Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

1. august 2025*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 203 – angivelse af et fejlagtigt momsbeløb på fakturaen – artikel 238 – forenklet fakturering – ydelser faktureret ikke-afgiftspligtige personer og afgiftspligtige personer, der ikke har ret til momsfradrag – forpligtelse til at betale den del af momsen, der er fejlagtigt faktureret – ingen risiko for tab af afgiftsindtægter«

I sag C-794/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) ved afgørelse af 14. december 2023, indgået til Domstolen den 21. december 2023, i sagen,

Finanzamt Österreich

mod

P GmbH,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, N. Jääskinen, formanden for Fjerde Afdeling, I. Jarukaitis (refererende dommer og dommer A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den østrigske regering ved A. Posch, J. Schmoll og F. Koppensteiner, som befuldmægtigede,

– den tyske regering ved J. Möller og P.-L. Krüger, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

– den portugisiske regering ved P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires og A. Rodrigues, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen først ved F. Behre og M. Herold, derefter ved M. Herold, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. december 2024,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203 og 238 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2018/1695 af 6. november 2018 (EUT 2018, L 282, s. 5, berigtiget i EUT 2018, L 329, s. 53) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt Österreich (skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) og P GmbH vedrørende denne myndigheds afslag på en anmodning om berigtigelse af P's merværdiafgiftsangivelse (moms) med den begrundelse, at selskabet på sine fakturaer havde angivet et momsbeløb beregnet på grundlag af en forkert sats.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 193 har følgende ordlyd:

»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.«

4 Dette direktivs artikel 203 foreskriver:

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

5 Det nævnte direktivs artikel 220, stk. 1, fastsætter:

»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

[...]«

6 Samme direktivs artikel 238 foreskriver:

»1. Medlemsstaterne kan efter høring af Momsudvalget og på betingelser, de selv fastsætter, bestemme, at der på fakturaer vedrørende varer eller ydelser kun anføres de i artikel 226b nævnte oplysninger i følgende tilfælde:

a) hvis fakturabeløbet er på over 100 EUR, men ikke er over 400 EUR eller et tilsvarende beløb i national valuta

b) hvis handels- eller administrationspraksis i den pågældende erhvervssektor eller de tekniske vilkår for udstedelse af fakturaerne gør det meget vanskeligt at overholde samtlige forpligtelser i artikel 226 eller 230.

3. Den forenkling, der er fastsat i stk. 1, kan ikke anvendes, når fakturaerne kræves udstedt i henhold til artikel 220, stk. 1, nr. 2 og 3, eller når den afgiftspligtige levering af varer eller ydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, eller hvis forretningssted i denne medlemsstat ikke medvirker ved leverancen, jf. artikel 192a, og den betalingspligtige person er den person, som varerne eller ydelserne leveres til.«

Østrigsk ret

7 § 11, stk. 1, 6 og 12, i Umsatzsteuergesetz 1994 (lov af 1994 om omsætningsafgift, BGBl. 663/1994) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG 1994«), fastsætter:

»(1)

1. 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.

[...]

(6) 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.

[...]

(12) 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.«

8 Følgende bestemmes i § 16, stk. 1, i UStG 1994:

»I tilfælde af ændring af afgiftsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, skal

1. den erhvervsdrivende, som har udført transaktionen, foretage en tilsvarende berigtigelse af det herved skyldige afgiftsbeløb, og

2. den erhvervsdrivende, som modtager ydelsen, følgelig berigtige det fradrag, der er foretaget i denne forbindelse. Berigtigelserne foretages for den afgiftsperiode, i hvilken ændringen af modydelsen er sket.«

9 § 239a i Bundesabgabenordnung (forbundslov om skatter og afgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer:

»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.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 P er et selskab med begrænset ansvar i henhold til østrigsk lov. Selskabet driver en indendørs legeplads. I 2019 pålagde selskabet entrégebyret til denne legeplads en momssats på 20%. I forbindelse med betalingen af entrégebyret udstedte selskabet kasseboner til sine kunder, som, henset til deres lave beløb, var udfærdiget i henhold til reglerne om forenklet fakturering i § 11, stk. 6, i UStG 1994. P angav den tilsvarende afgift på sin momsangivelse for 2019, men berigtigede efterfølgende denne med den begrundelse, at entrégebyret skulle pålægges den nedsatte momssats på 13%.

