Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

15. maj 2014*

»Præjudiciel forelæggelse — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 90 — nedsættelse af afgiftsgrundlaget — rækkevidden af medlemsstaternes forpligtelser — direkte virkning«

I sag C-337/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Kúria (Ungarn) ved afgørelse af 23. maj 2013, indgået til Domstolen den 20. juni 2013, i sagen:

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer) og A. Arabadjiev,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Almos Agrárkülkereskedelmi Kft ved ügyvéd T. Garadnai

— den ungarske regering ved M.Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede

— den græske regering ved M. Germani, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brighouse, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A. Sipos, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: ungarsk.

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 L 347 s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i en sag mellem Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (herefter »Almos«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (regional afgiftsmyndighed i det centrale Ungarn, som henhører under det nationale skatte- og toldvæsen, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på at anerkende berigtigelsen af fakturaer, som selskabet Almos havde foretaget med henblik på at opnå en nedsættelse af grundlaget for merværdiafgiften (herefter »momsen«) under henvisning til den manglende gennemførelse af et salg.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets afsnit VII med overskriften »Afgiftsgrundlaget« består bl.a. af artikel 73 og 90.

4 Følgende fremgår af direktivets artikel 73:

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

5 Direktivets artikel 90 bestemmer:

»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.«

6 Samme direktivs artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Ungarsk ret

7 Artikel 77 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »den ungarske momslov«) bestemmer:

»(1) I forbindelse med levering af varer, tjenesteydelser eller erhvervelser af varer inden for Fællesskabet nedsættes afgiftsgrundlaget efterfølgende med værdien af den modydelse, som tilbagebetales eller skal tilbagebetales til den, der har ret til at modtage den, når efter transaktionens udøvelse

a) i tilfælde af transaktionens ugyldighed:

aa) den situation, der forelå før transaktionens gennemførelse, er blevet genskabt, eller

ab) det er fastslået, at transaktionen har haft retsvirkninger i perioden før vedtagelsen af afgørelsen om dens ugyldighed, eller

ac) transaktionen er fastslået at være gyldig gennem fjernelsen af en uforholdsmæssig fordel

b) i tilfælde af mangelfuld udførelse af transaktionen:

ba) der udøves en ret til ensidigt at opsige aftalen, eller

bb) der opnås en prisnedsættelse.

(2) Afgiftsgrundlaget nedsættes ligeledes efterfølgende, når

a) det udbetalte beløb på grund af manglende udførelse tilbagebetales

b) debitor i forbindelse med levering eller leje af varer, som der henvises til i artikel 10, litra a), ensidigt opsiger aftalen som følge af manglende fuldstændig betaling af modydelsen, og parterne har genskabt situationen som den forefandtes før transaktionens gennemførelse, eller, hvis dette ikke er muligt, har anerkendt, at transaktionen har haft retsvirkninger indtil det tidspunkt, hvor overtrædelsen fandt sted

c) beløb, der er betalt i form af pant, på tidspunktet for tilbagelevering tilbagebetales.

(3) Afgiftsgrundlaget kan nedsættes efterfølgende i tilfælde af prisnedsættelse i henhold til artikel 71, stk. 1, litra a) og b), efter transaktionens udøvelse.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I løbet af august og september 2008 solgte Almos rapsfrø til en anden ungarsk virksomhed, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt. (herefter »Bio-Ma«). Rapsfrøene blev leveret og anbragt på oplag, uden at køber betalte købsprisen.

9 Den 1. oktober 2008 nåede parterne derfor frem til en aftale, hvori de fastsatte, at rapsfrøene var Almos' ejendom, at kun Almos havde beføjelse til at disponere over rapsfrøene, og at Bio-Ma ikke kunne pålægge rapsfrøene nogen byrde, sælge den eller overdrage den til tredjemand. De fastsatte den 10. oktober 2008 som frist for tilbagelevering af rapsfrøene; indtil dette tidspunkt var Bio-Ma forpligtet til at handle i henhold til reglerne for deponering.

10 Tilbageleveringen af varen fandt imidlertid ikke sted den 10. oktober 2008, fordi der i mellemtiden var foretaget arrest i varen.

11 Almos anlagde en civilsag for at få tilbageleveret rapsfrøene. Ved Szegedi Ítélőtáblas (Szeged appeldomstol) endelige afgørelse pålagdes køber at levere 2 263,796 tons rapsfrø eller i fravær heraf at betale 1 022 783 EUR. Dommen anførte, at parterne gennem en aftale havde ophævet den indgåede købskontrakt, og at ejendomsretten til rapsfrøene tilkom Almos.

12 På grundlag heraf korrigerede Almos fakturaerne om salget til Bio-Ma og opførte i den periodiske opgørelse for december 2009 et beløb på 116 705 000 HUF som den moms, der skulle tilbagebetales.

