



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 8. juli 2021¹

Sag C-156/20

**Zipvit Ltd
mod**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supreme Court of the United Kingdom (Det Forenede Kongeriges øverste domstol))

»Præjudiciel forelæggelse – skattelovgivning – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 og artikel 178, litra a) – fradragsrettens indtræden i forbindelse med en indgående levering, som fejlagtigt er opfattet som fritaget for moms – moms medregnet i prisen på trods af fejl – periode for indtræden – moms, som skal betales eller er betalt – besiddelse af en faktura som materiel betingelse – afgrænsning i forhold til de formelle betingelser for fradrag«

I. Indledning

1. To virksomheder går – i overensstemmelse med skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse – begge, men i henhold til EU-retten fejlagtigt, ud fra, at en given tjenesteydelse er afgiftsfri. Som følge heraf aftales alene en pris uden moms, som bliver opkrævet og også betalt. Da fejlen bliver opdaget, giver skatte- og afgiftsmyndigheden formentlig bl.a. også af administrative forenklingsårsager »afkald på« en efteropkrævning hos leverandøren, fordi mange af kunderne ville være berettiget til fradrag. For statskassen ville der alene være tale om et »nulsumsspil« til stor administrativ byrde for alle parter. Efter at der på leverandørens side er indtrådt forældelse, gør modtageren (her Zipvit) et fradrag for indgående moms gældende. Da der imidlertid ikke foreligger nogen faktura, i hvilken en given moms er anført særskilt, har skatte- og afgiftsmyndigheden givet afslag på fradrag.

2. I denne sammenhæng har to synspunkter fået den forelæggende ret til at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse. For det første følger det af momsdirektivets artikel 73, 78 og 90, at afgiftsgrundlaget for momsen altid omfatter alt det, som leverandøren faktisk har modtaget. Dermed kunne der på dette grundlag være opstået en fradragsret for Zipvit. For det andet er der i henhold til Domstolens afgørelse i Vădan-sagen² igen opstået tvivl om fakturaens betydning i forbindelse med momsfradrag. Særligt opstår det spørgsmål, om en faktura er nødvendig for at få fradrag.

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Dom af 21.11.2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Derfor tvivler Det Forenede Kongeriges øverste domstol på, at skatte- og afgiftsmyndighedens afslag på fradrag er forenelig med EU-retten. Kommissionen er imidlertid af en anden opfattelse og giver udtryk for følgende: »The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times.«

4. Undertiden ser et svar dog alene ud til at være enkelt, men viser sig i virkeligheden ikke at være så enkelt, når der skal findes en løsning, som også tager hensyn til momsdirektivets dogmatik, systematik og ordlyd. At i hvert fald den begrundelse, som Kommissionen har foreslået, ikke kan være korrekt, følger allerede af det faktum, at fradraget ikke forudsætter, at den afgiftspligtige har betalt noget som helst. Dette fradragets såkaldte fakturaprincip er anerkendt³ i Domstolens praksis, men fremgår imidlertid nu af direktivet. Det har derfor i princippet ingen betydning for fradraget, om Zipvit ikke har betalt noget vederlag (0), har betalt et nettobeløb (100) eller har betalt et bruttovederlag (120) til sin kontraktpart.

5. Derfor må Domstolen her beskæftige sig med andre – ikke just enkle – grundlæggende spørgsmål i momslovgivningen. Dermed opstår spørgsmålet om, hvorvidt moms altid indeholdes i en pris, når transaktionen (objektivt set) er momspligtig, også selv om kontraktparterne og skatte- og afgiftsmyndigheden (subjektivt set) går ud fra, at der er tale om en afgiftsfri transaktion. Hvis dette kan bekræftes, kan kunden da forlange at blive fritaget for denne moms, som allerede er indeholdt i prisen, selv om leverandøren (fejlagtigt) ikke har indregnet momsen i modværdien og dermed heller ikke har overvæltet momsen på kunden? Omfatter den moms, som »skal betales«, jf. momsdirektivets artikel 168, litra a), den konkrete moms, som skal betales af leverandøren (der skal her på grund af forældelse ikke længere betales moms), eller den moms, der i abstrakt forstand (dvs. i henhold til lovgivningen, her i hvert fald i henhold til EU-lovgivningen) egentlig skal betales?

6. Da leverandøren i forbindelse med den fejlagtige antagelse om sin leverances eller tjenesteydelses afgiftsfrihed naturligvis ikke har udstedt nogen faktura, hvori der er anført moms, får fakturaens funktion i momslovgivningen her igen⁴ en afgørende betydning for kundens fradrag. Et fradrag vil nemlig uafhængigt af de spørgsmål, som er rejst ovenfor, alene være muligt, såfremt besiddelsen af en faktura med særskilt angivelse af moms ikke er en betingelse for fradrag.

³ – Jf. f.eks. dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 63).