11 Ved afgørelse af 18. januar 2021 fastsatte skatte- og afgiftsmyndigheden den moms, som P skulle betale for 2019, uden at tage hensyn til denne berigtigelse. I sin afgørelse anførte myndigheden, at P havde anvendt en momssats på 20% af indtægterne fra entrégebyrerne til den indendørs legeplads, og at selskabet havde angivet afgiftsbeløbet på sine kasseboner. Myndigheden afviste en efterfølgende berigtigelse af momssatsen med den begrundelse dels, at det hverken var muligt at ændre fakturaerne eller at fremsende kreditnotaer til kunderne svarende til forskellen mellem momsen på 20% og den nedsatte momssats, dels at en sådan berigtigelse, idet P's kunder havde betalt moms med en sats på 20%, ville medføre en uberettiget berigelse af dette selskab.

12 P anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse, idet selskabet gjorde gældende, at ydelserne »næsten udelukkende« var blevet leveret til privatpersoner, der ikke havde ret til at fradrage indgående moms, således at risikoen for tab af afgiftsindtægter var udelukket, og at en berigtigelse af fakturaerne ikke var nødvendig.

13 Ved kendelse af 21. juni 2021 forelagde Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), for hvilken tvisten var indbragt, Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse med henblik på at få oplyst, om momsdirektivets artikel 203 kunne finde anvendelse i forbindelse med denne tvist, selv om der ikke var nogen risiko for tab af afgiftsindtægter.

14 I dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968), fastslog Domstolen, at momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har leveret en tjenesteydelse, og som på sin faktura har anført et momsbeløb 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.

15 Som følge af denne dom ændrede Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ved dom af 27. januar 2023 den momsansættelse, som P skulle betale for 2019.

16 Denne domstol tog udgangspunkt i den forudsætning, at det »(næsten) udelukkende« var slutforbrugere, der ikke kunne gøre retten til fradrag for indgående moms gældende, der anvendte P's ydelser. For så vidt som det ikke kunne udelukkes, at kunder med urette eller med rette havde fradraget den af P fakturerede moms, fandt den nævnte domstol imidlertid, at der skulle foretages et skøn over de fakturaer, der kunne have medført, at der opstod en momsskyld i henhold til momsdirektivets artikel 203. Den tog udgangspunkt i den antagelse, at der forelå en risiko for tab af afgiftsindtægter for en andel, der blev anslået til 0,5% af indendørslegepladsens samlede omsætning, dvs. ca. 112 ud af de 22 557 fakturaer, som P i alt havde udstedt.

17 Skatte- og afgiftsmyndigheden iværksatte revisionsanke til prøvelse af dommen af 27. januar 2023 ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig). Selskabet har gjort gældende, at denne dom afviger fra dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968). Det har gjort gældende, at det ikke kan udledes af denne dom, hvori Domstolen undersøgte de forelagte spørgsmål i lyset af den forudsætning, at den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse udelukkende blev leveret til slutforbrugere, som ikke havde ret til at fradrage indgående moms, at den skyldige moms kunne vurderes på grundlag af en skønsmæssig fordeling mellem på den ene side slutforbrugere og på den anden side afgiftspligtige personer, der har ret til at fradrage indgående moms.

18 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at eftersom risikoen for tab af afgiftsindtægter – idet fakturaerne ikke var blevet berigtiget – ikke er blevet afværget rettidigt og fuldstændigt, kan P anses for at være fuldt ud betalingspligtig for de momsbeløb, der er angivet på samtlige fakturaer.

19 Hvis risikoen for tab af afgiftsindtægter ikke desto mindre skal vurderes i forhold til hver af de urigtige fakturaer, således som generaladvokaten foreslog i sit forslag til afgørelse Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:657), ønsker den forelæggende ret oplyst, efter hvilke kriterier det i givet fald ved hjælp af et skøn skal afgøres, hvilke af disse fakturaer der er omfattet af en sådan risiko for tab.

20 Den forelæggende ret har påpeget, at i denne sammenhæng er den måde, hvorpå begrebet »slutforbrugere, der ikke har ret til at fradrage indgående moms«, som omhandlet i dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968), skal forstås, ikke klart fastlagt.

