Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 8. september 2022 [1]

Sag C-378/21

P GmbH
Procesdeltager:
Finanzamt Österreich

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig))

»Præjudiciel forelæggelse – moms – fejltagelse vedrørende momssatsens rigtige størrelse – berigtigelse af den skyldige moms – faktisk umulighed af at berigtige allerede udstedte fakturaer – fakturaberigtigelsens undværlighed, hvis modtagerne af ydelserne ikke er afgiftspligtige personer – ingen risiko for tab af afgiftsindtægter – indsigelse om ugrundet berigelse«

I. Indledning

1. Momsretten er et risikabelt retsområde for afgiftspligtige personer, som egentlig kun skal opkræve denne afgift hos deres kunder på statens vegne. Hvis den afgiftspligtige person f.eks. fejlagtigt anvender en for lav afgiftssats, skylder han alligevel det rigtige (højere) afgiftsbeløb, som han skal betale til staten. Dette gælder også, hvis han af retlige og/eller faktiske grunde ikke efterfølgende kan overvælte den højere moms på sine kunder.

2. I den foreliggende præjudicielle sag skal Domstolen nu afgøre det omvendte tilfælde, hvor den afgiftspligtige person fejlagtigt i et helt år har kalkuleret med en højere afgiftssats og specificeret denne på fakturaen og betalt den. Må staten beholde denne for høje moms, eller skal den betales tilbage til den afgiftspligtige person? Materielt er afgiften trods alt ikke opstået i denne størrelse. På den anden side blev der udfærdiget fakturaer med et for højt momsbeløb, som kan forlede kunderne til at fradrage et for højt beløb i indgående afgift. Betyder det, at disse fakturaer først skal berigtiges? Gælder dette også, hvis ydelserne udelukkende blev udført for slutforbrugere, som ikke er berettiget til at fradrage indgående afgift, således at de under alle omstændigheder ikke kan gøre et fradrag af indgående afgift gældende?

[1] – Originalsprog: tysk.

3. Under hensyntagen til afgiftens karakter af punktafgift skulle kunden egentlig have den for meget betalte moms tilbagebetalt af leverandøren. Hvis dette imidlertid ikke er retligt muligt (f.eks. hvis der som pris var aftalt en fast pris) eller er faktisk udelukket (f.eks. fordi kundernes navne ikke kendes), er spørgsmålet, hvem der i sidste ende må forblive »beriget« som følge af fejltagelsen om afgiftens rigtige størrelse – staten eller den afgiftspligtige person, som tog fejl?

II. Retsgrundlag

A. EU-retten

4. Den EU-retlige ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [2].

5. Momsdirektivets artikel 73 vedrører afgiftsgrundlaget og er affattet således:

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

6. Momsdirektivets artikel 78 bestemmer de elementer, som kan eller ikke kan medregnes i afgiftsgrundlaget:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen […]«

7. 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.«

8. Momsdirektivets artikel 168, litra a), 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 […]«

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

[2] – 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).

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

10. 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 […]«

B. Østrigsk ret

11. § 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 fast 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.«

12. § 11, stk. 12, i lov af 1994 om omsætningsafgift omhandler betalingspligten for afgiften i tilfælde af uberettiget anførelse 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.«

13. § 239a i Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (forbundslov om generelle bestemmelser og om den procedure, der finder anvendelse på skatter og afgifter, som forvaltes af skatte- og afgiftsmyndighederne i forbundsstaten, delstaterne og kommunerne, herefter »forbundslov om skatter og afgifter«) fastsætter:

»Hvis en afgift, som i henhold til formålet med afgiftsbestemmelsen økonomisk skal afholdes af en anden end den afgiftspligtige person, økonomisk blev afholdt af en anden end den afgiftspligtige person, må følgende ikke foretages:

1. kreditering på afgiftskontoen

2. tilbagebetaling, omkontering eller modregning af tilgodehavende og

3. anvendelse til afdrag af skyldig afgift,

hvis dette ville føre til en ubegrundet berigelse af den afgiftspligtige person.«

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

14. Sagsøgeren ved den forelæggende ret (herefter »P GmbH«) er et selskab med begrænset ansvar efter østrigsk ret.

15. Virksomheden driver en indendørs legeplads. I det omtvistede år 2019 underlagde P GmbH vederlaget for sine tjenesteydelser (indgangsbilletter til den indendørs legeplads) den østrigske standardmomssats på 20%. Faktisk var disse tjenesteydelser fra P GmbH i 2019 imidlertid underlagt den nedsatte momssats på 13% (en af de nedsatte momssatser i Østrig i det omtvistede år i henhold til momsdirektivets artikel 98, stk. 1).

16. 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). I det omtvistede år 2019 udstedte P GmbH i alt 22 557 fakturaer. P GmbH's kunder i det omtvistede år 2019 er udelukkende slutforbrugere, der ikke har ret til fradrag.

17. P GmbH berigtigede sin momsangivelse for 2019 med henblik på at få tilbagebetalt den med urette indbetalte moms fra skatte- og afgiftsmyndigheden.