13 Afgiftsmyndigheden fastslog imidlertid, at denne opgørelse ikke var berettiget for et beløb på 48 043 000 HUF, hvorfor den pålagde dette beløb et tillæg på 10% som straf. Afgiftsmyndigheden gjorde gældende, at selv om betalingen af modydelsen ikke havde fundet sted, havde en levering af varer fundet sted som omhandlet i den ungarske momslovs artikel 9, stk. 1. Ifølge afgiftsmyndigheden var korrektionen af fakturaerne uberettiget, og den aftale, som parterne havde indgået efter leveringen, skulle derfor anses for at være en ny transaktion. Den oprindelige situation var desuden heller ikke blevet genskabt, eftersom tilbageleveringen af rapsfrøene ikke var sket, og betalingen af det skyldige beløb ikke havde fundet sted. Bestemmelserne i den ungarske momslovs artikel 77, stk. 1 og 2, fastsætter en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde, hvor transaktionen var ugyldig, hvilket tilfælde adskiller sig fra den ophævelse af kontrakten, som var forekommet i den foreliggende sag. Den ungarske momslov indeholder ingen bestemmelse, som muliggør efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget alene på grund af manglende betaling af modydelsen eller delvis betaling af de omhandlede varer.

14 Retten i første instans gav ikke Almos medhold i sit søgsmål mod afgiftsmyndighedens afgørelse.

15 I kassationssagen for den forelæggende ret har Almos understreget, at ophævelsen af kontrakten havde haft den virkning, at selskabet igen blev ejer af de solgte varer. Ifølge selskabet var der således ud fra et afgiftssynspunkt ikke gennemført en uafhængig transaktion, men derimod en transaktion, der var snævert og iboende knyttet til salgskontrakterne, da køberen kun ville være blevet ejer, hvis det havde betalt købsprisen. Selskabet har påberåbt sig, at det med hensyn til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, ikke kan foreholdes en uretmæssig adfærd i forbindelse med den situation, der har givet anledning til selskabets ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

16 Den forelæggende ret har anført, at på tidspunktet for indgivelsen af ansøgningen om tilbagebetaling dækkede den ungarske momslov ikke alle de i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, nævnte tilfælde, og den fastsatte bl.a. ikke muligheden for en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling af modydelsen. Den forelæggende ret stiller spørgsmål ved, om denne lov ikke har frataget de afgiftspligtige rettigheder, som de ville have haft på dette grundlag.

17 Under disse omstændigheder har Kúria besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan artikel 77, stk. 1 og 2, i [den ungarske momslov], i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2010, være forenelig med artikel 90, stk. 1, i [momsdirektivet]? Nærmere bestemt indeholder den ungarske momslov alle de tilfælde af nedsættelse af afgiftsgrundlaget, som er fastsat i nævnte artikel 90, stk. 1?

2) I tilfælde af en benægtende besvarelse har den afgiftspligtige da, i mangel af national lovgivning, ret til at nedsætte afgiftsgrundlaget på grundlag af principperne om afgiftens neutralitet og proportionalitet og i betragtning af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, såfremt han, efter at transaktionen har fundet sted, ikke modtager den tilsvarende modydelse?

3) Såfremt momsdirektivets artikel 90, stk. 1, har direkte virkning, på hvilke betingelser kan [den afgiftspligtige] da gennemføre nedsættelsen af afgiftsgrundlaget? Er det tilstrækkeligt, at der udstedes en berigtigende faktura, som forelægges køberen, eller skal det endvidere godtgøres, at sælgeren faktisk har inddrevet ejendomsretten til varerne eller besiddelsen af disse?

4) I tilfælde af en benægtende besvarelse af det tredje spørgsmål pålægger fællesskabsretten da medlemsstaten en forpligtelse til at erstatte det tab, som tilsidesættelsen af dens harmoniseringsforpligtelse har påført den afgiftspligtige, idet den har frataget denne muligheden for at nedsætte afgiftsgrundlaget?

5) Kan [momsdirektivets] artikel 90, stk. 2, fortolkes således, at medlemsstaterne har mulighed for, i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling, ikke at give tilladelse til nedsættelse af afgiftsgrundlaget? Er det i bekræftende fald nødvendigt udtrykkeligt at forbyde nedsættelse i medlemsstatens lovgivning, eller har lovgivningens tavshed den samme retsvirkning?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det femte spørgsmål

18 Indledningsvis bemærkes, at den samarbejdsordning, som er indført ved artikel 267 TEUF, er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner. Under en sag i henhold til denne artikel tilkommer det retterne i medlemsstaterne, og ikke Domstolen, at fortolke nationale bestemmelser, og det tilkommer ikke sidstnævnte at tage stilling til, om nationale bestemmelser er forenelige med EU-retten. Domstolen har derimod kompetence til at forsyne den nationale domstol med alle de EU-retlige fortolkningselementer, som kan sætte denne i stand til at bedømme, om nationale bestemmelser er forenelige med EU-retten (jf. bl.a. dom Placanica m.fl., C-338/04, C-359/04 og C-360/04, EU:C:2007:133, præmis 36).

