Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 19. december 2024[1]

Sag C-794/23

Finanzamt Österreich
mod
P GmbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – tjenesteydelse – urigtig og for høj angivelse af moms på fakturaen – fakturaer udstedt til ikke-momspligtige personer, som ikke har ret til at fradrage indgående moms – hæftelse for risiko for tab af afgiftsindtægter – bestemmelse af de fakturaer, for hvilke der er risiko for tab af afgiftsindtægter – medlemsstaternes procesautonomi – bevisbyrde – skatte- og afgiftsmyndighedens skønsbeføjelse – kriterier for et sagligt skøn«

I. Indledning

1. Denne sag viser, at det af procesøkonomiske hensyn nogle gange er bedre ikke kun at besvare det spørgsmål, der udtrykkeligt er blevet forelagt, men i stedet at forsøge at løse det problem, der tydeligvis ligger til grund for spørgsmålet, selv om den forelæggende ret ikke udtrykkeligt har anmodet om dette.

2. Domstolen fastslog på grund af en første præjudiciel anmodning, at en faktura for et besøg på en indendørs legeplads, som udstedes til en slutforbruger, ikke udløser en skyldig afgift, hvis der er anført et urigtigt og for højt momsbeløb på fakturaen[2]. I dette tilfælde foreligger der nemlig ingen risiko for tab af afgiftsindtægter som følge af et uberettiget fradrag af indgående afgift fra disse kunders side. Da det imidlertid egentlig aldrig kan udelukkes, at der eventuelt også var en afgiftspligtig person (erhvervsdrivende) blandt de mange gæster på legepladsen, og at der derfor alligevel kunne opstå risiko for tab af afgiftsindtægter, er spørgsmålet, hvordan disse to konstellationer kan afgrænses fra hinanden. Dette spørgsmål er så meget desto mere relevant, som kundernes identitet – i den foreliggende sag over 20 000 kunder – normalt ikke registreres af leverandørvirksomheden i den daglige drift med mange transaktioner.

[1] – Originalsprog: tysk.

[2] – Dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Da dette problem imidlertid kun blev behandlet i forslaget til afgørelse [3], men ikke i dommen, bliver Domstolen nu i samme sag af den næste instans spurgt, hvordan og ud fra hvilke kriterier de to konstellationer skal afgrænses fra hinanden.

II. Retsgrundlag

A. EU-retlige bestemmelser

4. Den EU-retlige ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [4].

5. Momsdirektivets artikel 193 definerer, hvem momsen påhviler:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199b og artikel 202.«

6. Momsdirektivets artikel 168 vedrører omfanget af fradraget for indgående afgift og har følgende ordlyd:

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

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person [...]«

7. Momsdirektivets artikel 203 regulerer betalingspligten for momsen gennem anførelse på en faktura.

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

8. Momsdirektivets artikel 220, stk. 1, regulerer pligten til at udstede en faktura:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af hans kunde eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person […]«

[3] – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:657).

[4] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den version, der var gældende i det år, der er relevant for tvisten (2019), som senest er ændret ved Rådets direktiv 2018/2057 af 20.12.2018 (EUT 2018, L 329, s. 3).

B. Østrigsk ret

9. § 11, stk. 1, nr. 1, i Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (lov af 1994 om omsætningsafgift), regulerer pligten til at udstede en faktura:

»Såfremt en erhvervsdrivende udfører transaktioner af den i § 1, stk. 1, nr. 1, omhandlede art, er han berettiget til at udstede fakturaer. Såfremt han udfører sådanne transaktioner for en anden erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed eller for en juridisk person, der ikke er erhvervsdrivende, har han desuden pligt til at udstede fakturaer. Hvis den erhvervsdrivende udfører en afgiftspligtig arbejdsydelse i forbindelse med en ejendom for en ikke-erhvervsdrivende, er han forpligtet til at udstede en faktura. Den erhvervsdrivende skal opfylde sin forpligtelse til at udstede en faktura inden for seks måneder efter udførelsen af transaktionen.«

