

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

8. december 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 203 – berigtigelse af momsangivelsen – modtagere af tjenesteydelser, der ikke kan gøre fradragsretten gældende – ingen risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter«

I sag C-378/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) ved afgørelse af 21. juni 2021, indgået til Domstolen den 21. juni 2021, i sagen

P GmbH

mod

Finanzamt Österreich,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af dommer F. Biltgen (refererende dommer), som fungerende afdelingsformand, og dommerne N. Wahl og J. Passer,

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, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. september 2022, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 203 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) 2016/1065 af 27. juni 2016 (EUT 2016, L 177, s. 9) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem P GmbH og Finanzamt Österreich (skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på en anmodning om berigtigelse af P's merværdiafgiftsangivelse (moms) med den begrundelse, at virksomheden 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 bestemmer:

»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

[...]

Østrigsk ret

6 § 11, stk. 1, nr. 1, 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:

»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.«

7 Det bestemmes i § 11, stk. 6, i UStG 1994:

»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.«

8 I § 11, stk. 12, i UStG 1994 fastsættes følgende:

»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.«

9 Det 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; b) berigtigelserne foretages for den afgiftsperiode, i hvilken ændringen af modydelsen er sket.«

10 § 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 berigtigelse af den afgiftspligtige person.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Sagsøgeren i hovedsagen, der driver en indendørs legeplads, anvendte i regnskabsåret 2019 en momssats på 20% for sine tjenesteydelser. Virksomheden udstedte i alt 22 557 kasseapparatskvitteringer til sine kunder, som er fakturaer for mindre beløb som omhandlet i § 11, stk. 6, i UStG 1994 med angivelse af denne sats.

12 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at sagsøgeren i hovedsagens kunder udelukkende var slutforbrugere, som ikke havde ret til at fradrage indgående moms.

13 Efter at have konstateret, at den lovbestemte momssats, der fandt anvendelse på virksomhedens tjenesteydelser, ikke var på 20%, men på 13%, berigtigede sagsøgeren i hovedsagen sin momsangivelse med henblik på at få tilbagebetalt den overskydende moms fra

skatte- og afgiftsmyndigheden.

14 Sidstnævnte afviste at foretage denne berigtigelse med den begrundelse dels, at sagsøgeren i hovedsagen i henhold til national ret er forpligtet til at betale den højeste moms på grund af den manglende berigtigelse af sine fakturaer, dels, at eftersom det er sagsøgeren i hovedsagens kunder, der har afholdt omkostningerne til en højere moms, ville den ønskede berigtigelse medføre en ugrundet berigtigelse af sagsøgeren i hovedsagen.

15 Sagsøgeren i hovedsagen har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse, og tvisten er blevet indbragt for den forelæggende ret, Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), der på baggrund af Domstolens praksis er i tvivl om, hvorvidt momsdirektivets artikel 203 kan finde anvendelse i den sag, der verserer for den, når der ikke er nogen risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter. I bekræftende fald ønsker den forelæggende ret oplyst, om der, for så vidt som sagsøgeren i hovedsagen materielt set er ude af stand til at berigtige de fakturaer, der er udstedt til slutforbrugerne, skal tages hensyn til den omstændighed, at der ikke er risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, for at give sagsøgeren mulighed for at berigtige sin momsangivelse i den krævede forstand. Den forelæggende ret er endvidere i tvivl om, hvorvidt momsdirektivet skal fortolkes således, at den omstændighed, at det er slutforbrugerne, der har betalt momsen i sin helhed, og at sagsøgeren i hovedsagen derfor ville blive beriget i tilfælde af berigtigelse af denne afgift, er til hinder for, at der kan foretages en sådan berigtigelse.

16 På denne baggrund har Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

17 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 tjenesteydelse, og som på sin faktura har anført et momsbeløb beregnet på grundlag af en forkert sats, er betalingspligtig for denne moms, selv når der ikke foreligger nogen risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, med den begrundelse, at modtagerne af denne tjenesteydelse udelukkende er slutforbrugere, der ikke har ret til fradrag af indgående moms.

18 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den

forelæggende rets spørgsmål hviler på den forudsætning, at der i det foreliggende tilfælde ikke er nogen risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, eftersom sagsøgeren i hovedsagens kunder for det pågældende regnskabsår udelukkende bestod af slutforbrugere, som ikke havde ret til at fradrage den moms, som sagsøgeren i hovedsagen havde faktureret dem. Det er udelukkende på baggrund af denne forudsætning, at Domstolen vil behandle det første spørgsmål.

19 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes, at det følger af momsdirektivets artikel 203, at den moms, der er anført på en faktura, påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura, og efter 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 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 26).

20 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 (dom af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 32, og af 18.3.2021, P (Brændstofkort), C-48/20, EU:C:2021:215, præmis 27).

21 Som generaladvokaten har anført i punkt 26 i forslaget til afgørelse, finder momsdirektivets artikel 203 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.

22 Momsdirektivets artikel 203 adskiller sig således fra dette direktivs artikel 193, for så vidt som sidstnævnte artikel, sammenholdt med direktivets artikel 220, stk. 1, omhandler det tilfælde, hvor den afgiftspligtige person har udstedt en faktura med angivelse af det korrekte momsbeløb i henhold til sidstnævnte bestemmelse, på grundlag af hvilken den afgiftspligtige person, der for en anden afgiftspligtig person foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, skal udstede en faktura til denne anden afgiftspligtige person. I et sådant tilfælde påhviler momsen i henhold til momsdirektivets artikel 193 den afgiftspligtige person, der foretager en sådan levering af varer eller ydelser for en anden afgiftspligtig person.

23 Som generaladvokaten har anført i punkt 26 i forslaget til afgørelse, følger det heraf, at momsdirektivets artikel 203 kun finder anvendelse på en skyldig afgift, som overstiger den skyldige afgift i de tilfælde, hvor dette direktivs artikel 193 finder anvendelse, og således ikke omfatter de tilfælde, hvor den moms, der er anført på fakturaen, er korrekt. I et tilfælde, hvor en del af den fakturerede moms er blevet faktureret med urette, finder direktivets artikel 203 kun 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.

24 Som anført i nærværende doms præmis 18 har den forelæggende ret i det foreliggende tilfælde udelukket, at der foreligger en sådan risiko for tab af afgiftsindtægter, med den begrundelse, at sagsøgeren i hovedsagens kunder i løbet af det pågældende regnskabsår udelukkende bestod af slutforbrugere, der ikke havde ret til fradrag af indgående moms. Det må derfor fastslås, at momsdirektivets artikel 203 ikke finder anvendelse i en sådan situation.

25 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, 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.

Det andet spørgsmål

26 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2016/1065 af 27. juni 2016,

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.

Underskrifter

* Processprog: tysk.