19 Mens det således ikke i den foreliggende sag tilkommer Domstolen at udtale sig om, hvorvidt den ungarske momslovs artikel 77 er forenelig med momsdirektivets artikel 90, påhviler det den til gengæld at forsyne den forelæggende ret med alle de elementer til fortolkning af sidstnævnte bestemmelse, som kan sætte denne i stand til at bedømme denne forenelighed.

20 Det skal således bemærkes, at den forelæggende ret med det første og det femte spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om bestemmelserne i momsdirektivets artikel 90 kræver, at de nationale bestemmelser, som gennemfører dem, udtrykkeligt opregner alle de tilfælde, der i henhold til denne artikels stk. 1 giver ret til nedsættelse af momsgrundlaget.

21 Ifølge Domstolens faste praksis forudsætter gennemførelsen i national ret af et direktiv ikke nødvendigvis, at direktivets bestemmelser formelt og ordret gengives i en udtrykkelig og særlig lovbestemmelse, men alt efter direktivets indhold kan det være tilstrækkeligt, at der foreligger et generelt, retligt grundlag, der sikrer, at direktivet efterleves fuldt ud på en tilstrækkelig klar og præcis måde, således at de af direktivet omfattede personer i det omfang, det ved direktivet tilsigtes at skabe rettigheder for den enkelte, sættes i stand til at få fuldt kendskab til deres rettigheder og i givet fald håndhæve disse rettigheder ved de nationale domstole (jf. bl.a. domme Kommissionen mod Sverige, C-287/04, EU:C:2005:330, præmis 6, og Kommissionen mod Irland, C-427/07, EU:C:2009:457, præmis 54).

22 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, som omhandler tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget, og dermed den moms, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor

den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (jf. i denne retning dom Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 26 og 27).

23 I henhold til nævnte artikel 90, stk. 2, kan medlemsstaterne dog fravige denne regel i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af transaktionens pris. De afgiftspligtige kan således ikke på grundlag af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, påberåbe sig en ret til nedsættelse af deres momsgrundlag i tilfælde af ikke-betaling af prisen, hvis den omhandlede medlemsstat har tilsigtet at gøre brug af den i nævnte direktivs artikel 90, stk. 2, fastsatte undtagelse.

24 Det må medgives, 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 undtagelsesmuligheden, som den er blevet tildelt i medfør af momsdirektivets artikel 90, stk. 2.

25 Det skal således i denne forbindelse bemærkes, at hvis ikke-betalingen eller den kun delvise betaling af købsprisen sker, uden at kontrakten er blevet ophævet eller annulleret, skal køberen stadig betale den aftalte pris, og selv om sælgeren ikke længere ejer varen, råder denne i princippet stadig over sin fordring, som han kan støtte ret på. Da det imidlertid ikke kan udelukkes, at en sådan fordring reelt er uerholdelig, har EU-lovgiver villet give hver medlemsstat valgfrihed med hensyn til, om ikke-betalingen af købsprisen, som i modsætning til ophævelsen eller annullationen af kontrakten, ikke i sig selv genskaber parternes oprindelige situation, giver ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget og tilsvarende modregning på de betingelser, som medlemsstaten fastsætter, eller om en sådan nedsættelse ikke finder anvendelse i dette tilfælde.

26 På denne baggrund skal det for det første bemærkes, at den omstændighed alene, at den nationale bestemmelse, der i opregningen af tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget kan nedsættes, ikke gentager alle de tilfælde, der er fastsat i dette direktivs artikel 90, stk. 1, ikke gør det muligt med hensyn til den generelle juridiske sammenhæng, som denne gennemførelsesforanstaltning indgår i, at fastslå, at denne ikke effektivt kunne sikre den fulde anvendelse af momsdirektivet på en tilstrækkelig klar og præcis måde.

27 For det andet er det til gengæld vigtigt, at de nationale gennemførelsesbestemmelser i andre tilfælde end dem, der er knyttet til ikke-betalingen af prisen, tager hensyn til alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

28 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første og det femte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 90 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse, som ikke fastsætter nedsættelse af momsgrundlaget i tilfælde af ikke-betaling af prisen, hvis den i nævnte artikels stk. 2 fastsatte undtagelse finder anvendelse. Denne opregning bør imidlertid i så fald dække alle de andre tilfælde i medfør af samme artikels stk. 1, hvor den afgiftspligtige efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Om det andet til det fjerde spørgsmål

29 Med det andet til det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke rettigheder den afgiftspligtige vil kunne påberåbe sig, og i givet fald på hvilke betingelser, for at opnå en nedsættelse af momsgrundlaget eller en tilsvarende foranstaltning,

såfremt den forelæggende ret efter den efterprøvelse, som den skal foretage, bortset fra i tilfælde af ikke-betaling af prisen, må fastslå, at de omhandlede nationale bestemmelser ikke udgør en korrekt gennemførelse af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

30 Den forelæggende ret ønsker dermed for det første svar på, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, opfylder betingelserne for at have direkte virkning for afgiftspligtige.