10. § 11, stk. 6, i lov af 1994 om omsætningsafgift vedrører fakturaer for mindre beløb og fastsætter:

»For fakturaer med et samlet beløb på ikke mere end 400 EUR er følgende oplysninger, i tilføjelse af udstedelsesdatoen, tilstrækkelige:

1. navn og adresse på den erhvervsdrivende, der har foretaget leveringen eller ydelsen

2. mængden af og den sædvanlige handelsbetegnelse for de leverede goder eller arten og omfanget af den anden ydelse

3. datoen for leveringen eller for den anden ydelse eller det tidsrum, som ydelsen vedrører

4. modværdien og afgiftsbeløbet for leveringen eller den anden ydelse samlet og

5. afgiftssatsen.«

11. § 11, stk. 12, i lov af 1994 om omsætningsafgift omhandler betalingspligten for afgiften i tilfælde af uberettiget angivelse af afgift og er affattet således:

»Hvis den erhvervsdrivende på en faktura for levering eller anden ydelse særskilt har angivet en skat eller afgift, som vedkommende ikke skylder for transaktionen i henhold til denne forbundslov, skylder vedkommende dette beløb på grundlag af fakturaen, hvis vedkommende ikke berigtiger beløbet tilsvarende over for aftageren af leveringen eller modtageren af den anden ydelse. Såfremt beløbet berigtiges, gælder § 16, stk. 1, tilsvarende.«

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

12. P GmbH er et selskab med begrænset ansvar i henhold til østrigsk lov. Selskabet driver en indendørs legeplads. I det omtvistede år 2019 anvendte P GmbH for vederlaget for sine tjenesteydelser (indgangsbilletter til den indendørs legeplads) standardmomssatsen på 20%. Faktisk var disse tjenesteydelser fra P GmbH i det omtvistede år 2019 imidlertid underlagt den nedsatte momssats på 13% (en af de gældende nedsatte momssatser i Østrig i det omtvistede år i henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 1).

13. P GmbH udstedte ved betalingen af vederlaget kasseapparatskvitteringer herfor til kunderne, som i henhold til § 11, stk. 6, i lov af 1994 om omsætningsafgift er fakturaer for mindre beløb (forenklede fakturaer i henhold til momsdirektivets artikel 238, sammenholdt med artikel 226b heri). I det omtvistede år 2019 udstedte P GmbH i alt 22 557 fakturaer. P GmbH berigtigede sin momsangivelse for 2019 med henblik på at få tilbagebetalt den med urette indbetalte moms fra skatte- og afgiftsmyndigheden. Myndigheden afslog tilbagebetaling, da P GmbH ikke havde berigtiget fakturaerne og desuden ville blive uberettiget beriget ved tilbagebetaling af den afgift, der ikke skyldes i henhold til loven.

14. P GmbH påklagede denne afgørelse. Den kompetente Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) forelagde Domstolen to præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF. Domstolen besvarede kun det første spørgsmål og fastslog, at momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har leveret en tjenesteydelse, og som på sin faktura har anført et merværdiafgiftsbeløb (moms) beregnet på grundlag af en forkert sats, ikke er betalingspligtig i henhold til denne bestemmelse for den del af momsen, der er fejlagtigt faktureret, hvis der ikke foreligger nogen risiko for tab af afgiftsindtægter, med den begrundelse, at modtagerne af denne ydelse udelukkende er slutforbrugere, der ikke har ret til at fradrage indgående moms [5].

15. Ved den afgørelse, der nu er appelleret til Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig), ændrede Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) momsansættelsen for 2019. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) lagde til grund, at det »(næsten) udelukkende« var kunder, der som slutbrugere ikke kunne kræve fradrag for indgående moms, som havde gjort brug af P GmbH's ydelser. Da det imidlertid ikke helt kunne udelukkes, at P GmbH's kunder (med rette eller urette) har foretaget fradrag af indgående moms på grundlag af fakturaerne, måtte der foretages et skøn. På grund af den overvældende sandsynlighed for, at P GmbH's ydelser var blevet leveret til kundernes private brug, anslog Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), at 0,5% af den samlede omsætning var afgiftspligtig som følge af faktureringen. I forhold til de udstedte kvitteringer (i alt 22 557 fakturaer) drejede det sig om ca. 112 fakturaer, på grundlag af hvilke der (med rette eller urette) var foretaget fradrag af indgående moms.