18. Myndigheden afviste at foretage en berigtigelse af to grunde: 1) P GmbH skyldte den højere moms i henhold til regnskabsaflæggelsen, hvis fakturaerne ikke blev berigtiget. 2) Det er ikke P GmbH, men virksomhedens kunder, der har afholdt momsen. P GmbH ville derfor blive beriget ved en berigtigelse af momsen.

19. P GmbH påklagede denne afgørelse. Den kompetente Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) udsatte sagen og forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Påhviler momsen den person, der udsteder en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, hvis der – som i en sag som den foreliggende – ikke er risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, eftersom modtagerne af tjenesteydelserne er slutforbrugere, der ikke har ret til fradrag?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende og momsen dermed påhviler den person, der udsteder fakturaen som omhandlet i momsdirektivets artikel 203:

   a) Kan berigtigelsen af fakturaerne over for modtagerne af tjenesteydelserne undlades, hvis det på den ene side er udelukket, at der er risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, og det på den anden side er praktisk umuligt at berigtige fakturaerne?

   b) Er det forhold, at afgiften har påhvilet forbrugerne i forbindelse med vederlaget, og at den skatte- og afgiftspligtige person dermed er blevet beriget ved berigtigelse af momsen, til hinder for en berigtigelse af momsen?«

20. Republikken Østrig og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i sagen for Domstolen. 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 undersøgelsens struktur

21. Med sine to præjudicielle spørgsmål anmoder den forelæggende ret om en fortolkning af momsdirektivets artikel 203. Ifølge denne bestemmelse påhviler momsen enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.

22. I henhold til spørgsmålene og de oplyste faktiske omstændigheder er det i det foreliggende tilfælde udelukket, at P GmbH's kunder har ret til fradrag af indgående afgift, da der udelukkende var tale om slutforbrugere (dvs. ikke afgiftspligtige personer). I forbindelse med benyttelse af en indendørs legeplads mod betaling kan man næppe forestille sig, at en afgiftspligtig person anvendte adgangsberettigelsen, som blev solgt af P GmbH, i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner (momsdirektivets artikel 168).

23. Imidlertid udstedte P GmbH i det omtvistede år 22 557 fakturaer til sandsynligvis 22 557 forskellige brugere af legepladsen. Det er muligt, at der blandt disse eventuelt alligevel var en afgiftspligtig person, som – med rette eller urette – benyttede fakturaen til at gøre et tilsvarende fradrag af indgående afgift gældende. Selv om denne situation udelukkes af den forelæggende rets spørgsmål, er dette i praksis den mest relevante situation.

24. Derfor foretages der først en fortolkning af momsdirektivets artikel 203 ud fra den præmis, at de 22 557 fakturaer med angivelse af et for højt momsbeløb ikke indebærer en risiko for tab af afgiftsindtægter (punkt B). I tilslutning hertil antages det, at en vis risiko for tab af afgiftsindtægter alligevel ikke kan udelukkes (punkt C). Hertil føjer sig derefter spørgsmålet om en berigtigelse af den betalingspligtige moms i henhold til momsdirektivets artikel 203, og i denne forbindelse behandles også spørgsmålet om nødvendigheden af at berigtige 22 557 fakturaer (punkt D). Afslutningsvis undersøges det, om indsigelsen om ubegrundet berigelse af P GmbH kan gøres gældende, når kunderne betalte prisen i fuld højde (punkt E).

B. Den skyldige moms i henhold til momsdirektivets artikel 203 uden risiko for tab af afgiftsindtægter

1. Moms, som er angivet fejlagtigt på en faktura

25. I henhold til momsdirektivets artikel 203 påhviler momsen enhver person, som anfører denne afgift på en faktura. Imidlertid påhviler momsen allerede i henhold til momsdirektivets artikel 193 den afgiftspligtige person, der foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser. Da denne afgiftspligtige person i henhold til momsdirektivets artikel 220, stk. 1, nr. 1), er forpligtet til i det mindste over for andre afgiftspligtige personer at udstede en faktura, ville dette føre til endnu en afgiftspligt for en og samme transaktion. Derfor må momsdirektivets artikel 203 fortolkes indskrænkende.

26. Ellers ville en afgiftspligtig person, som afregner en afgiftspligtig ydelse korrekt, skylde momsen to gange, nemlig dels i henhold til momsdirektivets artikel 203 og dels i henhold til artikel 193. Sidstnævnte kan ikke have været direktivgivers vilje. Momsdirektivets artikel 203 giver kun selvstændig mening, hvis den fastsætter en skyldig afgift, som går ud over direktivets artikel 193. Da direktivets artikel 203 har til formål at afværge risikoen for tab af

afgiftsindtægter [3] (nærmere herom nedenfor, punkt 30 ff.), kan den ikke omfatte det »normale« tilfælde, hvor en afgiftspligtig person udsteder en korrekt faktura. Følgelig omfatter momsdirektivets artikel 203 »kun« moms, som er faktureret med urette, dvs. en moms, som ikke skyldes ifølge loven, men som alligevel er anført på fakturaen.

