

Sag C-794/23**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

21. december 2023

Forelæggende ret:

Verwaltungsgerichtshof (Østrig)

Afgørelse af:

14. december 2023

Revisionsappellant:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof (forbundsdomstol i EU 2023/0009-2
forvaltningsretlige sager, Østrig) (Ro 2023/13/0014)
14. december 2023

Verwaltungsgerichtshof (forbundsdomstol i forvaltningsretlige sager, Østrig, herefter »forbundsdomstolen i forvaltningsretlige sager«) har [udelades] i sagen om den revisionsanke til prøvelse af dom afsagt af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) den 27. januar 2023, [udelades] vedrørende bl.a. moms i 2019 (procesdeltager: P GmbH i W, repræsenteret af LBG Burgenland Steuerberatung GmbH i [udelades] Mattersburg [udelades]), som Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte i [udelades] Wiener Neustadt, [udelades] (skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig, Niederösterreichs centralkontor i Wiener Neustadt) har iværksat ved Verwaltungsgerichtshof (forbundsdomstol i forvaltningsretlige sager), afsagt følgende

K e n d e l s e:

Den Europæiske Unions Domstol forelægges i henhold til artikel 267 TEUF følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1. Skal artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem 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 fradrag indgående moms« som omhandlet i EU-Domstolens dom af 8. december 2022, C-378/21, alene forstås en ikke-afgiftspligtig person eller også en afgiftspligtig person, der alene anvender den pågældende ydelse til private formål (eller til andre formål, der ikke giver fradragsret), og som derfor ikke har ret til fradrag af indgående moms?

3. Efter hvilke kriterier skal det i tilfælde af forenklet fakturering i henhold til artikel 238 i direktiv 2006/112/EF 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?

Præmisser:

- 1 A. Faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen:
- 2 P GmbH er et selskab med begrænset ansvar i henhold til østrigsk lov. Selskabet driver en indendørs legeplads. I 2019 pålagde selskabet entréindtægterne fra den indendørs legeplads (betaling for selskabets ydelser) moms på 20%. Ved betalingen af entreen udstedte selskabet i henhold til § 11, stk. 6, i UStG 1994 (momslov 1994) fakturaer (kasseboner) i form af fakturaer for mindre beløb (forenklet fakturering i henhold til artikel 238 i direktiv 2006/112/EF) til sine kunder. P GmbH korrigerede efterfølgende sin momsangivelse, fordi det var den nedsatte sats på 13%, der skulle anvendes på entréindtægterne. P GmbH leverede ikke udelukkende sine ydelser til ikke-afgiftspligtige personer (ikke-erhvervsdrivende).
- 3 Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig) fastsatte ved afgørelse af 18. januar 2021 momsen for 2019. I sin begrundelse anførte myndigheden, at P GmbH havde afgiftsbelagt indtægter fra entrébetalingen til indendørs legepladser med 20%; momsen var anført på kvitteringerne, der blev produceret af kasseapparatet. En efterfølgende berigtigelse af satsen på 20% for 2019 var ikke mulig, eftersom der hverken kunne foretages berigtigelse af fakturaerne, eller de tilgodehavender, som var en følge af afgiftsdifferencen, kunne videreformidles til virksomhedens kunder. Der måtte derfor på grundlag af faktureringen og også på grundlag af den uberettigede berigtigelse lægges en moms på 20% til grund.

- 4 P GmbH anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse. Selskabet gjorde gældende, at ydelserne »næsten udelukkende« blev leveret til privatpersoner, som ikke havde ret til at fradrage indgående moms. En risiko for tab af afgiftsindtægter kunne derfor udelukkes. Dermed var en formel fakturakorrektion, herunder fremsendelse af korrektionen til fakturamodtageren, ikke nødvendig.
- 5 Ved kendelse af 21. juni 2021 indgav Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) en anmodning om en præjudiciel afgørelse til EU-Domstolen.
- 6 Ved dom af 8. december 2022, Finanzamt Österreich, C-378/21, fastslog EU-Domstolen følgende:

»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.«
- 7 Ved den afgørelse, der blev appelleret til Verwaltungsgerichtshof (forbundsdomstol i forvaltningsretlige sager), ændrede Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) momsvurderingen for 2019.
- 8 Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) lagde til grund, at det »(næsten) udelukkende« var kunder, der som slutbrugere ikke kunne kræve fradrag for indgående moms, som havde gjort brug af P GmbH's ydelser. Bortset fra et skøn på 0,5% af den samlede omsætning, der kan henføres til den indendørs fritidspark, foreligger der ingen risiko for tab af momsindtægter. Dette fremgår af P GmbH's direktørs erklæring, ifølge hvilken aftagerne af P GmbH's ydelser i 2019 kun havde været slutforbrugere, der ikke havde ret til at fradrage indgående moms. Der havde hverken været tale om levering af rejse- eller kommissionsydelser. Da det imidlertid ikke helt kunne udelukkes, at P GmbH's kunder (med rette eller urette) har foretaget fradrag af indgående moms på grundlag af fakturaerne, måtte der foretages et skøn. På grund af den overvældende sandsynlighed for, at P GmbH's ydelser var blevet leveret til kundernes private brug, anslog Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), at 0,5% af den samlede omsætning var afgiftspligtig som følge af faktureringen. I forhold til de udstedte kvitteringer (i alt 22 557 fakturaer) drejede det sig om ca. 112 fakturaer, på grundlag af hvilke der (med rette eller urette) var foretaget fradrag af indgående moms.
- 9 Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig) har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne dom. Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig) har

gjort gældende, at den ankede dom afviger fra EU-Domstolens praksis. EU-Domstolen har således udtalt, at en afgiftspligtig person ikke er betalingspligtig for den del af moms, 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. EU-Domstolens dom kan ikke tages til indtægt for en skønsmæssig opdeling af slutforbrugere på den ene side og afgiftspligtige personer med ret til at fradrage indgående moms på den anden side. EU-Domstolens undersøgelse af spørgsmålet blev udelukkende foretaget i lyset af den forudsætning, at ydelsen udelukkende leveres til slutforbrugere, der ikke har ret til at fradrage indgående moms.

10 B. Relevante bestemmelser:

11 1. National lovgivning

12 § 11 i Umsatzsteuergesetz 1994 (momsloven 1994, herefter »momsloven«) i den version, der er gældende i den foreliggende tvist (BGBl. I, nr. 13/2014), er affattet således (uddrag):

»Stk. 1, nr. 1. Såfremt en erhvervsdrivende udfører transaktioner af den i [momslovens] § 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.

[...]

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.

[...]

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 2. EU-retlige bestemmelser

14 Artikel 193 i direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem lyder som følger:

»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.«

15 Direktivets artikel 203 lyder som følger:

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

16 Direktivets artikel 220, stk. 1, er affattet således (uddrag):

»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

[...]

17 C. Bemærkninger til de præjudicielle spørgsmål:

18 I begrundelsen for sin anmodning om en præjudiciel afgørelse af 21. juni 2021 anførte Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) udtrykkeligt, at P GmbH's kunder i 2019 »udelukkende [var] slutforbrugere, som ikke havde ret til at fradrage indgående moms«.

19 Disse faktiske omstændigheder, som Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) lagde til grund, blev allerede draget i tvivl i den præjudicielle sag (jf. navnlig generaladvokatens forslag til afgørelse af 8.9.2022, C-378/21, punkt 38 ff). I dommen af 8. december 2022, C-378/21, tog EU-Domstolen ikke stilling til disse betragtninger fra generaladvokatens side. I sin dom fastslog EU-Domstolen, at den forelæggende domstols spørgsmål hvilede på den forudsætning, at der ikke var nogen risiko for tab af afgiftsindtægter, eftersom P GmbH's kunder udelukkende bestod af slutforbrugere, som ikke havde ret til at fradrage den moms, som P GmbH havde faktureret dem. Det var »udelukkende på

baggrund af denne forudsætning«, at det første spørgsmål ville blive behandlet (jf. præmis 18).