16. Til prøvelse heraf har skatte- og afgiftsmyndigheden iværksat revisionsanke. Skatte- og afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at den appellerede dom afviger fra Domstolens praksis. Domstolens dom kan ikke tages til indtægt for en skønsmæssig opdeling i slutforbrugere på den ene side og afgiftspligtige personer med ret til at fradrage indgående moms på den anden side.

17. Da Domstolens svar i den tidligere præjudicielle sag udtrykkeligt var baseret på, at alle P GmbH's kunder var slutforbrugere, som ikke havde ret til at foretage fradrag for indgående moms, er det efter den forelæggende rets opfattelse tvivlsomt, hvad der skal gælde, hvis blot en lille del af P GmbH's kunder var afgiftspligtige personer. Dermed er det ikke (i hvert fald ikke i fuldt omfang) udelukket, at der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter.

[5] – Dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 25).

18. Derfor har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 203 […] fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har leveret en ydelse og på sin faktura har anført et merværdiafgiftsbeløb, der er beregnet på grundlag af en forkert sats, ikke er betalingspligtig i henhold til denne bestemmelse for den del af momsen, der er fejlagtigt faktureret, hvis den ydelse, der er anført på den pågældende faktura, er leveret til en ikke-afgiftspligtig person, også selv om denne afgiftspligtige person har leveret andre lignende ydelser til andre afgiftspligtige personer?

2) Skal der ved en »slutforbruger, der ikke har ret til af fradrage indgående moms« som omhandlet i […]Domstolens dom af 8. december 2022, [sag] C-378/21, alene forstås en ikke-afgiftspligtig person eller også en afgiftspligtig person, der alene anvender den pågældende ydelse til private formål (eller til andre formål, der ikke giver fradragsret), og som derfor ikke har ret til fradrag af indgående moms?

3) Efter hvilke kriterier skal det i tilfælde af forenklet fakturering i henhold til [momsdirektivets] artikel 238 […] vurderes, i relation til hvilke fakturaer (eventuelt i forbindelse med et skøn) den afgiftspligtige person ikke skal betale det fejlagtigt fakturerede beløb, fordi der ikke er nogen risiko for tab af afgiftsindtægter?«

19. I sagen for Domstolen har Republikken Østrig, Forbundsrepublikken Tyskland, Portugal og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har undladt at afholde en mundtlig forhandling i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

IV. Retlig bedømmelse

A. De præjudicielle spørgsmål og fremgangsmåden ved undersøgelsen

20. De to første spørgsmål vedrører nærmere bestemt fortolkningen af momsdirektivets artikel 203 og spørgsmålet om, hvorvidt der skyldes moms på grund af en urigtigt udstedt faktura (med anførelse af et for højt momsbeløb), og kan besvares forholdsvis enkelt (under B).

21. Det tredje spørgsmål vedrører det afgørende problem for praksis: Hvordan skal man behandle et stort antal fejlagtige fakturaer (i den foreliggende sag i alt 22 557), hvor det på grund af den leverede genstand må lægges til grund, at den overvejende del blev udstedt til slutforbrugere, som ikke er afgiftspligtige personer? Da der kun kan opstå risiko for tab af afgiftsindtægter i forbindelse med fakturaer til afgiftspligtige personer, skal der fastlægges kriterier, som gør det muligt at identificere disse fakturaer. Kun i dette tilfælde kan der nemlig opstå skyldig afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203.

