



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. HOGAN
fremsat den 4. marts 2021¹

Sag C-521/19

**CB
mod**

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Superior de Justicia de Galicia (øverste regionale domstol i den selvstyrende region Galicien, Spanien))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem – økonomisk-administrativ klage vedrørende ansættelser og bøder i forbindelse med personlig indkomstskat – ikke-fakturerede momspligtige transaktioner – afgiftsgrundlag – inkluderet i den pris, der er aftalt mellem parterne«

I. Indledning

1. Hvilke foranstaltninger, om nogen, skal en skatte- og afgiftsmyndighed træffe, når den konstaterer, at afgiftspligtige personer (dvs. parter i en transaktion, der ikke er endelige forbrugere) svigagtigt har skjult en transaktion? Er det muligt at betragte ræsonnementet i Domstolens tidligere dom af 7. november 2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722), som en relevant rettesnor for vurderingen heraf? Disse spørgsmål er blandt de relevante problemstillinger i den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse i forbindelse med en sag for Tribunal Superior de Justicia de Galicia (øverste regionale domstol i den selvstyrende region Galicien, Spanien) mellem en fysisk person, CB, og Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Galicien, Spanien).

2. Inden de faktiske omstændigheder drøftes, er det dog nødvendigt at angive de relevante retlige rammer.

II. Retlige rammer

A. EU-ret

3. I 25., 26. og 39. betragtning til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem² anføres:

»(25) Afgiftsgrundlaget bør harmoniseres, så anvendelsen af momsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i alle medlemsstater.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

(26) For at sikre, at der ikke bliver noget afgiftstab, fordi der benyttes forbundne parter til at opnå afgiftsfordele, bør det være muligt for medlemsstaterne under specifikke, begrænsede omstændigheder at gribe ind i forbindelse med beskatningsgrundlaget for levering af varer og ydelser samt erhvervelse af varer inden for Fællesskabet.

[...]

(39) Fradragsordningen bør harmoniseres, i det omfang den har indvirkning på de faktisk opkrævede beløb, og beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i alle medlemsstater.«

4. Artikel 1 i direktiv 2006/112 lyder:

»1. Dette direktiv fastlægger det fælles merværdiafgiftssystem.

2. Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5. Artikel 72 i direktiv 2006/112, der hører under afsnit VII og har overskriften »Afgiftsgrundlag«, bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved »normalværdi« hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller ydelser til en selvstændig leverandør på den medlemsstats område, hvor transaktionen er afgiftspligtig.

Hvis der ikke kan fastslås nogen sammenlignelig levering af varer og ydelser, forstås der ved normalværdien følgende beløb:

- 1) når der er tale om varer, et beløb, der ikke ligger under indkøbsprisen for varerne eller for lignende varer eller, hvis der ikke foreligger nogen indkøbspris, ikke under kostprisen og altid til de priser, der konstateres på tidspunktet for transaktionen
- 2) når der er tale om ydelser, et beløb, der ikke ligger under den afgiftspligtiges udgifter til levering af ydelsen.«

6. Artikel 73 i direktiv 2006/112 foreskriver:

»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.«

7. Artikel 74 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Når en afgiftspligtig person udtager eller anvender en vare fra sin virksomhed, eller når en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer som omhandlet i artikel 16 og 18, er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted.«

8. Artikel 77 i direktiv 2006/112 foreskriver:

»Ved levering af de i artikel 27 omhandlede ydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, er afgiftsgrundlaget normalværdien af den pågældende transaktion.«

9. Artikel 78 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

- a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen
- b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden.

Medlemsstaterne kan ved anvendelsen af stk. 1, litra b), betragte omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, som biomkostninger.«

10. Artikel 273 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

B. Spansk ret

11. Artikel 78, stk. 1, i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift)³ af 28. december 1992 (herefter »lov nr. 37/1992«), der har overskriften »Afgiftsgrundlag. Hovedregel«, bestemmer:

»Afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som modtages fra kunden eller fra tredjemand for de afgiftspligtige transaktioner.«

12. Artikel 88 i lov nr. 37/1992, der har overskriften »Overvæltning af afgiften«, fastsætter:

»1. Afgiftspligtige personer skal overvælte hele afgiftsbeløbet på den person, som den afgiftspligtige transaktion udføres for, idet denne er forpligtet til at bære afgiftsbeløbet, forudsat at overvæltningen er i overensstemmelse med bestemmelserne i denne lov, uanset hvad der måtte være aftalt mellem dem.

3 – BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247.

Ved levering af varer og tjenesteydelser, der er pålagt og ikke fritaget for moms, og hvis modtagere er offentlige enheder, anses afgiftspligtige personer ved udformningen af deres økonomiske bud, herunder mundtlige, altid for i disse at have medtaget merværdiafgift, som imidlertid, eventuelt, skal overvæltet som en særskilt post, i de dokumenter, der fremlægges med henblik på betaling, uden at det samlede kontraktbeløb forhøjes som følge af overvæltningen af afgift.

2. Overvæltning af afgiften skal foretages på grundlag af en faktura i henhold til betingelser og krav som nærmere fastsat ved bekendtgørelse. Med henblik herpå bogføres beløb, der er overvæltet, særskilt i afgiftsgrundlaget, også i tilfælde af offentligt fastsatte priser med angivelse af den anvendte afgiftssats. Transaktioner, som er fastsat ved bekendtgørelse, er undtaget fra det i de foregående afsnit fastsatte.

3. Overvæltning af afgiften skal foretages på det tidspunkt, hvor fakturaen udstedes og fremsendes.

4. Retten til at overvælte afgiften ophører et år efter afgiftspligtens indtræden.

5. Aftageren af den afgiftspligtige transaktion er ikke forpligtet til at betale den overvæltede afgift, inden tidspunktet for afgiftspligtens indtræden.

6. Tvister, der måtte opstå i tilknytning til overvæltning af afgiften, såvel med hensyn til grundlaget som med hensyn til størrelsen af denne, anses for at være af afgiftsmæssig karakter i forbindelse med de tilsvarende økonomiske og administrative klager.«

13. Artikel 89 i lov nr. 37/1992 med overskriften »Berigtigelse af overvæltede afgiftsbeløb« foreskriver:

»1. Afgiftspligtige personer skal berigtige overvæltede afgiftsbeløb, såfremt disse beløb er blevet fastsat ukorrekt, eller der er indtrådt omstændigheder, som i henhold til denne lovs artikel 80 fører til en ændring af afgiftsgrundlaget.

Berigtigelsen skal foretages på tidspunktet for identificeringen af årsagerne til den ukorrekte fastsættelse af beløbene, eller når de i det foregående stykke nævnte øvrige omstændigheder er indtrådt, forudsat at der ikke er gået fire år fra tidspunktet for, at den tilsvarende afgift for transaktionen opstod, eller, hvor det er relevant, de i artikel 80 nævnte omstændigheder er indtrådt.

2. Bestemmelserne i det foregående stykke finder også anvendelse, når der i mangel af en overvæltning af en afgift udstedes en tilsvarende faktura for en transaktion.

3. Uanset bestemmelserne i de foregående stykker foretages der ingen berigtigelse af overvæltede afgiftsbeløb i følgende tilfælde:

1) Når berigtigelsen ikke er begrundet i de i denne lovs artikel 80 fastsatte årsager, når den indebærer en forhøjelse af de overvæltede beløb, og når aftagerne af transaktionerne ikke handler som erhvervsdrivende, undtagen i tilfælde af en lovbestemt forhøjelse af afgiftssatserne, hvor berigtigelsen kan foretages i den måned, hvor de nye afgiftssatser træder i kraft, og den efterfølgende måned.