27. I det foreliggende tilfælde blev der anført et for højt afgiftsbeløb (anvendelse af standardsatsen i stedet for den nedsatte afgiftssats) på fakturaerne. Den difference, der opstår herved, blev således anført med urette, nemlig for højt, på en faktura. Denne difference kan ifølge momsdirektivets artikel 203 påhvile fakturaudstederen, hvis de øvrige betingelser er opfyldt. Det resterende beløb skyldes allerede i henhold til momsdirektivets artikel 193 og er uomtvistet.

2. Fakturabegrebet som omhandlet i momsdirektivets artikel 203

28. Ifølge den præjudicielle anmodning er de udstedte kasseapparatskvitteringer såkaldte fakturaer for mindre beløb, som i henhold til momsdirektivets artikel 238, sammenholdt med artikel 226b, kræver færre fakturaangivelser. Også for disse er det imidlertid nødvendigt at angive de momsbeløb, der skal betales.

29. Denne faktura er en faktura, der er udstedt i henhold til afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6, og som dermed i henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), berettiger til fradrag i henhold til direktivets artikel 168, litra a). I denne forbindelse er det til forskel fra Kommissionens opfattelse ikke relevant, om P GmbH overhovedet var forpligtet til at udstede sådanne fakturaer til slutforbrugere – hvilket momsdirektivets artikel 220, stk. 1, nr. 1), taler imod. Momsdirektivets artikel 203 refererer kun til, om der foreligger en faktura, og omfatter ifølge ordlyden også såkaldte fakturaer for mindre beløb.

30. Det er også i overensstemmelse med Domstolens hidtidige praksis vedrørende formålet med momsdirektivets artikel 203, at den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203 refererer til den med urette specificerede moms også på fakturaer for mindre beløb. Ifølge denne praksis er hensigten og formålet med momsdirektivets artikel 203 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 [4].

31. Ganske vist er udøvelsen af fradragsretten begrænset til kun at omfatte de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion [5]. 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 [6]. Det kan nemlig ikke udelukkes, at skattemyndigheden ikke rettidigt kan fastslå, at materielle betragtninger er til hinder for udøvelsen af den formelt eksisterende fradragsret.

[3] – Således udtrykkeligt bl.a. dom af 18.3.2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 27), og af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 32).

[4] – Således udtrykkeligt dom af 18.3.2021, P (Tankkarten) (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 og 36), og af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 28 ff.).

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

[6] – 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).

32. Momsdirektivets artikel 203 har dermed til formål i tilfælde af en uretmæssig 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 ægte levering[7]. 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. Følgelig er – som også Østrig med rette fremhæver – ifølge hensigten og formålet alle fakturaer omfattet, som kan foranledige fakturaadressaten til at foretage et fradrag af indgående afgift. Som beskrevet ovenfor (punkt 28 ff.), gælder dette også for fakturaer for mindre beløb.

3. Nødvendigheden af risiko for tab af afgiftsindtægter

33. Som følge heraf påhviler der uafhængigt af spørgsmålet om culpa udstederen af fakturaen et ansvar for risikoen (dvs. abstrakt) for, at fakturamodtageren på grundlag af denne (urigtige) faktura kan foretage et uberettiget fradrag for moms. Der påhviler fakturaudstederen et abstrakt objektivt ansvar. Det gælder i denne forbindelse også i tilfælde af en fejltagelse om den rigtige afgiftssats, når standardsatsen som i den foreliggende sag er anført i stedet for den nedsatte afgiftssats. Det er imidlertid en betingelse, at der foreligger en risiko for et uberettiget (for højt) fradrag af indgående afgift, som Kommissionen med rette fremhæver.

34. Derfor er det tvivlsomt, om momsdirektivets artikel 203 er relevant i den foreliggende sag. Ifølge momsdirektivets artikel 168 er det kun muligt for en afgiftspligtig person at fradrage indgående afgift (når yderligere omstændigheder foreligger). En slutforbruger har per se ikke ret til at fradrage indgående afgift.

35. Den (abstrakte) risiko for, at en ikke afgiftspligtig person fradrager afgift, nærmer sig nul, hvis man ser bort fra tilfældet med en virksomhed under oprettelse. En sådan virksomheds fradrag af indgående afgift bliver imidlertid i forvejen kontrolleret nærmere af afgiftsmyndigheden på grund af manglende afgiftspligtige transaktioner. Vel også af denne grund lægger den forelæggende ret til grund, at der i en sådan situation som i den foreliggende sag *ikke* kan foreligge en risiko for tab af afgiftsindtægter.

36. Hvis momsdirektivets artikel 203 udgør en betingelse om en risiko, men en sådan risiko per se er udelukket, fordi modtagerne af ydelsen og adressaterne for fakturaen udelukkende ikke er afgiftspligtige personer, men derimod slutforbrugere, kan momsdirektivets artikel 203 ikke finde anvendelse.