21 På denne baggrund har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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 [dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968)] 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har leveret en ydelse, og som på sin faktura har anført et momsbeløb, der er beregnet på grundlag af en forkert sats, er betalingspligtig for den del af momsen, som med urette er blevet faktureret en ikke-afgiftspligtig person, selv om denne afgiftspligtige person ligeledes har leveret lignende ydelser til andre afgiftspligtige personer.

23 I denne henseende bestemmer momsdirektivets artikel 203, at momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura. Ifølge Domstolens praksis påhviler den moms, der er anført på en faktura, udstederen af denne faktura, også i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en reel afgiftspligtig transaktion (dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

24 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at momsdirektivets artikel 203 har til formål at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som den fradragsret, der er fastsat i dette direktiv, kan foranledige. Denne artikel finder derfor anvendelse, når momsen er faktureret med urette, og når der er risiko for tab af afgiftsindtægter som følge af, at modtageren af den pågældende faktura kan gøre sin fradragsret gældende (dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 20 og 21 og den deri nævnte retspraksis).

25 Domstolen har ligeledes fastslået, at momsdirektivets artikel 203 i et tilfælde, hvor en del af den fakturerede moms er blevet faktureret med urette, kun finder anvendelse på det momsbeløb, der overstiger det beløb, der er faktureret korrekt. I sidstnævnte tilfælde er der nemlig en risiko for tab af afgiftsindtægter, eftersom en afgiftspligtig person, der modtager en sådan faktura, kan foranlediges til at udøve sin fradragsret for denne moms, uden at den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed er i stand til at afgøre, om betingelserne for at udøve denne ret er opfyldt (dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968, præmis 23).

26 Det følger heraf, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 203 kun er betinget af, at der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter, som skal vurderes på grundlag af en specifik faktura, og som ikke kan afhænge af, om den pågældende afgiftspligtige persons omhandlede ydelser er blevet leveret ikke alene til ikke-momspligtige personer, men også til andre afgiftspligtige personer. Med henblik på vurderingen af, om der foreligger en sådan risiko, skal det således undersøges, om modtageren af den givne faktura faktisk er momspligtig og følgelig kan gøre retten til fradrag for indgående afgift gældende.

27 Henset til disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der har leveret en ydelse, og som på sin faktura har anført et momsbeløb, der er beregnet på grundlag af en forkert sats, ikke er betalingspligtig for den del af momsen, som en ikke-afgiftspligtig person med urette er blevet faktureret, selv om denne afgiftspligtige person ligeledes har leveret lignende ydelser til andre afgiftspligtige personer.

Det andet spørgsmål

28 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at ikke blot ikke-afgiftspligtige personer, men også afgiftspligtige personer, der i en given situation ikke har ret til fradrag af indgående moms, skal kvalificeres som »slutforbrugere, der ikke har ret til at fradrage indgående moms« som omhandlet i dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968).

29 Det skal i denne henseende bemærkes, at Domstolen i præmis 25 i dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968), 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 momsbeløb 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.

30 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, således som nævnt i denne doms præmis 24, at den risiko for tab af afgiftsindtægter, som den forpligtelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 203, tilsigter at fjerne, principielt ikke er blevet fuldstændigt afværget, så længe modtageren af en faktura, hvorpå der fejlagtigt er anført moms, stadig kan anvende fakturaen med henblik på at udøve sin fradragsret (jf. i denne retning dom af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 30-32), eftersom det ikke kan udelukkes, at omstændigheder og komplekse retlige forhold er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden rettidigt identificerer de grunde, der er til hinder for udøvelsen af denne ret (jf. i denne retning dom af 18.6.2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, præmis 30).

31 Begrebet »slutforbrugere, der ikke har ret til at fradrage indgående moms« skal derfor fortolkes strengt, og en sådan risiko skal anses for at foreligge, når modtageren af en fejlagtig faktura er en afgiftspligtig person, og dette selv i det tilfælde, hvor vedkommende har kunnet anvende den pågældende ydelse til private formål eller til andre formål, der ikke giver ret til fradrag.

