Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

11. juni 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – fiskale bestemmelser – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90 og 273 – beskatningsgrundlag – nedsættelse – nægtelse – manglende betaling – afgiftspligtig, der ikke har anmeldt sin fordring under den konkursbehandling, der er indledt over for debitor – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet – direkte virkning«

I sag C-146/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien) ved afgørelse af 30. januar 2019, indgået til Domstolen den 21. februar 2019, i sagen

SCT d.d. under konkurs

mod

Republikken Slovenien

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P.G. Xuereb, og dommerne T. von Danwitz og A. Kumin (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig M. Longar,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. februar 2020,

efter at der er afgivet indlæg af:

– SCT d.d. under konkurs ved odvetnica S. Pušenjak,

– den slovenske regering ved T. Mihelič Žitko og V. Klemenc, som befuldmægtigede,

– den tjekkiske regering ved M. Smolek, O. Serdula og J. Vláčil, som befuldmægtigede,

– den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Galluzzo,

* Processprog: slovensk.

– Europa-Kommissionen ved N. Gossement og I. Rubene, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse en tvist mellem SCT d.d., et selskab under konkurs, og Republikken Slovenien vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme SCT ret til en regulering af den indgående merværdiafgift (moms), som selskabet har betalt vedrørende ikke-betalte fordringer, med den begrundelse, at dette selskab havde undladt at anmelde disse fordringer i den konkursbehandling, der var indledt.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 90 bestemmer følgende:

»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.«

4 Direktivets artikel 273 fastsætter:

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

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

Slovensk ret

5 Artikel 39, stk. 2-4, i Zakon o davku na dodano vrednost (lov om merværdiafgift, herefter »ZDDV-1«) fastsætter følgende:

»(2) I tilfælde af annullation, tilbagelevering eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor leveringen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende. En afgiftspligtig person kan berigtige (nedsætte) det beregnede momsbeløb, hvis der gives skriftlig meddelelse herom til køberen, der da ikke har ret til at fradrage denne moms.

(3) En afgiftspligtig person kan på grundlag af en retskraftig retsafgørelse om godkendelse af en afsluttet konkursbehandling eller på grundlag af en afsluttet akkordprocedure ligeledes regulere (nedsætte) det momsbeløb, der skal erlægges, når beløbet ikke eller kun delvist er blevet betalt. Det samme gælder for en afgiftspligtig person, som modtager en endelig retsafgørelse om indstilling af en tvangsfuldbyrdelsesprocedure eller et andet dokument, hvoraf fremgår, at den pågældendes fordringer ved afslutningen af tvangsfuldbyrdelsesproceduren ikke var blevet indfriet eller kun delvis var blevet indfriet, og en afgiftspligtig person, hvis fordringer ikke var blevet indfriet eller kun delvis var blevet indfriet, eftersom skyldneren var blevet slettet fra rettens handelsregister eller fra andre relevante registre eller dokumenter. Hvis en afgiftspligtig person efterfølgende modtager en fuldstændig eller delvis betaling i forbindelse med levering af varer eller ydelser, for hvilke personen har reguleret afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med dette stykke, erlægger vedkommende moms af det modtagne beløb

(4) Uanset det foregående stykke kan den afgiftspligtige person regulere (nedsætte) det ikke-betalte momsbeløb af alle anerkendte fordringer, som den pågældende har anmeldt under tvangsakkordproceduren eller insolvensbehandlingen.«

6 Artikel 296 i Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (lov om finansielle transaktioner, insolvensbehandling og tvangslikvidation, herefter »ZFPPIPP«) har følgende ordlyd:

»(1) Kreditorer i konkursboet skal anmelde alle deres fordringer hos den konkursramte debitor, som forelå inden indledningen af konkursbehandlingen, undtagen de fordringer, der i henhold til loven ikke er anmeldelsespligtige.

[…]

(5) Overholder kreditor ikke fristen for at anmelde fordringerne i henhold til […] stk. 1, bortfalder fordringen over for den konkursramte debitor, og retten afviser den for sent anmeldte fordring.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 SCT foretog i afgiftsperioden april 2014 en regulering af den moms, der var angivet til 272 471 EUR for ikke-betalte fordringer, som selskabet havde på to selskaber, over for hvilke en konkursbehandling var blevet endelig afsluttet i juni 2013.

8 I forbindelse med en kontrol konstaterede den kompetente afgiftsmyndighed, at SCT ikke havde anmeldt disse fordringer under de omhandlede konkursbehandlinger, og at de nævnte fordringer i medfør af artikel 296 af ZFPPIPP var bortfaldet. Afgiftsmyndigheden konkluderede på dette grundlag, at betingelserne for at opnå en nedsættelse af momsen ikke var opfyldt.