4. Foreløbigt resultat

37. Det første spørgsmål kan derfor besvares således: Hvis modtagerne af tjenesteydelserne er slutforbrugere, som ikke kan fradrage indgående afgift, påhviler momsen i henhold til momsdirektivets artikel 203 ikke udstederen af en faktura.

[7] – Jf. i denne forbindelse også mit forlag til afgørelse EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 ff.).

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

38. Navnlig Østrig bestrider de faktiske omstændigheder, som er meddelt af den forelæggende ret, og hvorefter der ikke er risiko for tab af afgiftsindtægter. Selv om det forekommer sandsynligt, at brugerne af en indendørs legeplads kun er slutforbrugere og ikke afgiftspligtige personer, kan det alligevel ikke på forhånd udelukkes, at der med 22 557 indgangsbilletter (respektive fakturaer) eventuelt alligevel var en eller flere afgiftspligtige personer blandt dem.

39. Man kan f.eks. forestille sig en situation, hvor en far besøger denne indendørs legeplads sammen med sin søn. Hvis denne far nu er en afgiftspligtig person (f.eks. en selvstændig fotograf), er der i det mindste en abstrakt risiko for, at denne faktura – med rette (han sælger de fotos, der er taget på stedet) eller med urette (der er tale om private optagelser) – finder vej til hans momsangivelse, og der dermed kan blive gjort et for højt fradrag af indgående afgift gældende. I så fald finder momsdirektivets artikel 203 anvendelse. I sidste ende påhviler det imidlertid den forelæggende ret at bedømme, om og i hvilket omfang der foreligger en abstrakt trussel mod paralleliteten mellem leverandørens skyldige moms og modtagerens fradrag af indgående afgift.

40. Selv hvis en vis konkret risiko ikke kan udelukkes i konkrete tilfælde, betyder dette imidlertid ikke, at den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203 så omfatter alle 22 557 fakturaer. En sådan »infektionstanke« – fordi det ikke kan udelukkes, at en afgiftspligtig person har modtaget en sådan faktura, er alle fakturaer omfattet af direktivets artikel 203 – er fremmed for momsretten og bliver heller ikke begrundet nærmere af Østrig.

41. Den skyldige afgift i henhold til direktivets artikel 203 vedrører den enkelte, urigtige faktura. Eventuelt må antallet af abstrakt »farlige fakturaer« fastsættes skønsmæssigt, hvilket i reglen altid er muligt inden for afgiftsprocesretten, og den skyldige afgift i henhold til direktivets artikel 203 begrænses til dette skøn. Sidstnævnte er også i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, hvorefter den afgiftspligtige person som skatteopkræver for staten principielt ikke selv skal belastes med moms [8].

42. I den foreliggende sag kan det på grund af den afgiftspligtige tjenesteydelses art (adgangsberettigelse til en indendørs legeplads), som kun undtagelsesvis bliver benyttet af en afgiftspligtig person, lægges til grund, at risikopotentialet er meget lille.

43. Besvarelsen af det første spørgsmål kan derfor suppleres med følgende: Såfremt der også var afgiftspligtige personer blandt adressaterne for fakturaerne, gælder derimod afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203. Det skal i givet fald fastsættes skønsmæssigt, hvor stor en andel disse fakturaer, som indebærer en abstrakt risiko, udgør.

D. Fejltagelse om afgiftssatsens størrelse og pligten til at berigtige fakturaer

44. Hvis momsdirektivets artikel 203 finder anvendelse, opstår spørgsmålet om muligheden for at berigtige disse fakturaer for at reducere en for høj skyldig afgift (i kraft af fakturaer) til den afgift, der materielt skyldes efter loven (i kraft af afgiftspligtige transaktioner) i henhold til

[8] – Jf. i denne retning 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).

momsdirektivets artikel 193. Dette spørgsmål opstår også, hvis Domstolen i modstrid med mit forslag også lader den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203 omfatte fakturaudstedelsen til ikke-afgiftspligtige slutforbrugere.

1. Domstolens praksis vedrørende muligheden for berigtigelse

45. I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at momsdirektivet ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af urigtigt faktureret moms [9]. Heraf følger, at så længe EU-lovgiver ikke har afhjulpet denne mangel, tilkommer det medlemsstaterne at finde en løsning [10]. Med hensyn til denne løsning har Domstolen imidlertid udviklet to modeller, som medlemsstaterne skal tage hensyn til.

46. Således skal medlemsstaterne for det første for at sikre momsens neutralitet i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af *enhver* uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin *gode tro* [11].

47. Dette udelukker efter Domstolens opfattelse f.eks. en national bestemmelse, som udelukker en berigtigelse af afgiften, efter at der er blevet indledt en afgiftskontrolprocedure [12]. Det samme gælder, hvis berigtigelsen af den skyldige afgift for en fakturaudsteder, der er i god tro, gøres afhængig af en berigtigelse af fakturaer, som i praksis ikke er mulig, fordi fakturaadressaternes navne slet ikke kendes. En sådan betingelse ville være uforholdsmæssig [13].