2) Når det er skatte- og afgiftsmyndigheden, der gennem ansættelser konstaterer ikke overvæltede skyldige afgiftsbeløb, som er højere end de af den afgiftspligtige person angivne, og når det er godtgjort, at den pågældende afgiftspligtige person har medvirket i svig, eller ved udvisning af passende omhu vidste eller burde have vidst, at vedkommende udførte en transaktion, som var led i svig.«

III. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og anmodningen om præjudiciel afgørelse

14. CB, der er sagsøger i hovedsagen, udøver som selvstændig erhvervsdrivende virksomhed som kunstnerisk agent, hvorved han principielt er afgiftspligtig. I den egenskab leverede han ydelser til Grupo Lito, en sammenslutning af virksomheder, der var ejet af samme person, og som drev infrastrukturen og orkestrene i forbindelse med religiøse arrangementer og byfester i Galicien. CB kontaktede nærmere bestemt festudvalgene, der bestod af en uformel gruppe af borgere, der havde til opgave at organisere sammenkomsterne og forhandlede orkestrenes optræden på vegne af Grupo Lito.

15. Størstedelen af festudvalgenes betalinger til Grupo Lito i denne sammenhæng var kontantbetalinger, der blev foretaget uden faktura eller bogføring. Betalingerne blev ikke indberettet med henblik på selskabsskat eller moms. CB modtog 10% af indtægterne fra Grupo Lito gennem kontantbetalinger, der ikke blev indberettet. CB førte hverken et regnskab eller et officielt register, ligesom han hverken udstedte eller modtog fakturaer, og følgelig indgav han heller ikke momsangivelser.

16. Den 14. juli 2014 konstaterede skatte- og afgiftsmyndigheden efter et kontrolbesøg, at de beløb, som CB havde modtaget for sine formidlingsaktiviteter for Grupo Lito, der beløb sig til 64 414,90 EUR i 2010, 67 565,40 EUR i 2011 og 60 692,50 EUR i 2012, ikke omfattede moms. Det var herefter myndighedens opfattelse, at der skulle beregnes både moms og indkomstskat med det samlede beløb, som CB havde modtaget, som beskatningsgrundlag.

17. Sagsøgeren indgav en klage til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse, hvorefter klagen blev forkastet ved afgørelse af 10. maj 2018.

18. CB har anlagt søgsmål for den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse. CB har anført, at en *efterfølgende* pålæggelse af moms på beløb, der er erhvervet som indtægt, er i strid med bl.a. Domstolens dom af 7. november 2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722), hvorefter momsen, i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer transaktioner, der principielt er momspligtige, men ikke er indberettet eller faktureret, skal anses for at være inkluderet i den pris, der er aftalt mellem parterne for disse transaktioner. CB er således af den opfattelse, at eftersom det ikke er muligt for ham i henhold til spansk ret at kræve tilbagebetaling af den moms, som han ikke har kunnet overvælte, fordi hans adfærd udgør en overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen, skal momsen anses for at være inkluderet i prisen for de tjenesteydelser, som han har leveret.

19. Det er den forelæggende rets opfattelse, at der med henblik på en afgørelse af tvisten i hovedsagen er behov for en afklaring af, hvorvidt den nationale lovgivning, der foreskriver, at betalinger i tilfælde, hvor økonomiske aktører frivilligt og i fællesskab udfører transaktioner, der medfører kontant betaling uden udstedelse af fakturaer og uden at afregne moms, skal anses for at omfatte moms, er forenelig med direktiv 2006/112.

20. På baggrund af det ovenstående har Tribunal Superior de Justicia de Galicia (øverste regionale domstol i den selvstyrende region Galicien) udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal [...] artikel 73 og 78 [i direktiv 2006/112], i lyset af princippet om neutralitet, princippet om forbud mod afgiftssvig og mod rettighedsmisbrug samt forbuddet mod ulovlig konkurrencefordrejning fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og den retspraksis, hvorved den nationale lovgivning er blevet fortolket, hvorefter merværdiafgift, i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer skjulte momspligtige transaktioner, som ikke er faktureret, skal anses for at være inkluderet i den pris, der er aftalt mellem parterne for disse transaktioner?

Kan det følgelig i tilfælde af svig, hvor transaktionen er blevet holdt skjult for skatte- og afgiftsmyndigheden, antages, således som det kan udledes af EU-Domstolens dom af 28. juli 2016[, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), af 5. oktober 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), og af 7. marts 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161)], at de erlagte og modtagne beløb ikke inkluderer moms, med henblik på at foretage en passende angivelse og pålægge en sanktion i overensstemmelse hermed?»

IV. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

21. Indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret har formuleret sit spørgsmål ud fra den antagelse, at den nationale lovgivning fastsætter den retsstilling, som sagsøgeren hævder er gældende, nemlig at i de tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer skjulte momspligtige transaktioner, som ikke er faktureret, skal momsen anses for at være inkluderet i den pris, der er aftalt mellem parterne. Det bør dog erindres, at ifølge fast retspraksis⁴ kan et direktiv ikke i sig selv skabe forpligtelser for en privatperson og kan derfor ikke påberåbes over for den pågældende som sådan⁵. Jeg foreslår derfor at omformulere dette spørgsmål, således at det ønskes oplyst, hvorvidt artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om neutralitet, princippet om forbud mod afgiftssvig og mod rettighedsmisbrug samt forbuddet mod ulovlig konkurrenceforvridning, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og den retspraksis, hvorved den nationale lovgivning er blevet fortolket, hvorefter merværdiafgift, i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer skjulte momspligtige transaktioner, som ikke er faktureret, skal anses for at være inkluderet i den pris, der er aftalt mellem parterne for disse transaktioner.

1. Indledende om den fælles momsordning

22. Det skal indledningsvis bemærkes, at artikel 73 i direktiv 2006/112 definerer begrebet »afgiftsgrundlag« som den modværdi, der faktisk modtages for de pågældende transaktioner vedrørende varer eller ydelser. I afgiftsgrundlaget medregnes i henhold til artikel 78 i direktiv 2006/112 biomkostninger, skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen. Den definition finder herefter anvendelse på alle led i omsætningskæden ved beregningen af den moms, der skal opkræves af leverandøren og betales af erhververen. Selv om moms således opkræves i hvert led i omsætningskæden, bæres momsen ikke af erhververe på mellemstadiet, men derimod i sidste instans alene af den endelige forbruger⁶. Princippet om betaling i hvert led må da heller ikke forveksles med spørgsmålet om, hvem der pålægges den endelige hæftelse for afgiften.

4 – Jf. bl.a. dom af 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, præmis 48), af 12.5.1987, Traen m.fl. (372/85 – 374/85, EU:C:1987:222, præmis 24-26), af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 20-23), af 7.1.2004, Wells (C-201/02, EU:C:2004:12, præmis 56), af 21.10.2010, Accardo m.fl. (C-227/09, EU:C:2010:624, præmis 45), af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 37), og af 15.1.2015, Ryanair (C-30/14, EU:C:2015:10, præmis 30).

5 – Domstolen bemærkede ganske vist, at princippet om forbud mod misbrug, således som det anvendes på momsområdet i medfør af den retspraksis, som følger af dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), ikke er en regel fastsat ved et direktiv, men et almindeligt retsprincip. Jf. i denne retning dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27). Den foreliggende sag vedrører imidlertid ikke misbrug, som er et begreb, der har en helt præcis betydning i EU-retten (jf. dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74), men måden, hvorpå afgiftsgrundlaget skal beregnes, når det er fastslået, at der foreligger svig. Det bør dog erindres, at de nationale retter er forpligtet til at undersøge, om den nationale lovgivning, henset til de fortolkningsmetoder, der er anerkendt i national ret, vil kunne fortolkes anderledes med henblik på at opnå det resultat, som tilstræbes med direktivet. Jf. i denne retning dom af 5.10.2004, Pfeiffer m.fl. (C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 108-118).