22. Mens den første præjudicielle anmodning var baseret på den antagelse, at kunderne udelukkende var slutforbrugere, er den anden præjudicielle anmodning baseret på, at en del af fakturaerne også blev udstedt til afgiftspligtige personer, som muligvis kan have gjort fradrag af indgående afgift gældende med disse fakturaer. Retten i første instans fastsatte i forlængelse af sin anmodning om præjudiciel afgørelse – muligvis efter at have læst mit forslag til afgørelse[6] –

[6] – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 41), hvori jeg allerede den gang pegede på muligheden for et skøn.

denne andel ved skøn (0,5%) og fastsatte for ca. 112 af de 22 557 fakturaer en skyldig afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203. Den forelæggende ret ønsker nu oplysning om de EU-retlige kriterier for et sådant skøn (herom under C).

B. Det første og det andet spørgsmål (skyldig afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203)

23. Det er vel uomtvistet, at den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203 også vedrører et momsbeløb, som er anført med urette (for højt) på fakturaer for mindre beløb. Dette er nemlig i overensstemmelse med Domstolens hidtidige praksis vedrørende formålet med momsdirektivets artikel 203. Dette består i at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som kan foranlediges af, at modtageren af en faktura uberettiget påberåber sig et fradrag i relation til denne faktura [7].

24. Ganske vist er udøvelsen af fradragsretten begrænset til kun at omfatte de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion [8]. Dog er risikoen for tab af afgiftsindtægter ikke blevet fuldstændigt afværget, så længe adressaten for en faktura, hvorpå der fejlagtigt er anført en moms, stadig kan anvende fakturaen med henblik på at udøve fradragsretten i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 168 [9]. Det kan nemlig ikke udelukkes, at skattemyndigheden ikke rettidigt kan fastslå, om materielle betragtninger er til hinder for udøvelsen af den formelt eksisterende fradragsret.

25. Momsdirektivets artikel 203 har dermed til formål i tilfælde af en uretmæssig (for høj) angivelse af moms at etablere en parallelitet mellem faktura*modtagerens* fradrag for moms og faktura*udstederens* afgiftsskyld, således som det normalt vil gælde for tjenesteyderen og modtageren i tilfælde af en korrekt faktura [10]. Som det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 203, er det i denne forbindelse ikke nødvendigt, at fakturamodtageren faktisk har foretaget et fradrag for moms. Det er tilstrækkeligt, at der er risiko for, at et sådant fradrag kan blive foretaget. I denne forbindelse er det i princippet irrelevant, om momsfradraget foretages med rette eller urette.

26. Artikel 203 fastsætter således et objektivt ansvar. Derfor er fakturaer (således også fakturaer for meget små beløb) kun omfattet, hvis disse udstedes til en afgiftspligtig person. Det fremgår nemlig af momsdirektivets artikel 168, at det formelt kun er afgiftspligtige personer, der (muligvis) har ret til at fradrage momsen.

27. Derimod er spørgsmålet om, i hvilket konkret omfang en afgiftspligtig person har ret til at fradrage momsen, et materielt spørgsmål, som f.eks. afhænger af anvendelsen af den købte ydelse. Anvendelsen berører imidlertid ikke den (abstrakte) mulighed for at fradrage momsen og dermed heller ikke det objektive ansvar i henhold til momsdirektivets artikel 203.

[7] – Således udtrykkeligt dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 20), af 18.3.2021, P (Brændstofkort) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 27), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 32), af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 24), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 32), af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 35-36), og af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28 ff.).

[8] – Dom af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 13).

[9] – Således udtrykkeligt dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28 ff.), med henvisning til dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 57). Jf. også dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 21).

[10] – Jf. i denne forbindelse også mit forlag til afgørelse EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 ff.) og Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 32).

28. I overensstemmelse med Kommissionen og til forskel fra, hvad Tyskland og Østrig har gjort gældende i deres skriftlige indlæg, omfatter momsdirektivets artikel 203 derfor også fakturaer, som udstedes til afgiftspligtige personer, som materielt ikke har ret til at fradrage momsen, fordi ydelsen anvendes til private formål. Det samme gælder for ydelser til afgiftspligtige personer, som på grund af deres afgiftsfrie udgående transaktioner materielt heller ikke har ret til at fradrage momsen.