48. Såfremt udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det for det andet af princippet om momsens neutralitet, at den urigtigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, *uden* at medlemsstaterne kan gøre berigtigelsen betinget af, at udstederen af fakturaen har været i god tro [14]. I øvrigt kan denne berigtigelse ikke afhænge af skattemyndighedens skøn [15].

a) Berigtigelse af den skyldige afgift i tilfælde af en fakturaudsteder i god tro

49. Det følger af denne retspraksis, at en afgiftspligtig person, som dokumenterer at have været i god tro, kan berigtige den urigtigt fakturerede moms (dvs. den moms, der påhviler ham i henhold til momsdirektivets artikel 203), selv om der fortsat er risiko for tab af afgiftsindtægter. [16]

[9] – Således udtrykkeligt dom af 18.3.2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 30), af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 48).

[10] – 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).

[11] – Dom af 18.3.2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 31), af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 27), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 33), af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 36), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18).

[12] – Dom af 18.3.2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 33).

[13] – I denne retning vedrørende en betingelse, som er blevet uopfyldelig, jf. dom af 11.4.2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 34).

[14] – 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).

[15] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 38), og af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 68).

[16] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 36), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18).

50. Denne retspraksis [17] tager højde for den omstændighed, at den erhvervsdrivende leverandør (som også udsteder fakturaen henholdsvis til dels skal udstede den – jf. momsdirektivets artikel 220) kun optræder som skatteopkræver på statens vegne [18]. Kommissionen betegner ham i sit processkrift sågar som »afgiftsmyndighedens forlængede arm«. Hvis han i god tro opfylder denne funktion, må staten, der har involveret ham som skatteopkræver, stå inde for konsekvenserne af eventuelle fejl.

51. Det fremgår ikke præcist af den præjudicielle anmodning, hvorfor P GmbH anvendte den forkerte afgiftssats. Derfor må den forelæggende ret prøve, om der i den foreliggende sag kan tales om en afgiftspligtig person i god tro i denne forstand. I denne forbindelse skal der dog tages hensyn til, at den rigtige afgiftssats nogle gange afhænger af vanskelige retlige afgrænsningsspørgsmål og undertiden ikke kan bestemmes uden tvivl. I sådanne tilfælde er der en stor risiko for at begå en retlig fejl. Jo mere kompliceret momsdirektivet henholdsvis den nationale momslov er, desto større er denne risiko for den afgiftspligtige person.

52. Hvis den forkerte afgiftssats kun blev anvendt på grund af en forkert retlig vurdering (retlig fejl), skal det derfor efter min opfattelse lægges til grund, at fakturaudstederen var i god tro. Et eksempel kan være, hvis den rigtige afgiftssats er omtvistet, og den afgiftspligtige person – viser det sig senere – valgte den forkerte opfattelse. Der kan gælde noget andet, hvis den afgiftspligtige person slet ikke har gjort sig nogen tanker om afgiftssatsen, eller hvis det var entydigt, hvilken afgiftssats der skulle anvendes. En sådan retlig fejl ville hverken være logisk eller forklarlig, og i et sådant tilfælde ville jeg derfor heller ikke tale om, at den afgiftspligtige person var i god tro i denne forstand. Det afgørende er således, om en afgiftspligtig person som skatteopkræver på statens vegne kan lægges udstedelsen af den fejlagtige regning til last.

53. Hvis den forelæggende ret konstaterer, at P GmbH ved anvendelsen af den fejlagtige standardsats handlede i god tro i denne forstand, er det derfor ikke afgørende, om risikoen for tab af afgiftsindtægter blev afværget. Da risikoen for tab af afgiftsindtægter alene er en følge af de fejlagtige fakturaers eksistens, er en berigtigelse af fakturaerne i så fald heller ikke nødvendig for at berigtige den skyldige afgift.

b) Berigtigelse af den skyldige afgift uafhængigt af fakturaudstederens gode tro

54. Spørgsmålet om berigtigelse af fakturaerne for at afværge risikoen for tab af afgiftsindtægter opstår imidlertid, hvis den forelæggende ret konkluderer, at den afgiftspligtige person ikke var i god tro, da han udstedte fakturaerne. I så fald kan den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203 kun berigtiges, hvis risikoen for tab af afgiftsindtægter blev afværget rettidigt og fuldstændigt.

55. Imidlertid – fortsætter Domstolen – må de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter

[17] – Udgangspunktet var dom af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 18). Siden da er dette tekstelement hele tiden blevet gentaget, uden at man dog nogensinde virkelig har diskuteret, hvorfor og under hvilke betingelser der kan tales om, at en afgiftspligtig person var i god tro i denne forbindelse – jf. blot dom af 18.3.2021, P (Tankkarten) (C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 31 ff.), af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 27), af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 33), og af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 36).