31 Det bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved den nationale domstol påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. domme Pfeiffer m.fl., C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 103, og Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, præmis 31).

32 En EU-retlig bestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Unionen eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende (jf. idenne retning dom Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, præmis 41).

33 I den foreliggende sag fastsætter momsdirektivets artikel 90, stk. 1, at afgiftsgrundlaget i de tilfælde, som den omhandler, nedsættes tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

34 Selv om denne artikel overlader medlemsstaterne et vist skøn, når de vedtager de foranstaltninger, der er nødvendige for at fastlægge nedsættelsens størrelse, berører denne omstændighed imidlertid ikke den præcise og ubetingede karakter af den forpligtelse til at tage nedsættelsen af afgiftsgrundlaget til følge i de tilfælde, der er fastsat i nævnte artikel. Denne opfylder således betingelserne for at have direkte virkning (jf. analogt, bl.a. dom Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, præmis 33).

35 Det følger heraf, at eftersom afgiftspligtige kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 90, stk. 1, over for staten for de nationale retter for at opnå nedsættelse af deres momsgrundlag, er den forelæggende rets spørgsmål om, hvorvidt den omhandlede medlemsstat er forpligtet til at erstatte det tab, som de pågældende har lidt, fordi denne medlemsstat ved ikke at gennemføre nævnte direktiv korrekt, har frataget dem deres ret til nedsættelse, uden genstand.

36 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvilke formkrav der kan opstilles til udøvelsen af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget, bemærkes, 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.

37 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, må det konstateres, at disse bestemmelser indrømmer medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formkrav, der skal opfyldes af de afgiftspligtige personer ved de nævnte staters skatte- og afgiftsmyndigheder med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget (jf. i denne retning dom Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, præmis 23).

38 Det fremgår dog af Domstolens faste praksis, at foranstaltninger med henblik på at undgå svig eller afgiftsunddragelse principielt kun kan fravige afgiftsgrundlaget for momsen, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal således påvirke momsdirektivs mål og principper mindst muligt, og kan således ikke anvendes på en måde, hvor de anfægter princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning domme Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, præmis 28, og Petroma Transports m.fl., C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 28).

39 Det er derfor 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. I denne henseende påhviler det de nationale retter at undersøge, at dette er tilfældet med de formkrav, som den omhandlede medlemsstat kræver.

40 På baggrund af de ovenstående betragtninger skal det andet til det fjerde spørgsmål besvares med, at afgiftspligtige kan påberåbe sig momsdirektivets artikel 90, stk. 1, over for medlemsstaten for de nationale retter for at opnå nedsættelse af deres momsgrundlag. Selv om medlemsstaterne kan fastsætte, at udøvelsen af retten til nedsættelse af et sådant afgiftsgrundlag er underlagt opfyldelsen af visse formkrav, der bl.a. gør det muligt at bevise, at den afgiftspligtige definitivt ikke har modtaget en del af eller hele modydelsen efter, at transaktion har fundet sted, og at denne kan påberåbe sig et af de i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, nævnte tilfælde, bør de foranstaltninger, som dermed vedtages, ikke overstige, hvad der er nødvendigt for at bevise dette, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Sagens omkostninger

41 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Syvende Afdeling) for ret:

1) **Bestemmelserne i artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse, som ikke fastsætter nedsættelse af grundlaget for merværdiafgiften i tilfælde af ikke-betaling af prisen, hvis den i denne artikels stk. 2 fastsatte undtagelse finder anvendelse. Denne opregning bør imidlertid i så fald dække alle de andre tilfælde i medfør af samme artikels stk. 1, hvor den afgiftspligtige efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.**

2) **Afgiftspligtige kan påberåbe sig artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 over for medlemsstaten for de nationale retter for at opnå nedsættelse af deres grundlag for merværdiafgiften. Selv om medlemsstaterne kan fastsætte, at udøvelsen af retten til nedsættelse af et sådant afgiftsgrundlag er underlagt opfyldelsen af visse formkrav, der bl.a. gør det muligt at bevise, at den afgiftspligtige definitivt ikke har modtaget en del af eller hele modydelsen efter, at transaktion har fundet sted, og at denne kan påberåbe sig et af de tilfælde, der er nævnt i artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, bør de foranstaltninger, som dermed vedtages, ikke overstige, hvad der er nødvendigt for at bevise dette, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.**

Underskrifter