6 – Jf. i denne retning f.eks. dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 28).

23. Frem for at pålægge en enhedsafgift i forbindelse med salg til endelige forbrugere pålægges momsen i stedet i henhold til *princippet om betaling i hvert led* i produktions- og omsætningsprocessen. I overensstemmelse med dette princip pålægges moms således i forhold til den pris, der opkræves af den afgiftspligtige person som modydelse for de varer og ydelser, som vedkommende har leveret, og dermed uafhængigt af det antal transaktioner, der er foretaget forinden. Det bør dog erindres, at leverandøren alene opkræver afgiften, der efterfølgende indbetales til den relevante medlemsstat. Det er erhververen, der svarer momsen.

24. Da anvendelsen af momsen bør sikre neutralitet, kan erhververen dog fradrage den moms, som vedkommende har måttet betale ud over den af leverandøren opkrævede pris, hvis den pågældende vare eller ydelse blev erhvervet med henblik på anvendelse i forbindelse med en afgiftspligtig aktivitet⁷. Med henblik på at begrænse det fælles merværdiafgiftssystemets påvirkning af afgiftspligtige personers cash-flow følger det af det fælles merværdiafgiftssystem, at enhver afgiftspligtig person, der erhverver varer eller ydelser, alene er forpligtet til betaling til den relevante medlemsstat af forskellen mellem den moms, som den pågældende har opkrævet ved eget afgiftspligtigt salg, og den fradragsberettigede moms, dvs. den moms, som den pågældende har betalt i forbindelse med sine egne afgiftspligtige aktiviteter⁸.

25. Hvis erhververen er en afgiftspligtig person, gør den pågældende det samme i næste led, og det fortsætter på den måde indtil sidste led, hvor varen eller ydelsen sælges til en ikke-afgiftspligtig person eller til en afgiftspligtig person, hvis aktiviteter ikke giver fradragsret. Dermed afhænger det samlede inddrevne momsbeløb ikke af antallet af led i produktionskæden, men snarere af den endelige salgspris. Da manglende momsangivelser i mellemliggende led i denne kæde modvirker disse mekanismer, anses en sådan undladelse ikke desto mindre for at være retsstridig⁹.

2. Om de påkrævede foranstaltninger fra medlemsstaternes side i tilfælde af en tilsidesættelse af det fælles merværdiafgiftssystem

26. De foranstaltninger, som medlemsstaterne er forpligtede til at træffe i tilfælde af borgeres tilsidesættelse af EU-retten, kan inddeles i to kategorier, nemlig sanktioner og genoprettende foranstaltninger¹⁰. Sanktioner har en straffende og afskrækkende karakter. Genoprettende foranstaltninger har derimod til formål at genskabe den situation, der ville have foreligget, hvis overtrædelsen ikke var sket, og det sker typisk i form af erstatning eller godtgørelse.

27. For så vidt angår foranstaltninger med henblik på at afhjælpe virkningen af ulovlig adfærd på afgiftsområdet understregede Domstolen eksempelvis i Fontana-sagen, at medlemsstaterne i tilfælde, hvor en sådan adfærd karakteriseres som svigagtig, er forpligtede til at sikre de nødvendige foranstaltninger med henblik på »at genskabe den situation, der ville have foreligget, hvis denne svig ikke havde foreligget«, når den ulovlige adfærd konstateres¹¹. Med hensyn til sanktioner fastslog Domstolen i Menci-sagen, at »artikel 325 TEUF [pålægger] medlemsstaterne at bekæmpe ulovlige

7 – Medmindre andet er angivet eller det drejer sig om den endelige forbruger, skal henvisninger til økonomiske aktører i dette forslag til afgørelse forstås som en henvisning til afgiftspligtige personer.

8 – Jf. artikel 168 og 179 i direktiv 2006/112.

9 – Jf. f.eks. dom af 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 39).

10 – Med henblik på at præcisere begrebet »anklage for en forbrydelse« i artikel 6 i den europæiske menneskerettighedskonvention (herefter »EMRK«) og begrebet »straf« i EMRK's artikel 7 har Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol eksempelvis fastlagt en sondring på afgiftsområdet mellem foranstaltninger, der har til formål at straffe afgiftspligtige personer, og foranstaltninger, der er rettet mod erstatning af det tab, som deres ulovlige adfærd har påført de offentlige finanser. Jf. navnlig Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol, 24.2.1994, Bendenoun mod Frankrig (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47).

11 – Jf. dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 33 og 34).

aktiviteter, der skader Den Europæiske Unions finansielle interesser, ved hjælp af foranstaltninger, som virker afskrækkende og effektive, og de er navnlig forpligtede til at træffe de samme foranstaltninger til bekæmpelse af svig, der skader Unionens finansielle interesser, som til bekæmpelse af svig, der skader deres egne finansielle interesser«¹².

28. Selv om Domstolen kun sjældent har nævnt denne sondring på afgiftsområdet, er den ikke desto mindre væsentlig. For det første har foranstaltningerne, selv om forpligtelsen til at gennemføre afhjælp- og sanktionsforanstaltninger begge hidrører fra EU-rettens forrang¹³ og beror på medlemsstaternes forpligtelse til at sikre den fulde virkning af direktiv 2006/112¹⁴, ikke den samme skønsmargen. Når der eksisterer en resultatforpligtelse, har medlemsstaterne da også pligt til at vedtage de nødvendige foranstaltninger for som det mindste at sikre, at den situation, der ville have foreligget, genskabes¹⁵, mens det, da direktiv 2006/112 ikke angiver, hvilke sanktioner der skal vedtages, er op til medlemsstaterne at fastlægge, hvilke sanktioner der skal anvendes i forbindelse med pligten til at afskrække fra enhver anden tilsidesættelse af momsreglerne, men dog med den forudsætning som anført ovenfor, at sanktionerne er *effektive, afskrækkende og forholdsmæssige*¹⁶. For det andet er medlemsstaterne, selv om de har pligt til at sørge for vedtagelse af den førstnævnte type foranstaltning, når der ikke foreligger culpa, alene forpligtede til at pålægge afgiftspligtige personer sanktioner, hvis de mindst har handlet uagtsomt¹⁷.

29. Henset til det ovenstående er det efter min opfattelse vigtigt at erindre i den foreliggende sag, at den problemstilling, der drøftes, skal betragtes uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt det er nødvendigt at iværksætte sanktioner over for de personer, der har overtrådt reglerne i den fælles momsordning. Spørgsmålene, der er forelagt Domstolen, vedrører da også de foranstaltninger, der skal gennemføres i overensstemmelse med begrebet »afgiftsgrundlag« med henblik på at genskabe den situation, der ville have foreligget uden den svigagtige adfærd. Jeg vil derfor gå direkte til behandlingen af disse spørgsmål og vil ikke forholde mig til spørgsmålet om, hvilke sanktioner der måtte være påkrævede med henblik på straf og forebyggelse i forbindelse med afgiftspligtige personers tilsidesættelse af deres afgiftsmæssige forpligtelser i henhold til moms-systemet¹⁸.

12 – Jf. i denne retning dom af 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 19).

13 – Medlemsstaterne er i henhold til Domstolens praksis forpligtet til at sikre effektive, forholdsmæssige og afskrækkende sanktioner over for enhver overtrædelse af EU-retten, selv i tilfælde, hvor sådanne ikke er hjemlet i en udtrykkelig bestemmelse i den pågældende EU-retsakt. Jf. dom af 10.4.1984, von Colson og Kamann (14/83, EU:C:1984:153, præmis 28), og af 21.9.1989, Kommissionen mod Grækenland (68/88, EU:C:1989:339, præmis 24). Jf. i denne retning vedrørende det fælles merværdiafgiftssystem dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 34 og 35).