[18] – Dom af 11.11.2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, præmis 31, af 15.10.2020, E (Moms – nedsættelse af afgiftsgrundlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 31), af 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22), af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), 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).

princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem [19]. Dette gælder særligt i tilfælde af en abstrakt risikobetingelse (herom allerede ovenfor, punkt 30 ff.).

56. Hvis tilbagebetalingen af moms – dvs. reduktionen af den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203 – bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig på grund af de betingelser, hvorunder der kan anmodes om tilbagebetaling af afgifter, kan de nævnte principper kræve, at medlemsstaterne indfører de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at den afgiftspligtige kan få tilbagebetalt urigtigt faktureret moms [20].

57. Ifølge den forelæggende ret er der i den foreliggende sag imidlertid ingen risiko for tab af afgiftsindtægter. I så fald er det heller ikke nødvendigt at berigtige fakturaerne.

2. Håndteringen af en i praksis umulig berigtigelse

58. Hvis der alligevel er en vis risiko (jf. herom ovenfor, punkt 38 ff.), hvilket det påhviler den forelæggende ret at bedømme og eventuelt at fastsætte ved et skøn, er det imidlertid principielt nødvendigt med en berigtigelse for at afværge denne risiko for tab af afgiftsindtægter, som skyldes disse fejlagtige fakturaers eksistens.

59. Den forelæggende ret ønsker i denne forbindelse oplyst, om dette princip kan fastholdes, hvis det i praksis ikke er muligt at berigtige de pågældende fakturaer, fordi fakturaadressaternes navne slet ikke kendes. At forlange noget umuligt af fakturaudstederen kan udgøre et uforholdsmæssigt krav. På den anden side er det – som Østrig fremhæver – fakturaudstederen, der ved sin adfærd overhovedet har skabt risikoen for tab af afgiftsindtægter.

60. Efter min opfattelse afhænger løsningen i disse tilfælde – hvor der er risiko for tab af afgiftsindtægter, men det er praktisk umuligt at berigtige de fejlagtigt udstedte fakturaer – ligeledes af en betragtning af fejlen. Dette er i overensstemmelse med Domstolens praksis, som beskytter den fakturaudsteder, der handler i god tro (jf. ovenfor, punkt 52 ff.), mens den fakturaudsteder, der ikke handler i god tro, skal afværge risikoen for tab af afgiftsindtægter. Hvis dette kun kan ske gennem berigtigelse af fakturaerne, må han tage umuligheden af at gøre dette på sin kappe.

61. Da risikoen for tab af afgiftsindtægter er en følge af de urigtige fakturaers eksistens, skal disse principielt berigtiges. Hvis dette ikke lykkes, kan den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203 heller ikke reduceres. Til forskel fra Kommissionens opfattelse er det i denne forbindelse irrelevant, om der overhovedet forelå en pligt til at udstede en faktura, da det drejer sig om at eliminere en skyldig moms, som er opstået i kraft af en urigtig faktura (jf. ovenfor, punkt 25 ff.).

[19] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 39), jf. tilsvarende dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

[20] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 40), jf. i denne retning og tilsvarende dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 41).

3. Foreløbigt resultat

62. EU-retten, navnlig proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, kræver, at det skal være muligt at berigtige den skyldige moms, som i henhold til momsdirektivets artikel 203 er udformet som et abstrakt objektivt ansvar. Forpligtelsen til at tillade berigtigelse består uafhængigt af afværgelsen af den derved opståede risiko for tab af afgiftsindtægter, hvis fakturaudstederen handlede i god tro, fordi han f.eks. blot begik en retlig fejl. Hvis han ikke handlede i god tro, skal risikoen for tab af afgiftsindtægter afværges. Dette kræver principielt, at fakturaen berigtiges. Hvis dette ikke er muligt for fakturaudstederen, hører denne umulighed til hans risikoområde. I så fald opretholdes den skyldige moms i henhold til momsdirektivets artikel 203.

E. Indsigelsen om ugrundet berigelse

63. Med spørgsmål 2, litra b), ønsker den forelæggende ret oplyst, om det er til hinder for berigtigelsen af den skyldige moms i henhold til momsdirektivets artikel 203, at slutforbrugerne betalte den for høje moms i forbindelse med prisen, således at det i sidste ende kun er den afgiftspligtige leverandør (i den foreliggende sag P GmbH), der blev beriget.

64. EU-retten er ikke til hinder for, at et nationalt retssystem (som i den foreliggende sag § 239a i forbundslov om skatter og afgifter) nægter tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse af den berettigede[21]. Imidlertid skal »forbuddet mod ugrundet berigelse […] anvendes under overholdelse af principper som f.eks. ligebehandlingsprincippet«[22].

65. Som Domstolen allerede har fastslået, foreligger der imidlertid ikke allerede en berigelse, hvis den henset til EU-retten med urette opkrævede afgift via prisen blev overvæltet på den endelige forbruger. Selv i det tilfælde, hvor afgiften er fuldstændigt integreret i den pris, der kræves, kan den afgiftspligtige nemlig lide et økonomisk tab, der er forbundet med en forringelse af salgsmængden[23].