29. Denne fortolkning er for det første anvendelig i praksis, da den alene tager udgangspunkt i fakturamodtagerens egenskab (afgiftspligtig person eller ikke), og for det andet tager hensyn til, at momsdirektivets artikel 203 har karakter af et kriterium for objektivt ansvar. I begge tilfælde kan det – som Domstolen allerede har anført [11] – nemlig ikke udelukkes, at skattemyndigheden ikke rettidigt kan fastslå, at materielle betragtninger er til hinder for udøvelsen af den formelt eksisterende fradragsret.

30. Jeg har allerede begrundet udførligt [12], at der – hvilket Tyskland i modsætning til Østrig også har gjort gældende – ikke kan udledes en »infektionsvirkning« fra en faktura til en anden af momsdirektivets artikel 203. Selv om det ikke kan udelukkes, at der består en vis risiko i konkrete tilfælde – eftersom fakturaen også kan være blevet udstedt til en afgiftspligtig person [13] – betyder dette ikke, at afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203 omfatter alle fakturaer (i den foreliggende sag 22 557 fakturaer).

31. En sådan »infektionstanke« er fremmed for momsretten. Afgiftspligten i henhold til direktivets artikel 203 vedrører – som Kommissionen også korrekt har fremhævet – den enkelte urigtige faktura. I øvrigt ville en sådan »infektionsvirkning« også være betænkelig i betragtning af proportionalitetsprincippet.

32. Derfor kan det første og det andet spørgsmål besvares således: En person (i den foreliggende sag P GmbH) skylder ikke moms i henhold til momsdirektivets artikel 203 for de fejlbehæftede fakturaer, som den pågældende person har udstedt til en ikke afgiftspligtig person, heller ikke hvis den pågældende person har udstedt yderligere fejlbehæftede fakturaer til andre afgiftspligtige personer (uanset om disse materielt har fuld, delvis eller slet ingen ret til at fradrage indgående moms), for hvilke den pågældende person da i henhold til momsdirektivets artikel 203 skylder afgiften.

C. Den skyldige moms i henhold til momsdirektivets artikel 203, når risiko for tab af afgiftsindtægter ikke kan udelukkes (det tredje spørgsmål)

1. Generelt

33. Som jeg netop har redegjort for, vedrører afgiftsskylden i henhold til direktivets artikel 203 den enkelte urigtige faktura, som blev udstedt til en afgiftspligtig person. Spørgsmålet er nu »blot«, hvordan denne faktura skal bestemmes, når der er tale om et stort antal fakturaer, navnlig

[11] – Således udtrykkeligt dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 29), med henvisning til dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 57).

[12] – Mit forslag til afgørelse Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere) C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 38 ff.).

[13] – Jeg henviser til mit eksempel i mit forslag til afgørelse Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere) C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 39): En selvstændig fotograf besøger denne indendørs legeplads sammen med sin søn for at tage fotos, som han senere anvender som reklame i sin forretning.

når fakturamodtagernes identitet – som i det foreliggende tilfælde i en forretning med mange transaktioner – ikke er kendt. I sidste ende er dette et spørgsmål om oplysnings- og bevisbyrdereglerne i afgiftsproceduren. Der findes ikke konkrete regler om dette spørgsmål i momsdirektivet. I modsætning til, hvad Portugal tilsyneladende har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, kan der ikke udledes regler for dette af momsdirektivets artikel 273 (medlemsstaternes mulighed for at fastsætte andre forpligtelser for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig).

34. Et nærmere kig på momsdirektivet viser imidlertid, at det i visse tilfælde tillader, at der ses bort fra visse bagatelagtige forhold. Således kan det f.eks. fastsættes i forbindelsen med korrekt opdeling af momsen (pro rata-satsen for fradraget) i henhold til momsdirektivets artikel 173, stk. 2, litra e), at en ubetydelig moms ikke skal tages i betragtning. Selv om denne bestemmelse ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, så viser den dog, at momsdirektivet i forbindelse med spørgsmålet om opdeling af mange transaktioner i diverse undertyper lægger til grund, at det er muligt at se bort fra ubetydelige beløb. Også dette skyldes formentlig proportionalitetsprincippet.