14 – Artikel 273 i direktiv 2006/112 bestemmer ganske vist, at medlemsstaterne »kan« gennemføre andre foranstaltninger, hvorfor bestemmelsen skal anses for at give medlemsstaterne beføjelse til at indføre visse supplerende foranstaltninger. Medlemsstaternes forpligtelse til at træffe foranstaltninger over for afgiftssvig er dog udledt af artikel 310, stk. 6, TEUF og artikel 325 TEUF og beror tillige mere generelt på medlemsstaternes forpligtelse til at sikre EU-rettens fulde virkning. Jf. i denne retning dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 30), og med hensyn til medlemsstaternes *forpligtelse* til at sikre EU-rettens fulde virkning på momsområdet dom af 5.7.2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, præmis 34).

15 – Jf. dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 33 og 34).

16 – Jf. i denne retning dom af 5.12.2017, M.A.S. og M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 33), eller af 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, præmis 20).

17 – Jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 47), og af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 41 og 42).

18 – Det var efter min opfattelse også tilfældet i dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722), som jeg vil drøfte nedenfor.

3. Om begrebet »afgiftsgrundlag«

30. Det fremgår tydeligt af 25. betragtning til direktiv 2006/112, at et af direktivets formål er at harmonisere begrebet »afgiftsgrundlag«, så anvendelsen af momsen på afgiftspligtige transaktioner fører til sammenlignelige resultater i alle medlemsstater. Begrebet skal derfor fortolkes som et selvstændigt EU-retligt begreb, der skal fortolkes ensartet i hele Unionen¹⁹.

31. Det afgørende for en problemstilling som den, der er indeholdt i Tulică og Plavoşin-dommen eller i den foreliggende sag, er ikke selve begrebet »afgiftsgrundlag«, men snarere de foranstaltninger, der skal træffes med henblik på genoprettelse af afgiftsgrundlaget, nemlig prisen uden moms. I den foreliggende sag er der ganske vist kendskab til den pris, der er betalt for de udførte ydelser, men da det er uklart, hvorvidt momsen er opkrævet og ikke betalt, og dermed hvorvidt moms er inkluderet i prisen, må det antages, at afgiftsgrundlaget endnu ikke er fuldt ud genoprettet.

B. Om relevansen af den praksis fra Domstolen, som den forelæggende ret og sagsøgeren henviser til

1. Astone-dommen, Dobre-dommen og Maya Marinova-dommen

32. I anmodningen om præjudiciel afgørelse overvejer den forelæggende ret, om det kan udledes af tre domme, nemlig Astone-dommen²⁰, Dobre-dommen²¹ og Maya Marinova-dommen²², at moms, der ikke er betalt, skal anses for at være inkluderet i de beløb, der er betalt og modtaget i forbindelse med en skjult transaktion, med den følge i det væsentlige, at den afgift, som leverandøren ifølge den forelæggende ret skulle betale, skal beregnes ud fra et beskatningsgrundlag, der er lavere end den omsætning, der dermed er opnået.

33. Ingen af de tre domme, som den forelæggende ret henviser til, giver dog et *direkte svar* på det spørgsmål. Astone-dommen og Dobre-dommen vedrører rent faktisk fradragsretten og ikke ansættelse af det afgiftsgrundlag, der i givet fald skulle anvendes i forbindelse med beregningen af skyldig moms. Med hensyn til Maya Marinova-sagen er det korrekt, at Domstolen fastslog, at »artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 9, stk. 1, artikel 14, stk. 1, og artikel 73 og 273 [i direktiv 2006/112] samt princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning [...], hvorefter skattemyndigheden [...] kan fastsætte afgiftsgrundlaget for salget af de nævnte varer ud fra de faktiske omstændigheder, som den har kendskab til, og under anvendelse af regler, der ikke er fastsat i dette

19 – Det er korrekt, at artikel 74-82 i direktiv 2006/112 fastsætter visse undtagelser – som angivet i 26. betragtning til direktivet, særligt for at sikre, at der ikke bliver noget afgiftstab, fordi der benyttes forbundne parter – i forbindelse med definitionen af begrebet »afgiftsgrundlag« i direktivets artikel 73. Disse undtagelser finder dog alene anvendelse i forbindelse med de transaktioner, de er rettet mod. Det er ikke hensigten, at de skal tildele medlemsstaterne nogen skønsbeføjelse i denne sammenhæng, men snarere, at de skal medføre alternative definitioner under konkrete særlige omstændigheder, hvor erhververen slet ikke har betalt nogen pris, eller hvor den betalte pris måske ikke er fuldstændig i overensstemmelse med den økonomiske virkelighed. Den harmoniserede karakter af begrebet »afgiftsgrundlag« drages heller ikke i tvivl af artikel 273 i direktiv 2006/112, der foreskriver, at »[m]edlemsstaterne kan fastsætte andre *forpligtelser*, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassage.« Min fremhævelse. Det følger ligeledes af selve denne bestemmelses ordlyd, at sidstnævnte alene giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte andre forpligtelser. Den giver dog ikke medlemsstaterne mulighed for at fravige de eksisterende regler vedrørende afgiftsgrundlaget. Efter min opfattelse fremgår det under alle omstændigheder klart af den sammenhæng, hvori artikel 273 i direktiv 2006/112 indgår, at når artikel 273 nævner »andre forpligtelser«, vedrører det de forpligtelser, der henvises til i afsnit XI, der har overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«.

20 – Dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614).

21 – Dom af 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161).

22 – Dom af 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740).

direktiv«²³. Det bør dog bemærkes, at den pris, der i den pågældende sag faktisk blev betalt af erhververen i forbindelse med de skjulte transaktioner, forblev ukendt for skattemyndigheden. Domstolen forholdt sig derfor ikke til spørgsmålet om, hvorvidt prisen, såfremt denne havde været kendt, skulle anses for at omfatte moms.

2. Tulică og Plavoşin-dommen

34. Sagsøgeren har henvist til Tulică og Plavoşin-dommen²⁴, der vedrører sager om to fysiske personer, der havde indgået talrige salgsaftaler om fast ejendom, uden at der oprindeligt blev opkrævet moms²⁵. Skatte- og afgiftsmyndigheden vurderede efterfølgende, at den af de fysiske personer udøvede virksomhed havde karakter af en økonomisk virksomhed, hvorfor de nævnte transaktioner faktisk var momspligtige. Skatteforvaltningen udsendte afgiftsavgørelser til de pågældende, hvorved den krævede betaling af moms, der blev beregnet ved at anvende den pris, der var aftalt mellem de kontraherende parter, tillagt morarenter, som afgiftsgrundlag. I denne sammenhæng var spørgsmålet, der blev forelagt af den nationale ret i begge sager, hvorvidt artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den aftalte pris, når prisen på en vare er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af momsen, og leverandøren af den nævnte vare er den person, der er betalingspligtig for moms, skal anses for en pris, der allerede omfatter momsen, eller for en pris uden moms, som skal forhøjes med denne.

35. Domstolen fastslog i sin afgørelse af disse forenede sager, at artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den aftalte pris, når prisen på en vare er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af momsen, og leverandøren af den nævnte vare er den person, der er betalingspligtig for moms for den afgiftspligtige transaktion, i tilfælde hvor leverandøren ikke har mulighed for at få tilbagebetalt den af skatteforvaltningen krævede moms af erhververen, skal anses for allerede at omfatte momsen.