9 I forbindelse med en administrativ prøvelse fik SCT bekræftet, at det følger af artikel 39, stk. 3, i ZDDV-1, at en afgiftspligtig person kun har mulighed for at berigtige den beregnede moms på grundlag af en endelig afgørelse om afslutning af en konkursbehandling, hvis den afgiftspligtige person har gjort sine fordringer gældende over for den konkursramte debitor. Med denne beregning ville den afgiftspligtige person desuden kunne bevise, at fordringer stadig eksisterer, hvilket vil være særligt vigtigt hvad angår fordringer som i den foreliggende sag over for personer, som den afgiftspligtige person er knyttet til.

10 Forvaltningsdomstolen i første instans, som SCT anlagde sag ved, stadfæstede afgiftsmyndighedens afgørelser. Forvaltningsdomstolen baserede sig på momsdirektivets artikel 90. Selv om artikel 90, stk. 1, bestemmer, at i tilfælde af ikke-betaling efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende, giver artikel 90, stk. 2, ifølge den nævnte ret medlemsstaterne mulighed for at undtage fra dette. Den slovenske lovgiver havde gjort brug af denne undtagelsesmulighed.

11 I en kassationsanke iværksat ved Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien) har SCT gjort gældende, at artikel 39, stk. 3, i ZDDV-1 ikke udgør en undtagelse fra pligten i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, men alene definerer de betingelser, som skal være opfyldt for at nedsætte afgiftsgrundlaget. Artikel 39, stk. 3, svarer således ikke til anvendelsen af dette direktivs artikel 90, stk. 2.

12 Vrhovno sodišče (øverste domstol) har præciseret, at artikel 39, stk. 2, i ZDDV-1, der opregner de tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget for momsen kan nedsætte, ikke nævner tilfældet af ikke-betaling. Heraf fremgår, at den slovenske lovgiver har gjort brug af momsdirektivets artikel 90, stk. 2, og indført en undtagelse fra retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i disse tilfælde.

13 Ifølge denne ret kan det imidlertid udledes af artikel 39, stk. 3, i ZDDV-1, at den slovenske lovgiver ikke desto mindre har fastsat en udtømmende liste med fire tilfælde, hvori en afgiftspligtig person kan tildeles en nedsættelse af afgiftsgrundlaget selv i tilfælde af ikke-betaling, hvilket derfor udgør en »undtagelse til undtagelsen«. Disse undtagelsestilfælde opstår, fordi den afgiftspligtige person ikke kan opnå fuld dækning af sin fordring. Hvad imidlertid angår anerkendelse af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, kræves visse handlinger af den afgiftspligtige person. Sidstnævnte skal således godtgøre ikke at have kunnet opnå dækning af denne fordring ved at fremvise officielle dokumenter, som er udstedt i forbindelse med en passende retlig procedure.

14 Den nævnte ret er af den opfattelse, at den begrænsning i muligheden for nedsættelse af afgiftsgrundlaget, der følger af artikel 39 i ZDDV-1, kunne opfattes som værende i strid med momsdirektivets artikel 90, stk. 2, fordi den bevirker, at afgiftsgrundlaget ikke kan nedsættes i alle tilfælde, hvor ikke-betaling af fordringen er blevet endegyldig, men derimod lader denne nedsættelse være betinget af supplerende krav, som en afgiftspligtig person skal opfylde.

15 På denne baggrund ønsker Vrhovno sodišče (øverste domstol) oplyst, om det, henset til de principper, der gælder for momssystemet, ikke desto mindre er tilladt i henhold til undtagelserne i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, at nægte retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke-betaling, når den afgiftspligtige person, selv om denne ikke har deltaget i svig eller skatteunddragelse, ikke har godtgjort at have udvist tilstrækkelig omhu ved inddrivelsen af sin fordring og at sikre betaling af den skyldige moms til staten.

16 Den momspligtige person er således en hjørnesten i systemet til opkrævning af denne afgift og handler i denne forbindelse som en befuldmægtiget af staten, der har til opgave at opkræve og indbetale momsen. Såfremt en afgiftspligtig person anerkendes retten til at nedsætte momsgrundlaget i alle tilfælde, hvor en fordring ikke er betalt, og hvis den afgiftspligtige person derfor på eget initiativ undlader at opfylde sine forpligtelser inden for momsordningen, fratages staten mulige indtægter af den skyldige moms.