66. I den foreliggende sag ville en virksomhed, som konkurrerer med P GmbH og forlanger samme pris, kun blive belastet med en moms på 13/113 af prisen og ikke med en moms på 20/120 af prisen. Ved samme pris ville P GmbH på grund af sin fejltagelse med hensyn til afgiftssatsen have en mindre overskudsmargen end en sammenlignelig konkurrent. Ved samme overskudsmargen ville P GmbH på grund af sin fejltagelse derimod være nødt til at beregne en højere pris, hvilket ville udgøre en konkurrenceulempe. Dette taler i den foreliggende sag imod en ugrundet berigelse af P GmbH.

[21] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 48), af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 41), af 21.9.2000, Michaïlidis (C-441/98 og C-442/98, EU:C:2000:479, præmis 31), og af 24.3.1988, Kommissionen mod Italien (104/86, EU:C:1988:171, præmis 6).

[22] – Dom af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 41).

[23] – Dom af 6.9.2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09, EU:C:2011:540, præmis 21), af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 42 og præmis 56), og af 14.1.1997, Comateb m.fl. (C-192/95 – C-218/95, EU:C:1997:12, præmis 29 ff.).

67. Som Domstolen endvidere har anført, er det en betingelse, at den økonomiske byrde, som den med urette opkrævede afgift udgjorde for den afgiftspligtige person, er blevet *fuldstændig udlignet*, for at en medlemsstat herefter kan nægte at tilbagebetale en del af denne afgift under henvisning til, at en sådan tilbagebetaling vil medføre en ugrundet berigelse til fordel for den afgiftspligtige person [24].

68. Om og i hvilket omfang tilbagebetaling af en afgift, der er opkrævet med urette, henset til fællesskabsretten, medfører en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige, kan derfor – ifølge Domstolen – kun fastlægges ved en økonomisk analyse, der tager hensyn til alle de relevante omstændigheder [25]. I denne forbindelse ligger bevisbyrden for en ugrundet berigelse hos medlemsstaten [26]. Det kan ikke antages, at der i forbindelse med indirekte afgifter (det samme gælder for den indirekte opkrævede moms i den foreliggende sag) består en formodning for, at der er sket en overvæltning [27].

69. Det tilkommer den forelæggende ret at foretage en sådan analyse [28]. Domstolen kan imidlertid give nyttige henvisninger, som kan være relevante for en omfattende hensyntagen til alle omstændigheder.

70. For det første skal der tages hensyn til den omstændighed, at i et tilfælde som det foreliggende, hvor slutforbrugerne som de egentlige bærere af momsen ikke kendes, »beriger« den fejlagtigt opkrævede for høje moms enten staten eller den erhvervsdrivende leverandør. Dette er formentligt grunden til, at Kommissionen mener, at afgiftsmyndigheden principielt ikke kan påberåbe sig en ugrundet berigelse af P GmbH. Den østrigske afgiftslov indrømmer kun staten et reduceret afgiftskrav (dvs. på 13/113 af prisen) med hensyn til de ydelser, som P GmbH leverede. Det beløb, der går ud over dette, fører materielt kun til en »ugrundet berigelse« af staten. Derimod havde den afgiftspligtige person civilretligt et krav på den pris, der var aftalt med slutforbrugerne, i fuld højde.

71. For det andet er det som regel irrelevant i forbindelse med ydelser til slutforbrugere, hvorledes den endelige pris er sammensat, eftersom de ikke kan fradrage den indgående afgift. Fejltagelsen vedrørende virksomhedens eget kalkulationsgrundlag for prisen berører – til forskel fra, hvad Kommissionen hævder – principielt ikke det civilretlige krav på betaling af den pris, der er aftalt med slutforbrugerne, medmindre momsens konkrete størrelse er blevet et særskilt aftalegrundlag.

72. Dette resultat bekræftes af momsdirektivets artikel 73 ff. Ifølge disse bestemmelser omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren af tjenesteydelsen skal modtage fra modtageren af tjenesteydelsen. Dette er den aftalte pris. I henhold til momsdirektivets artikel 78,

[24] – Dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 28). Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis medlemsstaten samtidig gennemførte en subsidiering af den fejlagtigt for høje pris. Således forholder det sig imidlertid ikke i nærværende sag.

[25] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 49), af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 43), og af 2.10.2003, Weber's Wine World m.fl. (C-147/01, EU:C:2003:53, præmis 100).

[26] – Således skal bemærkningerne i dom af 24.3.1988, Kommissionen mod Italien (104/86, EU:C:1988:171, præmis 11), formentlig forstås. I samme retning går dom af 6.9.2011, Lady & Kid m.fl. (C-398/09, EU:C:2011:540, præmis 20), som med hensyn til afslag på tilbagebetaling af ikke-skyldige afgifter taler om en undtagelse, der skal fortolkes restriktivt. Jf. også dom af 21.9.2000, Michaïlidis (C-441/98 og C-442/98, EU:C:2000:479, præmis 33).