36. Dette ræsonnement skal dog undersøges nærmere, og der er måske tillige behov for yderligere belysning af problemstillingen. Ser man bort fra de præmisser i afgørelsen, der blot er en gentagelse af udvalgte hovedprincipper på momsområdet, bemærkes det, at Domstolen alene anførte to argumenter som begrundelse for den afsagte afgørelse, hvoraf det første blev anført i præmis 34 og 35 og det andet i præmis 36.

37. I henhold til det *første argument* skal den fakturerede pris anses for at omfatte moms, således at den moms, der opkræves, belaster leverandøren så lidt som muligt i overensstemmelse med princippet om, at momsen alene skal bæres af den endelige forbruger.

38. Ifølge det *andet argument* ville det, hvis en skatte- og afgiftsmyndighed skulle antage, at momsen ikke var inkluderet i det opkrævede beløb, støde »mod den regel, hvorefter skatteforvaltningen ikke som moms kan opkræve et beløb, der er højere end det, den afgiftspligtige har opkrævet«.

39. Selv om de af Domstolen anvendte ord [på engelsk] er tvetydige, da »det beløb, der er betalt« kan forstås som en henvisning til enten det beløb, der er betalt som modværdi for de omhandlede varer – modværdien – eller til den moms, som erhververen har betalt, er det ikke desto mindre min opfattelse, at ordet »beløb« her skal forstås som en klar henvisning til den opkrævede moms²⁶. Derfor skal den

23 – Dommens præmis 50.

24 – Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, herefter »Tulică og Plavoşin-dommen«).

25 – Denne faktuelle omstændighed blev nævnt i begge anmodninger om præjudiciel afgørelse.

26 – Jf. i denne retning navnlig dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), præmis 15); og af 26.4.2012, Balkan and Sea Properties og Provadinvest (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 44), som Domstolen henviser til i Tulică og Plavoşin-dommen. I den engelske version af Tulică og Plavoşin-dommen anvendes formuleringen »the amount paid by the taxable person«, mens det udtryk, der anvendes i den rumænske version er »superioară celei primite de persoana impozabilă« og i den franske version »que l'assujetti a perçu«, som snarere betyder »betalt til den afgiftspligtige person«.

regel, der nævnes, forstås på følgende måde: Skatte- og afgiftsmyndigheden kan ikke over for leverandøren opkræve et momsbeløb, der overstiger det momsbeløb, som leverandøren med rette har beregnet og faktureret over for erhververen. Dermed er argumentet i overensstemmelse med Domstolens første argument, der bygger på princippet om afgiftsneutralitet, som i denne sammenhæng anskues i »vertikal forstand«²⁷. Det er da også i begge sager udgangspunktet, at momsbyrden ikke skal bæres af de økonomiske aktører.

40. I denne sammenhæng kunne løsningen synes uforståelig, hvis det, i mangel af udtrykkelige henvisninger til sagens omstændigheder, antages, at den nævnte løsning skulle finde anvendelse i alle situationer, hvor transaktioner strider mod momsreglerne, herunder en situation som i den foreliggende sag, hvor to afgiftspligtige personer er blevet enige om at holde deres transaktioner skjult for afgiftsmyndighederne. I en sådan situation er den logiske følge af det forhold, at de skjulte deres transaktion, at de ikke forholdt sig til spørgsmålet om moms. Da de begge ved, at transaktionen ikke vil omfatte moms, og at erhververen derfor ikke vil kunne fratække moms for det betalte beløb, er det en logisk følge, at prisen på erhververens side modsvarer det beløb, der under alle omstændigheder skulle erlægges, uden den moms, der principielt ville blive videreført, og på leverandørens side det vederlag, som vedkommende ville have modtaget uden den moms, der under sædvanlige omstændigheder ville blive opkrævet og indbetalt²⁸. Når to afgiftspligtige personer af afgiftsmæssige hensyn aftaler at holde en indbyrdes transaktion skjult, er deres formål da også sædvanligvis ganske enkelt at undgå indkomstskat, men ikke selve momsen, da moms pr. definition, som en direkte følge af princippet om neutralitet, indebærer afgiftsmæssig neutralitet for de pågældende. Årsagen til den manglende momsangivelse er ganske enkelt ønsket om at undgå nogen form for formel registrering af indtægter (bl.a. af hensyn til indkomstskatten).

41. Situationen er en anden, når erhververen ikke ved, at leverandøren vil undlade at svare moms. I et sådant tilfælde er erhververen da også principielt villig til at betale en pris, der modsvarer den pris, der skulle betales for en tilsvarende vare eller ydelse inklusive moms, da erhververen enten er en endelig forbruger, der forventer at skulle betale moms, eller en afgiftspligtig person, der forventer at kunne fradrage den pågældende moms²⁹.

42. Det bør dog bemærkes, at økonomisk rationalitet selv i denne situation taler for, at den betalte pris under visse omstændigheder ikke omfatter moms. Leverandøren kan således beslutte sig for at undlade opkrævning af moms netop med henblik på at sænke sin salgspris uden at mindske sin fortjeneste og derved hurtigt sælge store mængder varer eller ydelser (som regel inden vedkommende forsvinder).

27 – Begrebet »princippet om neutralitet« kan således i momssammenhæng også anvendes om princippet om forbud mod forskelsbehandling på momsområdet. Jf. i denne henseende dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 48).

28 – Når leverandøren ikke er momsregistreret, og erhververen ikke havde til hensigt at fradrage moms, har sidstnævnte i sagens natur købt varerne til den pris, som vedkommende ville have betalt uden den moms, som ville være inkluderet, hvis transaktionen havde inkluderet den pågældende moms, da det kan antages, at erhververen vidste, at han eller hun i så fald kunne have fradraget erlagte momsbeløb. Det er grunden til, at det er sædvanligt i forbindelse med handler mellem erhvervsdrivende, at prisen i erhvervsdrivendes tilbud ofte angives uden moms, da det er den pris, erhververen er interesseret i.

29 – Det bør dog erindres, at det er en forudsætning for, at en erhverver i tilfælde af svig kan bevare en fradragsret, at erhververen i hvert fald ikke har handlet uagtsomt. Således har Domstolen gentagne gange fastslået, at EU-retten ikke kan gøres gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer dermed de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Jf. f.eks. dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Ungarn (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). Hvis det er tilfældet, når den afgiftspligtige person selv handler svigagtigt, er det også tilfældet, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelse af et gode medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Jf. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 46). Med hensyn til den grad af agtsomhed, der skal udøves af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve sin fradragsret, er det Domstolens vurdering, at det kan kræves, at den afgiftspligtige person træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af den pågældende, for at sikre sig, at vedkommendes transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig. Jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 52). En påpasselig erhvervsdrivende kan særligt i tilfælde, hvor der er mistanke om uregelmæssigheder eller svig, efter omstændighederne i det konkrete tilfælde se sig nødsaget til at indhente oplysninger om en anden erhvervsdrivende, hos hvem den pågældende overvejer at købe goder eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig. Jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60).

43. Efter min opfattelse er der et andet tilfælde, hvor den tilgang, der anvendes i Tulică og Plavoşin-dommen, ikke nødvendigvis finder anvendelse, og det er ganske enkelt i tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndighederne ikke har kendskab til den betalte pris. Om momsens skal anses for inkluderet eller ikke inkluderet i den rekonstruerede pris vil afhænge af, hvilken metode der anvendes med henblik på at rekonstruere prisen, og det gør sig i særligt grad gældende i tilfælde af sammenligninger. Det afhænger fuldstændig af, hvad der sammenlignes med³⁰.