17 Såfremt det måtte være muligt at fortolke den beføjelse, som EU-lovgiver har tillagt medlemsstaterne på grundlag af momsdirektivets artikel 90, stk. 2, således at den gør det muligt for den nationale lovgiver at begrænse muligheden for at nedsætte afgiftsgrundlaget for momsen for endelig ikke-betaling, er denne ret imidlertid i tvivl om, hvorvidt det i medfør af momsdirektivet er nødvendigt at give den afgiftspligtige person mulighed for at godtgøre, at disse fordringer ikke var blevet indfriet, selv i tilfælde af anmeldelse under konkursbehandlingen, eller om der er andre fornuftige grunde til undladelsen af anmeldelsen.

18 Endelig nærer den nævnte ret også tvivl om, hvorvidt det kan antages, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, har direkte virkning, selv om den nationale lovgiver har overskredet grænserne for den tilladte regulering af undtagelserne i momsdirektivets artikel 90, stk. 2.

19 Under disse omstændigheder har Vrhovno sodišče (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan momsdirektivets artikel 90, stk. 2, fortolkes således, at [bestemmelsen] tillader en undtagelse fra retten til nedsættelse af momsgrundlaget selv i tilfælde af en endegyldig ikke-betaling, såfremt denne endegyldige ikke-betaling følger af, at en afgiftspligtig person ikke har udvist den fornødne adfærd, eksempelvis såsom i den foreliggende situation, hvor den afgiftspligtige person ikke har anmeldt en fordring under konkursbehandlingen indledt over for dennes debitor?

2) Selv om en sådan undtagelse fra retten til nedsættelse af momsgrundlaget er tilladt, har en afgiftspligtig person da alligevel ret til nedsættelse af dette grundlag som følge af ikke-betaling, såfremt denne godtgør, at disse fordringer heller ikke ville blive dækket, hvis de var blevet anmeldt i konkursboet, eller såfremt denne fremlægger bevis, for at der forelå rimelige grunde til, at denne ikke anmeldte fordringerne?

3) Har momsdirektivets artikel 90, stk. 1, direkte virkning, selv om den nationale lovgiver har overskredet grænserne for den tilladte regulering af undtagelserne i artikel 90, stk. 2?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

20 Med det første og det andet spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 2, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, i medfør af hvilken en afgiftspligtig person kan nægtes retten til nedsættelse af den moms, der er betalt vedrørende en uerholdelig fordring, hvis denne har undladt at anmelde denne fordring under den 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, eller der er fornuftige grunde til ikke at anmelde den omhandlede fordring.

21 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål 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 for moms 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 modværdien eller denne overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modværdi, og hvoraf følger, at afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

22 Dette direktivs artikel 90, stk. 2, tillader ganske vist medlemsstaterne at fravige denne regel i tilfælde af ikke-betaling eller kun delvis betaling af prisen. Når den omhandlede medlemsstat således havde til hensigt at anvende denne undtagelse, kan de afgiftspligtige personer ikke på grundlag af artikel 90, stk. 1, påberåbe sig en ret til nedsættelse af deres afgiftsgrundlag for momsen (jf. i denne retning dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 23).

23 Denne undtagelsesmulighed, der er snævert begrænset til kun at omfatte tilfælde med ikke-betaling eller delvis betaling af transaktionens pris, er imidlertid udgangspunktet for, at den manglende erlæggelse af modydelsen under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat kan være vanskelig at godtgøre eller alene være foreløbig (dom af 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

24 Den nævnte mulighed for undtagelse har dermed kun til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at bekæmpe den usikkerhed, der er forbundet med inddrivelsen af skyldige beløb og regulerer ikke spørgsmålet, om en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen ikke kan foretages i tilfælde af ikke-betaling (kendelse af 24.10.2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:901, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

25 Desuden ville en anerkendelse af muligheden for medlemsstaterne for at udelukke enhver nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen i et sådant tilfælde 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 (kendelse af 24.10.2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:901, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

26 Domstolen har i denne henseende allerede fastslået, at en situation, der er karakteriseret ved en endelig nedsættelse af debitors forpligtelser over for sine kreditorer, ikke kan kvalificeres som »ikke-betaling« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 90, stk. 2 (kendelse af 24.10.2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:901, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

27 I en sådan situation bør en medlemsstat tillade nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, hvis den afgiftspligtige person kan bevise, at dennes fordring over for debitor er endeligt uerholdelig (kendelse af 24.10.2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2019:901, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

28 I det foreliggende tilfælde synes de i hovedsagen omhandlede fordringer at have en sådan karakter.

29 I henhold til artikel 296, stk. 5, i ZFPPIPP bortfalder de nævnte fordringer, hvis disse fordringer ikke anmeldes under den konkursbehandling, der indledes over for de omhandlede debitorer, eftersom denne undladelse dermed endegyldigt har medført en nedsættelse af de sidstnævntes forpligtelser over for SCT. Desuden er det under alle omstændigheder ikke bestridt, at disse konkursbehandlinger var blevet endeligt afsluttet, og at SCT's fordringer over for selskabets debitorer ikke var blevet inddrevet under disse konkursbehandlinger.