- 20 Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) afveg i den efterfølgende behandling af sagen fra denne vurdering af de faktiske omstændigheder. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har nu lagt til grund, at det ikke kan udelukkes, at P GmbH's kunder (med rette eller urette) har foretaget fradrag af indgående moms. Den har således anslået andelen af disse kunder til 0,5% af den samlede omsætning (eller ca. 112 fakturaer ud af i alt 22 557 fakturaer).
- 21 Det er netop med henblik på, at EU-Domstolens svar i den tidligere præjudicielle sag udtrykkeligt var baseret på, at alle P GmbH's kunder havde været slutforbrugere, som ikke havde ret til at foretage fradrag for indgående moms, at det er tvivlsomt, hvad der skal gælde, hvis blot en lille del af P GmbH's kunder var afgiftspligtige personer (erhvervsdrivende). Dermed er det ikke (under alle omstændigheder og i fuldt omfang) udelukket, at der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter.
- 22 Det vil heraf kunne udledes, at risikoen for tab af afgiftsindtægter i betragtning af, at en berigtigelse af fakturaerne (ydelsesmodtagerne var ikke angivet i de pågældende »fakturaer for mindre beløb« og er derfor ukendte) faktisk ikke blev foretaget, samlet set ikke blev elimineret i tide og fuldt ud, hvorfor P GmbH er betalingspligtig for det momsbeløb, der er angivet i samtlige fakturaer, i fuldt omfang.
- 23 Ifølge generaladvokaten vedrører direktivets artikel 203 imidlertid den enkelte, urigtige faktura. Det vil heraf kunne udledes, at der kun består en risiko for tab af afgiftsindtægter i forbindelse med de fakturaer, der er udstedt til afgiftspligtige personer (erhvervsdrivende) (også selv om ydelsesmodtageren ikke er angivet i fakturaen).
- 24 I tilfælde af, at det er den enkelte, urigtige faktura, der er afgørende, er det endvidere tvivlsomt, efter hvilke kriterier sådanne fakturaer, som udgør en risiko for tab af afgiftsindtægter, skal identificeres (eventuelt også ved hjælp af et skøn). Det er i denne forbindelse uklart, hvordan udtrykket »slutforbruger, der ikke har ret til at fradrage indgående moms«, skal forstås. Spørgsmålet er, om der ved en slutforbruger i denne forstand alene skal 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 berettiger til fradrag af indgående moms), og derfor ikke er berettiget til fradrag af indgående moms.
- 25 Risikoen for tab af afgiftsindtægter ved anførsel af en sats, der – som der er enighed om, at der er tale om i hovedsagen – er for høj, opstår ved, at modtageren af ydelsen foretager fradrag af indgående moms i for stort et omfang. Dette vil navnlig gøre sig gældende i de tilfælde, hvor afgiftspligtige personer (erhvervsdrivende) lader P GmbH's ydelser indgå i deres egne afgiftspligtige

ydelse som en slags råmateriale (f.eks. som anført af generaladvokaten i dennes forslag til afgørelse, punkt 39: en selvstændig fotograf, som sælger fotos, der er taget på legepladsen). I dette tilfælde er der en risiko for, at der ganske vist i realiteten er foretaget fradrag for indgående moms med rette, men at fradragsbeløbet har været uberettiget (fordi det er for stort).

- 26 Dette kan dog også gøre sig gældende i de tilfælde, hvor afgiftspligtige personer (erhvervsdrivende) anvender ydelserne til private formål (eller til andre formål, der ikke giver ret til at foretage fradrag for indgående moms) (såsom private optagelser; erhvervsdrivende, der besøger parken med deres børn) og dermed også i realiteten foretager fradrag for indgående moms med urette. Verwaltungsgerichtshof (forbundsdomstol i forvaltningsretlige sager) har lagt til grund, at også arten af den ydelse, der er leveret, kan have betydning i denne henseende. Det er nærliggende, at de ydelser, som f.eks. en indendørs legeplads kan levere, netop fordi de kun undtagelsesvist vil komme i betragtning som en slags råmateriale, der skal indgå i en erhvervmæssig ydelse, af de afgiftspligtige personer, der har modtaget disse ydelser, også kun undtagelsesvist vil blive lagt til grund for foretagelse af fradrag for indgående moms med urette i realiteten (og her også for så vidt angår beløbets størrelse).
- 27 Hvis derimod ydelsesmodtageren er en ikke-afgiftspligtig person, vil der generelt ikke være nogen risiko for, at der foretages fradrag med urette for det beløb, der er anført på fakturaen (i realiteten og for så vidt angår beløbets størrelse).
- 28 Det vil dog i denne forbindelse også kunne vise sig nødvendigt at tage hensyn til, at de udstedte fakturaer er »fakturaer for mindre beløb«, således at navnlig ydelsesmodtageren ikke fremgår af dem. Det kan derfor heller ikke udelukkes, at en afgiftspligtig person, som ikke har modtaget disse ydelser, vil kunne misbruge en sådan faktura (jf. om mulige uretmæssige handlinger f.eks. generaladvokatens forslag til afgørelse af 21.9.2023, C-442/22, punkt 2).
- 29 Alt i alt synes fortolkningen af EU-retten i relation til disse spørgsmål ikke at fremgå med en sådan klarhed, at der ikke er plads til en rimelig tvivl (jf. EU-Domstolen 4.10.2018, Kommissionen mod Frankrig, C-416/17, præmis 110).
- 30 Spørgsmålene forelægges derfor i henhold til artikel 267 TEUF for Den Europæiske Unions Domstol med anmodning om en præjudiciel afgørelse.

[Udelades]