44. Disse betragtninger viser, at der for så vidt angår de nødvendige foranstaltninger med henblik på at genskabe den situation, der ville have foreligget uden en tilsidesættelse af reglerne, ikke eksisterer en bestemt metode, der kan anvendes i alle situationer³¹. Den tilgang, som Domstolen anvendte i Tulică og Plavoşin-dommen, synes i særdeleshed alene at være relevant, når transaktionen er udført over for erhververe, der med rimelighed kunne antages at være uvidende om, at de udførte transaktioner var momspligtige. Det er da også udelukkende i denne situation, at det med rimelighed kan antages, at den betalte pris ville have været den samme som den pris, der ville være blevet betalt, hvis transaktionen havde omfattet moms.

45. Det er derfor min opfattelse, at den tilgang, der er anvendt i Tulică og Plavoşin-dommen, alene skal anses for anvendelig i den situation, og at den, selv i den situation, blot skal betragtes som en formodning, der kan afkræftes af skatte- og afgiftsmyndigheden, hvis det f.eks. viser sig, at den faktisk opkrævede pris var tættere på den pris uden moms, som blev opkrævet for tilsvarende varer eller produkter³².

3. Om den tilgang, der skal anvendes, med henblik på at afgøre, hvilke foranstaltninger der skal træffes

46. Nogle vil måske være fristede til at gå endnu længere og antage, at der i tilfælde, hvor afgiftspligtige personer (dvs. i transaktioner, hvor ingen af aftaleparterne er en endelig forbruger) svigagtigt har skjult en transaktion, slet ikke skal svares moms. Fra en økonomisk synsvinkel, og hvis hele handelskæden tages i betragtning, er den logiske følge af en argumentation ud fra princippet om neutralitet da også under visse omstændigheder, at der slet ikke ville være behov for betaling af moms til den pågældende medlemsstat med henblik på at genetablere den situation, der burde have foreligget³³.

47. Det er korrekt, at erhververen i særdeleshed i en situation som i den foreliggende sag, hvor transaktionen finder sted mellem to afgiftspligtige personer (i Tulică og Plavoşin-dommen er det ikke angivet, om erhververne var momspligtige personer), ville have betalt moms til leverandøren, hvis transaktionen var blevet udført korrekt, hvorefter leverandøren ville have svaret moms over for den relevante medlemsstat. Erhververen ville dog også have fradraget denne moms i den moms, som vedkommende ville have opkrævet af sine egne salg (eller alternativt opnå tilbagebetaling af den

30 – Det er således, jeg opfatter den tilgang, som Domstolen anvendte i Fontana-sagen, hvor Domstolen uden at henvise til den tilgang, der blev anvendt i Tulică og Plavoşin-dommen, fastslog, at det i tilfælde, hvor indberetningsforpligtelser ikke er blevet overholdt, er muligt at fastsætte den moms, som en afgiftspligtig person skal betale, på grundlag af en samlet omsætning fastsat ved ekstrapolation ud fra sektoranalyser godkendt ved ministerielt dekret. Jf. dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 36).

31 – Analogt bemærker jeg for så vidt angår de gennemførelsesforanstaltninger som en europæisk institution, hvis afgørelse er blevet annulleret, må foretage med henblik på at genoprette den retsstilling, som sagsøgeren ville have haft, såfremt der ikke var foretaget en retsstridig handling, at en sådan gennemførelse fordrede, at der blev foretaget en detaljeret undersøgelse af den pågældende situation. Jf. dom af 31.3.1971, Kommissionen mod Rådet (22/70, EU:C:1971:32, præmis 60), af 6.3.1979, Simmenthal mod Kommissionen (92/78, EU:C:1979:53, præmis 32), af 17.2.1987, Samara mod Kommissionen (21/86, EU:C:1987:88, præmis 7), og mere udtrykkeligt, men ved Retten, dom af 23.4.2002, Campolargo mod Kommissionen (T-372/00, EU:T:2002:103, præmis 109).

32 – Det bemærkes i denne sammenhæng, at det er forudsat allerede i direktiv 2006/112, at uregelmæssigheder med hensyn til pris kan korrigeres gennem markedsprisen. Således fastsætter artikel 80 i direktiv 2006/112, der er indeholdt i samme afsnit i direktivet som artikel 73 og 78, en mulighed for medlemsstaterne for i tilfælde, hvor der er et nært personligt forhold mellem parterne, hvorfor det er sandsynligt, at den betalte pris ikke afspejler transaktionens egentlige økonomiske værdi, at anvende den sædvanlige markedsværdi frem for den betalte pris. Jf. tillige 26. betragtning til og artikel 77 i direktiv 2006/112.

33 – Domstolen fastslog ganske vist i præmis 28 i dom af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), at »[s]åfremt udstederen af fakturaen rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det [...] af princippet om momsens neutralitet, at den uretmæssigt fakturerede moms skal kunne berigtiges«. Det er dog ikke min overbevisning, at Domstolen gennem sin henvisning til et foreliggende tab af afgiftsindtægter vitterlig havde til hensigt at inkludere sig på en omfattende vurdering af de samlede konsekvenser af en tilsidesættelse af momsreglerne.

overskydende moms)³⁴. Som det er forklaret ovenfor, ville den moms, der endeligt blev opkrævet af en medlemsstat, dermed modsvare den moms, der blev opkrævet i forbindelse med den sidste transaktion, nemlig den, der blev foretaget med en erhverver, der ikke anvender varerne eller ydelserne i forbindelse med egne afgiftspligtige transaktioner³⁵. Som det fremhæves i Domstolens praksis bæres afgiften, der er en indirekte forbrugsafgift, således i sidste instans alene af forbrugeren³⁶.

48. Under disse omstændigheder vil en medlemsstat, der opkræver moms af en leverandør, som *a priori* undlod at inkludere denne i salgsprisen, hvorfor momsen ikke efterfølgende blev fradraget af erhververen, for det første eventuelt i sidste ende opkræve et større momsbeløb end det, der ville være blevet opkrævet, hvis der ikke forelå svigagtig adfærd. For det andet vil et sådant krav uvægerligt mindske leverandørens profit, hvis denne ikke kan overføre momsen til erhververen, hvilket synes at være i strid med princippet om neutralitet som omtalt i punkt 38 i dette forslag til afgørelse³⁷.

49. I Tulică og Plavoşin-dommen erklærede Domstolen sig ganske vist enig i, at spørgsmålet om, hvilke foranstaltninger der skal anvendes for at genskabe situationen, kan afhænge af, om leverandøren er berettiget til at kræve tilbagebetaling fra erhververen af den moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden har opkrævet, da det netop sker med henblik på at sikre denne neutralitet. At der foreligger en sådan mulighed, løser dog ikke problemet, men overfører det snarere til erhververen, der kan have handlet i god tro. Erhververen kan rent faktisk have været uvidende om, at leverandøren eksempelvis ikke havde inkluderet moms i prisen, eller at leverandøren havde inkluderet moms, men havde til hensigt ikke at indbetale momsen. Erhververen kan derfor have betalt en pris, der modsvarer den pris, som ville være betalt, hvis transaktionen *ab initio* havde været afgiftspligtig, hvorved erhververen allerede kan have udøvet sin fradragsret vedrørende det momsbeløb, der var angivet i den udstedte faktura, når leverandøren skal til at anmode om tilbagebetaling af den moms, som afgiftsmyndigheden har opkrævet³⁸.