30 Det følger heraf, at en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke kan kvalificeres som »ikke-betaling« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 90, stk. 2, men er omfattet af artikel 90, stk. 1, hvoraf følger en forpligtelse for den omhandlede medlemsstat til at nedsætte afgiftsgrundlaget for momsen på grund af den afgiftspligtige persons manglende opkrævning hos modparten.

31 I det foreliggende tilfælde nægtes SCT imidlertid retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, fordi selskabet ikke har overholdt kravet i national lovgivning om, at denne nedsættelse er betinget af, at den afgiftspligtige person anmelder ikke-betalte fordringer under konkursbehandlingen.

32 Den slovenske regering har gjort gældende, at et sådant krav er baseret på momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, som tildeler medlemsstaterne en skønsbeføjelse ved fastsættelse af betingelser og forpligtelser, som afgiftspligtige personer skal opfylde over for afgiftsmyndighederne med henblik på nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

33 I denne henseende bemærkes, at afgiftsgrundlaget nedsættes tilsvarende i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

34 I øvrigt kan medlemsstaterne i medfør af direktivets artikel 273 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 yderligere faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i nævnte direktivs kapitel 3.

35 Idet momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, indrømmer disse bestemmelser medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formkrav, der skal opfyldes af de afgiftspligtige personer ved skatte- og afgiftsmyndighederne med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

36 Foranstaltninger med henblik på at undgå svig eller afgiftsunddragelse kan dog principielt kun fravige afgiftsgrundlaget for momsen, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal således påvirke momsdirektivets mål og principper mindst muligt og kan således ikke anvendes på en måde, hvor de anfægter princippet om momsens neutralitet (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det er derfor vigtigt, at de formkrav, som de afgiftspligtige skal opfylde hos afgiftsmyndighederne for at udøve retten til at foretage en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for moms, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modværdien definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktionen har fundet sted. Det påhviler i denne henseende de nationale retter at undersøge, om dette er tilfældet med de formkrav, som den omhandlede medlemsstat kræver (dom af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

38 I den foreliggende sag kan et krav som det i hovedsagen omhandlede, der gør den tilsvarende nedsættelse af afgiftsgrundlaget ved ikke-betaling betinget af, at den afgiftspligtige person under konkursbehandlingen mod debitor anmelder den ikke-betalte fordring, principielt bidrage til såvel at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig som at eliminere risikoen for tab af afgiftsindtægter og forfølger således de legitime formål, der er opregnet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273 (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 32 og 33, og af 6.12.2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, præmis 35 og 36).

39 Hvad for det første angår formålet om forebyggelse af svig bemærkes, at selv om et krav som det i hovedsagen omhandlede kan forhindre et tab for staten, når passiviteten hos den afgiftspligtige person, der ikke har anmeldt sin fordring under en konkursbehandling, medfører handlinger, der er omfattet af et sammenstød mellem denne afgiftspligtige person og den pågældendes debitor, har anvendelsen af dette krav den virkning, at retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget systematisk nægtes i tilfælde af ikke-betaling, hvilket skyldes en generel formodning for svig, der går videre end hvad der er nødvendigt for at nå det mål, der består i at forebygge svig (jf. analogt dom af 7.9.2017, Eqiom og Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

40 Det skal tilføjes, at der, henset til de for Domstolen forelagte sagsakter, ud fra de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen ikke er tegn på skattesvig eller misbrug.

41 Hvad for det andet angår formålet om at eliminere risikoen for tab af afgiftsindtægter bemærkes, at for så vidt som den manglende anmeldelse af fordringen under konkursbehandling over for debitor medfører, at denne fordring i henhold til artikel 296, stk. 5, i ZFPPIPP bortfalder i forholdet til den konkursramte debitor, mister den afgiftspligtige person nødvendigvis chancen for at opnå selv delvis betaling af sin fordring, hvilket eventuelt indebærer, at den omhandlede medlemsstat lider tab.

42 Desuden kan den blotte anmeldelse af en fordring under en konkursbehandling, således som den slovenske regering har gjort gældende uden at blive modsagt, ikke anses for at være urimeligt finansielt eller administrativt byrdefuld.

