retten til nedsættelse af moms, der er betalt vedrørende en ikke-inddrevet fordring, hvis denne har undladt at anmelde denne fordring under en konkursbehandling, der er indledt over for dennes debitor, selv om denne afgiftspligtige person godtgør, at

den pågældende, selv om fordringen var anmeldt, ikke var blevet dækket (dom af 11.6. 2020, SCT d.d. C 146/19, EU:C:2020:464).

- 12 Domstolen har derimod fastslået, at lovbestemmelser, som kombinerer retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen med, at fordringshaveren får udleveret en kvittering for berigtigelse af fakturaen fra køberen (skyldneren) af varerne eller ydelserne, såfremt det ikke var umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for fordringshaveren at opnå en sådan kvittering inden for en rimelig frist (dom af 26.1. 2012, Kraft Foods Polska, **C-588/10**, EU:C:2012:40) er i overensstemmelse med direktivets artikel 90.
- 13 Ifølge Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno) fremgår det af ovennævnte domme fra Domstolen, at:
- Direktivets artikel 90, stk. 1, udtrykker det grundlæggende princip om, at det reelt modtagne vederlag udgør afgiftsgrundlaget, og afgiftsmyndighederne kan derfor ikke opkræve højere moms end det beløb, som den afgiftspligtige person har modtaget<sup>3</sup>.
  - Det er i strid med princippet om momsneutralitet at anerkende medlemsstaternes ret til at udelukke enhver mulighed for at nedsætte momsafgiftsgrundlaget<sup>4</sup>.
  - Direktivets artikel 90, stk. 2, giver medlemsstaterne mulighed for at fravige dette princip, når det kan være vanskeligt at bevise, at en gensidig ydelse er blevet opfyldt eller kun havde en midlertidig karakter, og denne undtagelse skal være begrundet og proportional<sup>5</sup>.
  - Undtagelserne, der sigter mod at sikre en effektiv opkrævning af moms og forebyggelse af skattesvig, skal være strengt nødvendige for at opnå dette mål og må ikke anvendes på en måde, der undergraver momsens neutralitet<sup>6</sup>.

### **Afsluttende bemærkninger**

- 14 Ifølge Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno) vedrører den nævnte nationale bestemmelse i momslovens § 44 de situationer, hvor debitor hverken helt eller delvist har betalt kreditor for en afgiftspligtig ydelse. Det drejer sig

<sup>3</sup> Navnlig præmis 17-22 i dom af 8.5.2019 A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, EU:C:2019:377.

<sup>4</sup> Navnlig dom af 13.3.2008 Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166 og af 13.3.2014 Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147.

<sup>5</sup> Nævnt ovenfor.

<sup>6</sup> Navnlig præmis 25-27 i dom af 8.5.2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, EU:C:2019:377 samt præmis 28 i dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40.

derfor om et tilfælde, hvor medlemsstaterne i henhold til direktivets artikel 90, stk. 2, i direktivet kan fravige hovedreglen i direktivets artikel 90, stk. 1.

- 15 Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno) er imidlertid i tvivl om, hvorvidt betingelsen om en fordrings alder i momslovens § 44, stk. 1, er forenelig med direktivets artikel 90, eventuelt med dens formål og de betingelser, der er udviklet af Domstolen vedrørende direktivets artikel 90.
- 16 I en situation, hvor de øvrige betingelser i momsloven er opfyldt, medfører afslaget på den omtvistede afgiftsberigtigelse som følge af manglende opfyldelse af betingelsen om en fordrings alder ifølge Krajský soud v Brně (den regionale ret i Brno) en tilsidesættelse af princippet om momsneutralitet.
- 17 Endelig er den foreliggende sag efter Krajský souds v Brně (den regionale ret i Brno) opfattelse forskellig fra alle andre sager, der hidtil er blevet forelagt Domstolen.

ARBEJDSDOKUMENT