50. Man kunne herefter foreslå, at erhververen tillige skulle være berettiget til at fradrage den moms, som var betalt under særlige omstændigheder anden gang, så vedkommende opnår neutralitet. Det ville dog være til skade for den relevante medlemsstat, da det fradrag, erhververen ville opnå, ville overstige den moms, der er betalt³⁹. Efter min opfattelse bør det hverken komme erhververen eller medlemsstaterne (og dermed indirekte sidstnævntes skatteydere) til skade, at leverandører har handlet retsstridigt, og end ikke, hvis det er sket i god tro. Ud fra den betragtning må en genskabelse af den

34 – Det følger af Domstolens praksis, at retten for en afgiftspligtig person, som foretager sådanne transaktioner, til at fradrage den erlagte indgående moms, heller ikke kan berøres af, at der i den leveringskæde, som disse transaktioner indgår i, uden at den afgiftspligtige ved eller kan vide det, findes en anden transaktion, som ligger før eller efter den afgiftspligtiges egen transaktion, og som er behæftet med momssvig. Jf. dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 45).

35 – Lad os som eksempel tage en almindelig kommerciel forsyningskæde vedrørende en vare, som involverer tre mellemlid, der alle har en fortjenstmargen på 10,00 EUR. Lad os tillige antage, at hver transaktion er pålagt 20% moms. Første gang varen sælges, sker det således for 12,00 EUR (inklusive moms), hvorved det momsbeløb, der inddrives og indbetales til medlemsstaten udgør 2,00 EUR. Anden gang videresælges varen for 24,00 EUR (inklusive moms), det inddrevne momsbeløb udgør 4,00 EUR, men den indbetalte moms udgør alene 2,00 EUR, da den moms på 2,00 EUR, der er betalt i et tidligere omsætningsled, kan fradrages. Når varen sælges for tredje gang til en endelig forbruger for 36,00 EUR (inklusive moms), inddrives en moms på 6,00 EUR, men der indbetales kun moms på 2,00 EUR (6 inddrevne minus 4, der er betalt i et tidligere omsætningsled). Det samlede inddrevne momsbeløb udgør i sidste ende 6,00 EUR, der er fuldstændig det samme beløb som det, der ville være opnået, hvis varen var blevet solgt direkte fra den første afgiftspligtige person til den endelige forbruger for 36,00 EUR (inklusive moms).

36 – Jf. f.eks. dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 28).

37 – Ud fra denne synsvinkel ville enhver pligt af en sådan art, når betalingen af et momsbeløb ikke er nødvendig for at genoprette de offentlige finanser, skulle anses for en sanktion og ikke for en foranstaltning med henblik på at genoprette situationen.

38 – I henhold til Domstolens praksis kan en skatte- og afgiftsmyndighed således ikke nægte en afgiftspligtig person retten til at fradrage den moms, der er betalt for erhvervelser af varer, som er blevet leveret til den pågældende, på grund af det usandsynlige indhold af fakturaerne for disse erhvervelser. Jf. kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 66).

39 – Da momsen kun ville være betalt en gang, mens den ville være fradraget to gange.

situation, der ville have foreligget uden den retsstridige adfærd, hvis det som forudsat ved princippet om neutralitet lægges til grund, at momsen i sidste instans alene skal bæres af forbrugeren, forudsætte en vurdering af, hvorvidt moms skulle være inkluderet, med udgangspunkt i det produktionsled, der handlede retsstridigt og med udgangspunkt i den form for overtrædelse, der blev begået⁴⁰.

51. Selv om denne tilgang er sammenhængende set ud fra et rent økonomisk perspektiv – hvor der er fokus på hele den samlede omsætningskæde og de teoretiske forudsætninger, som hele momssystemet bygger på – er det imidlertid min opfattelse, at sådant et perspektiv må vige for de praktiske realiteter i systemet, hvor der herefter skal fokuseres på forpligtelserne for den enkelte afgiftspligtige person.

52. Ud fra det *retlige perspektiv* skal spørgsmålet om, hvilke foranstaltninger der bør anvendes med henblik på at genskabe en situation, alene vurderes i lyset af de forpligtelser, der ikke er opfyldt af den pågældende person⁴¹. Der er ikke behov for at vurdere, hvorvidt der efterfølgende er sket fradrag for moms eller hvorvidt medlemsstaterne i sidste ende vil opnå et større momsbeløb end det beløb, der ville være opnået, hvis der ikke var handlet svigagtigt. Det eneste relevante spørgsmål er, hvorvidt moms, der er relateret til skjulte transaktioner, skal beregnes ud fra den antagelse, at momsen var inkluderet i de beløb, som leverandøren modtog i forbindelse med transaktionen.

53. Da enhver afgiftspligtig person skal overholde momsreglerne, forholder det sig dybest set sådan, at en genoprettelse af situationen i tilfælde, hvor en afgiftspligtig person har undladt at inkludere moms i forbindelse med transaktionerne, forudsætter, at sidstnævnte godtgør den relevante moms. Ud fra dette perspektiv er formålet med forpligtelsen til at genskabe situationen ikke at neutralisere virkningerne af den retsstridige handling, men snarere ganske enkelt og direkte at sikre, at den afgiftspligtige person overholder momsreglerne uafhængigt af enhver overvejelse vedrørende momsangivelser eller konkurrencemæssig neutralitet.

54. Selv om denne problemstilling ikke tidligere udtrykkeligt er blevet forelagt Domstolen, ville det udgøre en ganske radikal ændring af den eksisterende praksis, hvis de foranstaltninger, der skal træffes med henblik på at genskabe den pågældende situation, skal vurderes i lyset af den svigagtige adfærds betydning for omsætningskæden. Selv om hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed i henhold til Domstolens praksis er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem⁴², forekommer det mig dog, at Domstolen altid, i hvert fald for så vidt angår betaling af denne afgift, har taget udgangspunkt i en implicit antagelse om, at vurderingen af de nødvendige foranstaltninger med henblik på at genskabe situationen skal foretages ud fra den enkelte afgiftspligtige persons relevante led og dermed ud fra hvert led i omsætningskæden⁴³.

40 – Med udgangspunkt i dette rent økonomiske perspektiv skaber det forhold, at forpligtelsen til at genskabe situationen under visse omstændigheder ikke medfører en forpligtelse til at svare moms, ikke tvivl om det faktum, at momssystemet bygger på princippet om betaling i hvert led. Som forklaret ovenfor påvirker den ordning, der gennemfører dette princip, ikke momsindbetalingen, men følger derimod andre formål. Formålet er for det første at begrænse risikoen for afgiftstab i tilfælde af et mellemleds konkurs. For det andet er formålet med et sådant system at sikre skatte- og afgiftsmyndighedernes overblik over den omsætning, den afgiftspligtige person har opnået, og over dennes forbrug, da det giver mulighed for at foretage krydsreferencer til indberetninger af andre afgifter. I tilfælde, hvor der allerede er sket videresalg til endelige forbrugere, hvor momsen er betalt, og hvor medlemsstaten dermed som i den foreliggende sag har opkrævet den fulde skyldige moms, mister det første formål sin relevans for så vidt angår nødvendige foranstaltninger med henblik på at genskabe situationen. Ud fra det perspektiv bevarer det dog sin fulde relevans for så vidt angår de nødvendige sanktioner over for personer, der uretmæssigt har skjult transaktioner, da sanktionerne skal virke afskrækkende, så andre ikke gør det samme. Det andet formål kan derimod, da det ikke er direkte knyttet til det egentlige momsprincip, i sagens natur alene være relevant i sammenhæng med fastsættelsen af den nødvendige sanktion.

41 – Ud fra dette retlige perspektiv afhænger sondringen mellem foranstaltninger, der har til formål at genskabe situationen, og foranstaltninger, der udgør en sanktion, ikke af, hvorvidt foranstaltningen rækker videre end genoprettelse af det tab, den relevante medlemsstat har lidt, men udelukkende af det formål, der tilstræbes med den relevante foranstaltning, nemlig at bekæmpe afgiftsunddragelse. Myndighedens krav over for den person, der har overtrådt momsreglerne, udgør en sanktion ud over kravet om tilbagebetaling af skyldig moms, uafhængigt af, om denne tilbagebetaling går ud over, hvad der er strengt nødvendigt for at erstatte det afgiftstab, der er lidt.