[27] – Således udtrykkeligt dom af 14.1.1997, Comateb m.fl. (C-192/95 – C-218/95, EU:C:1997:12, præmis 25 in fine.

[28] – Dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 50), af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 44), af 21.9.2000, Michaïlidis (C-441/98 og C-442/98, EU:C:2000:479, præmis 32), og af 14.1.1997, Comateb m.fl. (C-192/95 – C-218/95, EU:C:1997:12, præmis 23 og 25).

litra a), medregnes selve momsen ikke i afgiftsgrundlaget. I henhold til momsdirektivets opbygning er momsen derfor i kraft af loven altid indeholdt i den rigtige størrelse i den aftalte pris. Dette bekræftede Domstolen for nylig – sågar i en sag om momssvig [29].

73. Hvis momsen imidlertid – uafhængigt af den korrekte angivelse på fakturaen – altid overvæltes på slutforbrugeren i den rigtige størrelse [momsdirektivets artikel 73 og 78, litra a)], kan man heller ikke tale om, at slutforbrugeren betalte for meget i moms, og at P GmbH i den foreliggende sag derfor blev ugrundet beriget, hvis staten betaler den moms tilbage, som ikke skyldes i henhold til loven. Slutforbrugeren betalte allerede momsen i den rigtige størrelse (jf. momsdirektivets artikel 73 og 78), den var bare beregnet i forkert størrelse og anført på fakturaen i forkert størrelse.

74. Herom har Domstolen allerede fastslået, at det herved bl.a. kan være relevant, om de aftaler, der er indgået mellem parterne, fastsatte et fast beløb i vederlag for de leverede ydelser eller et grundbeløb, i givet fald med tillæg af de afgifter, der fandt anvendelse. I førstnævnte tilfælde – dvs. hvis der er aftalt et fast beløb – kunne det således være, at der ikke foreligger en ugrundet berigelse af leverandøren [30]. Jeg ville gå et skridt videre og i tilfælde af et aftalt fast beløb over for en slutforbruger og overvæltning af momsen per se udelukke en ugrundet berigelse af den afgiftspligtige leverandør. Denne måtte acceptere enten en mindre overskudsmargen eller en ringere konkurrencedygtighed end sine konkurrenter.

75. Dermed er den omstændighed, at slutforbrugerne betalte en endelig pris, som var beregnet forkert (fordi den indeholdt en for høj momsandel og en for lav gevinstmargen), ikke til hinder for berigtigelse af den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203. Dette indebærer i hvert fald ikke en ugrundet berigelse af den afgiftspligtige person, når der var aftalt et såkaldt fast beløb (fast pris). Noget andet kan være tilfældet, hvis prisen blev aftalt med tillæg af moms i henhold til loven. Dette tilfælde kan imidlertid udelukkes i den foreliggende sag.

V. Forslag til afgørelse

76. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) har forelagt, således:

»1) Hvis modtagerne af tjenesteydelserne er slutforbrugere, som ikke kan fradrage indgående afgift, påhviler momsen i henhold til artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem ikke udstederen af en faktura. Såfremt der også var afgiftspligtige personer blandt adressaterne for fakturaerne, gælder derimod afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203. Disse fakturaers andel skal i givet fald fastsættes skønsmæssigt.

2) Proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet kræver, at det skal være muligt at berigtige den skyldige moms, som i henhold til momsdirektivets artikel 203 er udformet som et abstrakt objektivt ansvar. Forpligtelsen til at tillade berigtigelse består uafhængigt af afværgelsen af den derved opståede risiko for tab af afgiftsindtægter, hvis fakturaudstederen handlede i god tro. Den afgiftspligtige person handlede i god tro,

[29] – Dom af 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, præmis 34). Domstolen afslog med rette afgiftsmyndighedens ønske om at lægge momsen oveni den aftalte (afgiftsfrie) pris som en slags sanktion.

[30] – Således lignende dom af 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 50).

medmindre han begik en retlig fejl, som han kan holdes ansvarlig for. Hvis han derimod ikke handlede i god tro i denne forstand, er afværgelsen af risikoen for tab af afgiftsindtægter en ufravigelig betingelse. Dette kræver principielt, at fakturaen berigtiges. Hvis dette ikke er muligt for fakturaudstederen, hører denne umulighed til hans risikoområde. I så fald opretholdes den skyldige moms i henhold til momsdirektivets artikel 203.

3) Den omstændighed, at slutforbrugerne betalte en pris, som var beregnet forkert (fordi den indeholdt en for høj momsandel og dermed en for lav gevinstmargen), er ikke til hinder for berigtigelse af den skyldige afgift i henhold til momsdirektivets artikel 203. Dette indebærer i hvert fald ikke en ugrundet berigelse af den afgiftspligtige person, når der var aftalt et såkaldt fast beløb (fast pris).«