32 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at alene ikke-afgiftspligtige personer skal kvalificeres som »slutforbrugere, der ikke har ret til at fradrage indgående moms« som omhandlet i dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968). Afgiftspligtige personer, der i en given situation ikke har ret til at fradrage indgående moms, er således ikke omfattet af dette begreb.

Det tredje spørgsmål

33 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en skatte- og afgiftsmyndighed eller en national domstol i tilfælde af forenklet fakturering i henhold til dette direktivs artikel 238 kan anvende et skøn med henblik på at fastlægge den del af fakturaerne, for hvilke en afgiftspligtig person, der med urette har faktureret momsen, er betalingspligtig for denne afgift i henhold til nævnte direktivs artikel 203.

34 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at hovedsagen vedrører en situation, hvor mængden af fakturaer udstedt af den pågældende afgiftspligtige person er meget stor, idet denne udstedelse er foretaget inden for rammerne af mange transaktioner, uden at modtagerne af disse fakturaers identitet er kendt.

35 Det skal derfor afgøres, hvorledes der i et sådant tilfælde med henblik på berigtigelse af den uretmæssigt fakturerede moms skal foretages identifikation af fakturaer af ringe størrelse, med hensyn til hvilke den afgiftspligtige person er betalingspligtig for momsen i henhold til momsdirektivets artikel 203, når modtagerne af ydelserne og fakturaerne er såvel slutforbrugere som afgiftspligtige personer, der har ret til at fradrage den indgående moms.

36 Som det i det væsentlige fremgår af punkt 33 i generaladvokatens forslag til afgørelse, regulerer momsdirektivet hverken dette spørgsmål eller spørgsmålet om bevisbyrden vedrørende denne identifikation. Det tilkommer derfor hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte de kriterier, hvorefter det skal afgøres, i hvilke tilfælde en afgiftspligtig person skylder et momsbeløb, der er faktureret med urette. Denne procesautonomi for medlemsstaterne er imidlertid underlagt ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, dvs. at de ovennævnte kriterier ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende krav på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (jf. i denne retning dom af 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 33 og 39).

37 Da ækvivalensprincippet ikke er berørt i det foreliggende tilfælde, skal det for så vidt angår effektivitetsprincippet bemærkes, at dette princip kræver, at de nationale regler om bl.a. fastsættelsen af den del af fakturaerne, for hvilke den pågældende afgiftspligtige person, der med urette har faktureret momsen, er betalingspligtig for den således fakturerede moms, ikke må fratage denne afgiftspligtige person en mulighed for berigtigelse eller tilbagebetaling af det fejlagtigt betalte momsbeløb, idet EU-retten fastsætter en sådan forpligtelse for medlemsstaterne, navnlig hvis der ikke er risiko for tab af afgiftsindtægter for den pågældende medlemsstat. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om dette er tilfældet i den foreliggende sag, idet den herved skal tage samtlige omstændigheder i hovedsagen i betragtning. (jf. i denne retning dom af 13.10.2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 36 og 40).

38 I denne henseende skal spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter som omhandlet i momsdirektivets artikel 203, som anført i denne doms præmis 26, vurderes på grundlag af hver enkelt specifik faktura, idet det skal efterprøves, om modtageren af fakturaen faktisk er momspligtig.

39 Med henblik på blandt de fakturaer, der angiver det fejlagtige momsbeløb, at fastlægge, hvilken andel af fakturaerne der er udstedt til andre afgiftspligtige personer, skal der desuden tages hensyn til alle relevante omstændigheder, såsom arten af den leverede ydelse, fremgangsmåden for levering og fakturering af denne ydelse samt alle statistiske oplysninger om modtagerne af den nævnte ydelse, som leverandøren råder over. I denne henseende er den omstændighed, at den pågældende afgiftspligtige persons kunder i det foreliggende tilfælde snarere sjældent er andre afgiftspligtige personer, af særlig betydning.

40 Hvad angår muligheden for at anvende et skøn med henblik på at identificere andelen af urigtige fakturaer, der er udstedt til andre afgiftspligtige personer, bemærkes, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 42 og 43 i forslaget til afgørelse, at EU-retten principielt ikke er til hinder herfor, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet overholdes i forbindelse med et sådant skøn (jf. i denne retning dom af 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 36 og 37).