42 – Jf. f.eks. dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 43), eller af 11.6.2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, præmis 40).

43 – Selv om Domstolen på momsområdet tillægger de økonomiske virkninger af afgiftspligtige personers adfærd betydning, synes en samlet læsning af praksis på området således at afspejle, at Domstolen fortsat lægger stor vægt på overholdelse af den regel, der er overtrådt, med henblik på at genskabe situationen. Jf. f.eks. dom af 5.10.2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, præmis 48), hvori Domstolen henviste til »alle de individuelle omstændigheder«.

55. Denne sondring vedrørende tilgangen, der på den ene side skal være altomfattende og økonomisk og på den anden side retligt funderet med udgangspunkt i den enkelte afgiftspligtige persons individuelle forhold, ved vurderingen af, hvilke foranstaltninger der skal træffes, viser af de grunde, der er angivet ovenfor, at den tilgang, der er anvendt i Tulică og Plavoşin-dommen ikke kan begrundes i princippet om neutralitet. Når det lægges til grund, at vurderingen af, hvilke foranstaltninger der skal træffes, må tage udgangspunkt i den enkelte afgiftspligtige persons relevante led uden hensyn til, hvorvidt svigen i det hele taget har haft betydning for det samlede afgiftsbeløb, vil de vedtagne løsninger nødvendigvis ikke medføre økonomisk neutralitet.

56. Det er særligt tydeligt for så vidt angår den sondring, der foretages i dommen, hvorefter det er afgørende, om den nationale ret giver leverandøren mulighed for at afkræve erhververen den moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden har opkrævet, da det er vanskeligt at forstå, hvordan det forhold, at leverandøren eventuelt kan afkræve erhververen den moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden har opkrævet, kan udelukke, at der var betalt moms, uden at leverandøren havde overført denne, og dermed at moms var inkluderet i prisen, men at den ikke var indbetalt. Det synes også vanskeligt at begrunde den valgte løsning alene med henvisning til princippet om neutralitet, idet Domstolen ikke forsøgte at afgøre, hvilken betydning det ville få for erhververen, der potentielt havde handlet i god tro, hvis leverandøren kunne være berettiget til at afkræve erhververen den moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden havde opkrævet⁴⁴.

57. Efter min opfattelse ville princippet om neutralitet i den betydning, som Domstolen lagde til grund i Tulică og Plavoşin-dommen, alene kunne opfyldes fuldstændigt, hvis man for det første *krævede*, at medlemsstaterne sikrede leverandøren mulighed for at afkræve erhververen den moms, der var opkrævet af skatte- og afgiftsmyndigheden, men udelukkende i tilfælde, hvor det med rimelighed ud fra omstændighederne i sagen kan antages, at afgiften ikke var inkluderet i prisen, og for det andet, at erhververen, når det må antages, at denne ikke havde kendskab til svigen, kan fradrage *forskellen* mellem den moms, der allerede var fradraget, beregnet på grundlag af den betalte pris, og den moms, der efterfølgende blev opkrævet. Da denne problemstilling dog ikke direkte gør sig gældende i den foreliggende sag, er der ikke behov for at behandle den yderligere.

58. Man står ikke desto mindre tilbage med den konklusion, at den mest oplagte tilgang ved den konkrete vurdering i tilfælde af svig er, hvorvidt det er indlysende, at momsen ikke var inkluderet i prisen, da det ikke ville have givet nogen mening for de handlende at inkludere denne. Ud fra en sådan betragtning må det antages, at den tilgang, der blev anvendt i Tulică og Plavoşin-dommen, var baseret på en forudsætning om, at erhververen ikke var bekendt med leverandørens retsstridige handling.

59. Domstolens ræsonnement i Tulică og Plavoşin-dommen skal derfor anses for alene at vedrøre en situation, hvor erhververen ikke har nogen grund til mistanke om, at leverandøren vil undlade at svare moms, og for i denne specifikke situation at fastsætte en formodning med henblik på at lette skatte- og afgiftsmyndighedens opgave⁴⁵. En sådan formodning skal ikke desto mindre anses for at kunne afkræftes forstået på den måde, at såfremt det er muligt at godtgøre med henvisning til den markedspris, der sædvanligvis opkræves for en tilsvarende vare eller ydelse, at moms ikke var inkluderet i prisen, skal formodningen for, at moms var inkluderet i den pris, der var aftalt mellem parterne, afvises.

44 – Sondringen forekommer endnu vanskeligere at forstå, fordi forpligtelsen som forklaret ovenfor for medlemsstaterne til at træffe de påkrævede foranstaltninger med henblik på at genskabe situationen stammer fra de selvsamme medlemsstaters forpligtelse til at sikre den fulde virkning af direktiv 2006/112, og den kan derfor ikke undergraves af nationale regler i medlemsstaterne. Jeg bemærker i denne forbindelse, at Domstolen i en række domme har fastslået, at medlemsstaterne ikke kunne forhindre sælgeren i at berigtige udstedte fakturaer (der tjener til dokumentation for en kommerciel transaktion og ikke for betaling af den opkrævede pris), når risikoen for tab af afgiftsindtægter er fuldstændigt afværget. Jf. dom af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 28). Da Domstolen i denne sammenhæng vurderede, at forpligtelsen skulle opvejes mod retssikkerhedsprincippet, var det principielt op til Domstolen at afgøre, hvornår medlemsstaterne i henhold til dette princip var berettigede til at nægte sælgere retten til at overvælte afgiften på erhververe. Jf. analogt i denne retning dom af 9.6.2016, Wolfgang og Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 53 og 54).

45 – Jf. i denne retning femte betragtning til direktiv 2006/112.

60. Da det som tidligere forklaret i den foreliggende sag klart fremgår af Domstolens sagsakter, at parterne var enige om at skjule deres transaktioner, finder den formodning, der fastsættes i Tulică og Plavoşin-dommen, ikke anvendelse. Under sådanne omstændigheder må det snarere formodes, at den betalte pris ikke omfattede moms, medmindre parterne f.eks. godtgør, at prisen modsvarer den pris, der skulle være betalt, hvis transaktionen havde inkluderet moms. Hvis CB dermed i tilfælde af sidstnævnte kan godtgøre, at den samlede modydelse, som han modtog for disse ydelser, i det store og hele modsvarer den på det tidspunkt relevante markedspris for tilsvarende ydelser (inklusive moms), vil skatte- og afgiftsmyndigheden være forpligtet til at lægge til grund, at moms var inkluderet i beløbet.

V. Forslag til afgørelse

61. Under disse omstændigheder foreslår jeg Domstolen at besvare det af Tribunal Superior de Justicia de Galicia (øverste regionale domstol i den selvstyrende region Galicien, Spanien) forelagte spørgsmål med, at artikel 73 og 78 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om neutralitet, princippet om forbud mod afgiftssvig og mod rettighedsmisbrug samt forbuddet mod ulovlig konkurrenceforvridning, ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den skyldige moms i tilfælde som i den foreliggende hovedsag (hvor to afgiftspligtige personer i forbindelse med deres virksomhed foretager skjulte transaktioner, der giver ret til fradrag) beregnes ud fra den antagelse, at momsen ikke var inkluderet i prisen. Under sådanne omstændigheder skal den nationale lovgivning dog tillige give mulighed for, at den afgiftspligtige person kan afkræfte denne antagelse ved at godtgøre det modsatte, navnlig ved at sammenligne det betalte beløb med de sædvanlige priser (inklusive moms) for tilsvarende varer eller ydelser.