2. Medlemsstaternes procesautonomi

35. I sidste ende er den præcise bestemmelse af de fakturaer, hvor der er risiko for tab af afgiftsindtægter, og de fakturaer, hvor en sådan risiko er udelukket, imidlertid et spørgsmål, der hører ind under oplysnings- og bevisbyrdereglerne i den enkelte medlemsstats afgiftsprocedure.

36. Da dette spørgsmål ikke er reguleret i momsdirektivet, tilkommer det – hvilket såvel Tyskland som Kommissionen har fremhævet – medlemsstaterne at udforme disse oplysnings- og bevisbyrderegler (princippet om procesautonomi)[14]. Dog må foranstaltningerne i forbindelse med udformningen af oplysnings- og bevisbyrdereglerne ikke være mindre gunstige end dem, der regulerer tilsvarende situationer i national ret (ækvivalensprincippet). Dette er der ingen indikationer af, selv om Østrig desværre ikke har anført oplysninger om dette punkt i sit indlæg.

37. Desuden må foranstaltningerne ikke gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der er tillagt ved EU-retten (effektivitetsprincippet)[15]. Inden for momsdirektivets anvendelsesområde betyder sidstnævnte også, at medlemsstaterne ved udøvelsen af denne ret til at fastsætte de nærmere regler er forpligtet til at overholde EU-retten og dens almindelige principper, navnlig proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftens neutralitet[16].

38. Den forvaltningsretlige procedure (herunder inden for skatteretten) er normalt kendetegnet ved undersøgelsesprincippet. Dette indebærer, at skatte- og afgiftsmyndighederne principielt undersøger sagen af egen drift. Dette suppleres inden for skatteretten af forskellige pligter til at

[14] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 35), af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 49), af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 49), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18), vedrørende den sammenlignelige konstellation i forbindelse med berigtigelse af fakturaer.

[15] – Dom af 9.9.2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, præmis 59), af 16.7.2020, UR (Advokater undergives momspligt) (C-424/19, EU:C:2020:581, præmis 25), af 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 58), af 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, præmis 54), af 24.10.2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, præmis 20), af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 17), og af 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, præmis 24).

[16] – I denne retning allerede også: dom af 16.5.2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, præmis 51 ff.), af 29.2.2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, præmis 84 ff.), og af 13.10.2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 39 ff.).

medvirke fra den afgiftspligtige persons side. Jo mindre denne opfylder sin pligt til at medvirke, jo mere begrænses skatte- og afgiftsmyndighedens undersøgelsespligt. Det fremgår imidlertid ikke af (nogen af) de to anmodninger om præjudiciel afgørelse, at P GmbH kan bebrejdes forsømmelser på dette punkt, og det påhviler således principielt skatte- og afgiftsmyndigheden at undersøge de faktiske omstændigheder.

39. Hvis en sag ikke kan opklares med tilstrækkelig sikkerhed, finder reglerne om objektiv bevisbyrde anvendelse. Ifølge disse påhviler den objektive bevisbyrde for afgiftspligtige og afgiftsforhøjende faktiske omstændigheder normalt skatte- og afgiftsmyndigheden, hvis den afgiftspligtige person har opfyldt sin pligt til at medvirke, mens dens afgiftspligtige må bære byrden ved en manglende påviselighed af afgiftsnedsættende omstændigheder.

40. Hvis urigtige fakturaer til ikke afgiftspligtige personer ikke udløser en afgiftsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 203, fordi der ikke foreligger risiko for tab af afgiftsindtægter[17], er det imidlertid kun urigtige fakturaer til afgiftspligtige personer, der fører til en afgiftsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 203.

41. Følgelig skal skatte- og afgiftsmyndigheden i princippet finde ud af, hvor mange af fakturaerne for besøg på en indendørs legeplads, der blev udstedt til afgiftspligtige personer, for at kunne fastslå en skyldig afgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 203. Da skatteretten imidlertid er karakteriseret ved administration af et stort antal transaktioner, afgiftspligtige personer og sagsakter (såkaldte masseprocedurer), er det almindeligt i medlemsstaterne[18], at skatte- og afgiftsmyndigheden kan fastsætte afgiftsgrundlaget ved skøn, hvis dette ikke kan fastsættes ved en undersøgelse.