41 Hvad for det første angår princippet om afgiftsneutralitet skal det fremhæves, at det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig. En medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed udøver således et uforholdsmæssigt indgreb i princippet om momsens neutralitet, hvis den lader en momspligtig person afholde den moms, som vedkommende har ret til at få tilbagebetalt, selv om det fælles momssystem tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den momsbyrde, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse

med hele sin økonomiske virksomhed (dom af 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mulighed for berigtigelse i tilfælde af fejlagtig sats), C-606/22, EU:C:2024:255, præmis 23 og 24).

42 I tilfælde af udstedelse af urigtige fakturaer, som indeholder et for højt momsbeløb, sikres dette princip ved den mulighed, som medlemsstaterne skal fastsætte, hvorefter enhver fejlagtigt faktureret afgift kan berigtiges, når udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter (jf. i denne retning dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 28).

43 Hvad for det andet angår proportionalitetsprincippet kræver dette bl.a., at de oplysninger, der anvendes til at foretage et skøn over antallet af urigtige fakturaer udstedt for afgiftspligtige personer, skal være nøjagtige, pålidelige og ajourførte. Et sådant skøn kan desuden alene give anledning til en afkræftelig formodning, som på grundlag af bevis for det modsatte kan afkræftes af den afgiftspligtige person, der har udstedt disse fakturaer (jf. i denne retning dom af 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 42).

44 I denne henseende indebærer overholdelsen af den afgiftspligtige persons ret til forsvar bl.a., at den afgiftspligtige person, inden der træffes afgørelse om en for denne bebyrdende foranstaltning, har mulighed for at gøre sine synspunkter gældende med hensyn til de forhold, som myndigheden påtænker at lægge til grund for sin afgørelse, og navnlig at bestride rigtigheden af det pågældende skøn og at uddybe de omstændigheder, der begrunder denne anfægtelse. Proportionalitetsprincippet kræver desuden, at kravet til det krævede bevis ikke er uforholdsmæssigt højt (jf. i denne retning dom af 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 43 og 44).

45 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at en skatte- og afgiftsmyndighed eller en national domstol i tilfælde af forenklet fakturering i henhold til dette direktivs artikel 238 kan anvende et skøn med henblik på at fastlægge den del af fakturaerne, for hvilke en afgiftspligtig person, der med urette har faktureret moms, er betalingspligtig for denne afgift i henhold til nævnte direktivs artikel 203, forudsat at der med henblik på et sådant skøn tages hensyn til samtlige relevante omstændigheder, og at den afgiftspligtige person under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt retten til forsvar har mulighed for at anfægte de resultater, der opnås ved denne metode.

Sagsomkostninger

46 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 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 (Niende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2016/1695 af 6. november 2018,**

skal fortolkes således, at

en afgiftspligtig person, der har leveret en ydelse, og som på sin faktura har anført et merværdiafgiftsbeløb (moms), der er beregnet på grundlag af en forkert sats, ikke er betalingspligtig for den del af momsen, som en ikke-afgiftspligtig person med urette er blevet faktureret, selv om denne afgiftspligtige person ligeledes har leveret lignende ydelser til andre afgiftspligtige personer.

2) **Direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2018/1695,**

skal fortolkes således, at

alene ikke-afgiftspligtige personer skal kvalificeres som »slutforbrugere, der ikke har ret til at fradrage indgående [merværdiafgift (moms)]« som omhandlet i dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21, EU:C:2022:968). Afgiftspligtige personer, der i en given situation ikke har ret til at fradrage indgående moms, er således ikke omfattet af dette begreb.

3) **Direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2018/1695,**

skal fortolkes således, at

det ikke er til hinder for, at en skatte- og afgiftsmyndighed eller en national domstol i tilfælde af forenklet fakturering i henhold til artikel 238 i direktiv 2006/112, som ændret, kan anvende et skøn med henblik på at fastlægge den del af fakturaerne, for hvilke en afgiftspligtig person, der med urette har faktureret merværdiafgift, er betalingspligtig for denne afgift i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112, som ændret, forudsat at der med henblik på et sådant skøn tages hensyn til samtlige relevante omstændigheder, og at den afgiftspligtige person under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt retten til forsvar har mulighed for at anfægte de resultater, der opnås ved denne metode.

Underskrifter