43 Hvis den afgiftspligtige person godtgør, at fordringen, selv om den blev anmeldt, ikke var blevet inddrevet, overstiger den omstændighed, at nedsættelsen af dette afgiftsgrundlag udelukkes, og at en sådan afgiftspligtig kreditor pålægges at bære et momsbeløb, som denne ikke har modtaget inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed, desuden og under alle omstændigheder, hvad der må anses for strengt nødvendigt for at opfylde formålet om at eliminere risikoen for tab af afgiftsindtægter (jf. i denne retning dom af 8.5.2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 27). I dette tilfælde ville det således ikke have været muligt at undgå noget yderligere tab for staten ved at foretage anmeldelsen af den omhandlede fordring.

44 Hvad angår den forelæggende rets spørgsmål om, hvorvidt den afgiftspligtige person også skal kunne nedsætte afgiftsgrundlaget, hvis der er fornuftige grunde til ikke at anmelde fordringen, fremgår det hverken af forelæggelsesafgørelsen eller af bemærkningerne for Domstolen, at SCT i det foreliggende tilfælde gjorde brug af sådanne begrundelser i forbindelse med afgiftsbehandlingen. Da der mangler forbindelse mellem dette tilfælde og genstanden for tvisten i hovedsagen, er det ufornødent at behandle dette.

45 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, i medfør af hvilken en afgiftspligtig person kan nægtes retten til nedsættelse af den moms, der er betalt vedrørende en ikke-inddrevet fordring, hvis denne har undladt at anmelde denne fordring under den 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.

Det tredje spørgsmål

46 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke konsekvenser der skal drages af det tilfælde, hvorefter et krav, der gør den tilsvarende nedsættelse af en afgiftspligtig persons afgiftsgrundlag ved ikke-betaling betinget af den afgiftspligtige persons anmeldelse af den ikke-betalte fordring under den konkursbehandling, der er indledt over for den pågældendes debitor, er i strid med momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

47 I denne forbindelse bemærkes, at det påhviler de nationale retter ved anvendelsen af nationale retsforskrifter i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af det pågældende direktivs ordlyd og formål, for at det med direktivet tilsigtede resultat fremkaldes, og for dermed at handle i overensstemmelse med artikel 288, stk. 3, TEUF. Denne forpligtelse til overensstemmende fortolkning af national lovgivning er nemlig uadskilleligt forbundet med EUF-traktatens system, idet traktaten giver de nationale retter mulighed for inden for rammerne af deres kompetence at sikre sig EU-rettens fulde virkning, når de afgør de tvister, der er indbragt for dem (dom af 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

48 Såfremt der ikke kan anlægges en fortolkning af national lovgivning, der er i overensstemmelse med de EU-retlige krav, har den nationale ret pligt til under en sag, der henhører under dens kompetence, som organ i en medlemsstat at undlade at anvende enhver national bestemmelse, der er i strid med en EU-retlig bestemmelse, som har direkte virkning i den sag, som den skal påkende (dom af 19.12.2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

49 Hvad angår momsdirektivets artikel 90, stk. 1, fastsætter denne bestemmelse som nævnt i nærværende doms præmis 33, at afgiftsgrundlaget i de tilfælde, som den omhandler, nedsættes tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

50 Selv om denne artikel overlader medlemsstaterne et vist skøn, når de vedtager de foranstaltninger, der er nødvendige for at fastlægge nedsættelsens størrelse, har Domstolen fastslået, at denne omstændighed imidlertid ikke berører 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 (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

51 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at den nationale ret i medfør af sin forpligtelse til at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre gennemførelsen af denne bestemmelse skal fortolke den nationale ret i overensstemmelse med sidstnævnte bestemmelse eller, hvis en sådan overensstemmende fortolkning ikke er mulig, undlade at anvende enhver national bestemmelse, i det omfang anvendelsen heraf under omstændighederne i den foreliggende sag fører til et resultat, som er i strid med den nævnte bestemmelse.

Sagsomkostninger

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

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

1) **Artikel 90, stk. 1, og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, i medfør af hvilken en afgiftspligtig person kan nægtes retten til nedsættelse af den merværdiafgift, der er betalt vedrørende en ikke-inddrevet fordring, hvis denne har undladt at anmelde denne fordring under den 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.**

2) **Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den nationale ret i medfør af sin forpligtelse til at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre gennemførelsen af denne bestemmelse skal fortolke den nationale ret i overensstemmelse med sidstnævnte bestemmelse eller, hvis en sådan overensstemmende fortolkning ikke er mulig, undlade at anvende enhver national bestemmelse, i det omfang anvendelsen heraf under omstændighederne i den foreliggende sag fører til et resultat, som er i strid med den nævnte bestemmelse.**

Underskrifter