3. Skatte- og afgiftsmyndighedens skønsbeføjelse og EU-retten

42. EU-retten er, som Kommissionen korrekt har fremhævet, ikke til hinder for dette. Det er dog en betingelse, at denne skønsbeføjelse udøves i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet[19].

43. Domstolen har vedrørende en skønsmæssig fastsættelse af en afgiftspligtig persons omsætning fastslået[20], »at momsdirektivet samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning [...], der i tilfælde af betydelige forskelle mellem de angivne indtægter og de på grundlag af sektoranalyser forventede indtægter giver en skatte- og afgiftsmyndighed mulighed for at anvende ekstrapolation [...] for at fastsætte størrelsen af en afgiftspligtig persons årlige omsætning«.

44. Dette er det samme som en skønsmæssig fastsættelse af omsætningen, da den afgiftspligtige persons oplyste omsætning efter skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse var utroværdig. Det er imidlertid en betingelse – fortsætter Domstolen – »at denne lovgivning og dens anvendelse under

17 – Dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968).

18 – I Tyskland fastsætter § 162, stk. 1, i Abgabenordnung (skatte- og afgiftsloven) udtrykkeligt medlemsstaternes skønsbeføjelse. I Italien tillod artikel 62e, stk. 3, og 62a i Decreto legge (lovdekret) nr. 331/93, ændret ved lov af 29.10.1933, nr. 427, at en virksomheds samlede omsætning kunne fastsættes ved ekstrapolation (dvs. ved skøn). I Østrig fastsætter § 184 i Bundesabgabenordnung (forbundslov om skatter og afgifter) en tilsvarende skønsbeføjelse.

19 – Dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 37), med henvisning til dom af 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 44).

20 – Dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 46).

overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt retten til forsvar giver den afgiftspligtige person mulighed for at anfægte de resultater, der er opnået ved denne metode, på grundlag af samtlige de beviser for det modsatte, som denne råder over«.

45. Proportionalitetsprincippet forhindrer, at formålet (afgiftsopkrævning på grundlag af objektivt ansvar) helliger midlet (skønsmæssig fastsættelse, hvorefter alle fakturaer blev udstedt til afgiftspligtige personer).

46. I denne forbindelse skal de samlede omstændigheder i det konkrete tilfælde, her den omstændighed, at kunderne på en indendørs legeplads formentlig sjældent er afgiftspligtige personer i momsrettens forstand, tillægges afgørende betydning. Som Domstolen allerede har anført, skal en skønsmæssig fastsættelse af omsætningen være nøjagtig, pålidelig og ajourført [21]. Det samme gælder også for den skønsmæssige fastsættelse af de fakturaer, der udgør en potentiel risiko. Skønnet skal afspejle det virkelige liv og den almindelige livserfaring, hvorfor et skøn på f.eks. 50% virker uforholdsmæssigt i den foreliggende sag.

47. Det fælles momssystem sikrer, »at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig« [22]. Derfor kræver neutralitetsprincippet inden for momsretten, at virksomheden som afgiftsopkræver for staten principielt skal aflastes for den endelige momsbelastning [23], såfremt selve erhvervsvirksomheden tjener til opnåelse af (principielt) afgiftspligtige transaktioner [24]. Dette er tilfældet i den foreliggende sag.

48. I tilfælde af udstedelse af fejlagtige fakturaer, som indeholder et for højt momsbeløb, sikres neutralitetsprincippet ved den mulighed, som medlemsstaterne skal fastsætte, hvorefter enhver fejlagtigt faktureret afgift kan berigtiges, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller når udstederen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter [25]. Et for stort skøn ville imidlertid modarbejde dette. Det følger derfor af neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, at skatte- og afgiftsmyndigheden kun må foretage et forsigtigt skøn i et tilfælde som det foreliggende, hvor der i henhold til den almindelige livserfaring er ret få afgiftspligtige personer blandt P GmbH's kunder.

49. De konkrete kriterier for en skønsmæssig fastsættelse af andelen af fakturaer, som indebærer en risiko for tab af afgiftsindtægter, følger derfor – som Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) korrekt fastslog i den appellerede afgørelse – af ydelsens art og den typiske kundekreds. Når der er tale om ydelser, som sædvanligvis benyttes af afgiftspligtige personer, kan der foretages et mere generøst skøn, hvis fakturaudstederen ikke kan levere argumenter for, at en vis procentdel af fakturaerne blev udstedt til ikke afgiftspligtige personer. I

[21] – Dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 42 – Domstolen betegner det ganske vist som »fastsat ved ekstrapolation«, hvilket imidlertid efter min opfattelse blot er en omskrivning for et skøn).

[22] – Dom af 22.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 38), af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 3.3.2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis), og af 14.2.1985, Rompelmann (268/83, EU:C:1985:74, præmis 19).

[23] – Fast praksis, jf. f.eks. dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

[24] – Jf. dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), og af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), samt mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

[25] – Dom af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 28), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33), af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 37), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 37), af 6.11.2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02 – C-80/02, EU:C:2003:604, præmis 50), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 58).

forbindelse med ydelser som den foreliggende, som overvejende leveres til ikke afgiftspligtige personer, må der foretages et mere forsigtigt skøn, medmindre skatte- og afgiftsmyndigheden kan underbygge, at en del af fakturaerne alligevel blev udstedt til afgiftspligtige personer.

50. Eventuelt kan en efterfølgende stikprøve, hvor man over en dag spørger alle besøgende, om de er momsregistreret som afgiftspligtige personer, give holdepunkter for dette skøn. I sidste ende er dette imidlertid en vurdering af de faktiske omstændigheder og beviserne i det konkrete tilfælde, som påhviler den nationale domstol. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) lagde i den appellerede dom til grund, at kun 0,5% af ydelserne blev leveret til afgiftspligtige personer, og dette er efter min opfattelse ikke usandsynligt og forekommer heller ikke uforholdsmæssigt.

51. Man kan også forestille sig et såkaldt sikkerhedstillæg (på f.eks. 5%) for at udelukke enhver risiko for tab af afgiftsindtægter. Ved dette tillæg skal der imidlertid også tages hensyn til, hvem der har forårsaget den risiko, som skal »inddækkes«. Såfremt fejlen i forbindelse med udstedelsen af fakturaen skyldtes forkerte oplysninger fra skatte- og afgiftsmyndigheden selv eller er en følge af en retspraksis, som først er ændret senere, lå denne fejl og dermed den mulige risiko for tab af afgiftsindtægter nemlig ikke inden for fakturaudstederens kontrol. Da denne – som Domstolen med rette betegner det – kun optræder som afgiftsopkræver for staten, ville der i så fald ikke være plads til et sikkerhedstillæg. Hvis den erhvervsdrivende derimod har begået en fejl ved fastsættelsen af den korrekte afgiftssats, kan der udmærket tages hensyn til risikoen for tab af afgiftsindtægter ved hjælp af et sikkerhedstillæg i forbindelse med den skønsmæssige fastsættelse.

V. Forslag til afgørelse

52. Jeg foreslår på denne baggrund, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) har forelagt, således:

»1) En person skylder ikke moms i henhold til artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem for de fejlbehæftede fakturaer, som den pågældende har udstedt til en ikke afgiftspligtig person, selv om den pågældende har udstedt yderligere fejlbehæftede fakturaer til andre afgiftspligtige personer, som den pågældende da skylder momsen for i henhold til denne artikel. Disse fakturaers andel skal i givet fald fastsættes skønsmæssigt.

2) Kriterier for en skønsmæssig fastsættelse af andelen af fakturaer, som indebærer en risiko for tab af afgiftsindtægter, følger derfor af ydelsens art og den typiske kundekreds. Spørgsmålet om, hvem der har forårsaget fejltagelsen, og hvordan fakturaudstederen har samarbejdet om opklaring af de faktiske omstændigheder, kan ligeledes være relevante kriterier for et skøn.«