⁴ – Dette tilfælde hænger nært sammen med det spørgsmål om en faktura med særskilt angivelse af momsens funktion i forbindelse med ydelsesmodtagerens/fakturamodtagerens fradrag, som blev rejst under proceduren i sagen Wilo Salmson France (sag C-80/20). Se hertil også mit forslag til afgørelse Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

7. Artikel 63 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem⁵ (herefter »momsdirektivet«) fastsætter afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

8. Momsdirektivets artikel 73 vedrører afgiftsgrundlaget:

»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.«

9. Momsdirektivets artikel 78 forklarer hovedtrækkene i afgiftsgrundlaget:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

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

10. Momsdirektivets artikel 90 fastsætter den efterfølgende ændring af afgiftsgrundlaget og retsfølgerne for leverandøren:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

11. Momsdirektivets artikel 93, stk. 1, vedrører anvendelsen af satsen på det fastslåede afgiftsgrundlag og lyder som følger:

»Den sats, der skal anvendes på afgiftspligtige transaktioner, er den, som er gældende på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.«

12. For normalsatsen fastsætter momsdirektivets artikel 96 følgende:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

⁵ – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den version, der var gældende i de år, der er relevante for tvisten (fra 2007 til marts 2010), som senest er ændret ved Rådets direktiv 2010/23/EU af 16.3.2010 (EUT 2010, L 72, s. 1). For det for tvisten relevante år, 2006, anvendes ganske vist fortsat det tidligere gældende direktiv (Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), hvis bestemmelser dog – for så vidt som de har relevans her – i princippet havde det samme indhold.

13. Momsdirektivets artikel 167 vedrører fradragsrettens indtræden. Den lyder således:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

14. Momsdirektivets artikel 168, litra a), regulerer fradragsrettens materielle omfang:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

15. Momsdirektivets artikel 178 regulerer derimod udøvelsen af fradragsretten:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«

16. Momsdirektivets artikel 203 sikrer overensstemmelse mellem moms i en udstedt faktura og moms, som skal betales. Den fastsætter følgende:

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

17. Momsdirektivets artikel 226 fastsætter, hvilke oplysninger en faktura skal indeholde:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221: [...]

8. afgiftsgrundlaget afgivet for hver enkelt sats eller fritagelse, enhedsprisen uden moms, samt eventuelle rabatter og prisnedslag, hvis de ikke er medregnet i enhedsprisen

9. den gældende momssats

10. det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning [...]

B. Engelsk ret

18. Det Forenede Kongerige har gennemført momsdirektivet og det tidligere direktiv med Value Added Tax Act 1994 (momslov 1994 (herefter »VATA«)).

III. Tvisten i hovedsagen

19. Selskabet Zipvit Ltd (herefter »sagsøgeren«) driver en postordrevirksomhed med vitaminer og mineraler. I perioden fra den 1. januar 2006 til den 31. marts 2010 leverede Royal Mail for sagsøgeren en række postydelser, som var baseret på individuelt forhandlede kontrakter.

20. Royal Mail er det offentlige postvæsen i Det Forenede Kongerige. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra a), fritager medlemsstaterne »levering af ydelser og dertil knyttede varer præsteret af det offentlige postvæsen, bortset fra personbefordring og telekommunikation«. I forbindelse med gennemførelsen blev denne bestemmelse af lovgiver og skatte- og afgiftsmyndigheden fortolket således, at den gælder for alle de ydelser, som Royal Mail leverer. Den nationale gennemførelseslov VATA indeholdt en tilsvarende bestemmelse (bilag 9, gruppe 3, nr. 1), og skatte- og afgiftsmyndigheden udstedte Guidance Notes (retningslinjer) i overensstemmelse hermed.

21. Det var fastsat i den kontrakt, som lå til grund for Royal Mails levering af ydelser, at de posttakster, som sagsøgeren skulle betale, ikke indeholdt moms, at sagsøgeren »skal betale enhver moms på posttakster og andre takster med den givne sats«, og at »momsen skal beregnes og betales i overensstemmelse med [ydelsernes normale pris]«. Herefter bestod den samlede pris, som sagsøgeren i henhold til kontrakten skulle betale, i det omfang der skulle betales moms af de leverede ydelser, af den normale pris tillagt momsdelen.

22. På grund af den nationale lov, retningslinjerne og den fælles fejlagtige opfattelse af, at ydelserne var momsfrie, blev de fakturaer vedrørende ydelserne, som Royal Mail udstedte til sagsøgeren, imidlertid mærket med et »E« (»exempt«) som fritaget for afgift; der var ikke anført noget momsbeløb til betaling deri, og det var alene ydelsernes markedspris, der blev opkrævet. Sagsøgeren betalte korrekt de beløb, som var angivet i fakturaerne, til Royal Mail. I den periode, hvor ydelserne blev leveret, gjorde sagsøgeren ikke noget ønske om fradrag gældende.

23. Da Royal Mail betragtede ydelserne som fritaget for afgift og ikke havde angivet momsbeløb i fakturaerne, blev der hverken indberettet eller betalt moms for de leverede ydelser til skatte- og afgiftsmyndigheden (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«)). Skatte- og afgiftsmyndigheden begik den samme fejl og medvirkede for så vidt til parternes fejltagelse, idet skatte- og afgiftsmyndigheden udstedte en Tax Guidance (retningslinjer for afgifter), som indeholdt en tilsvarende gengivelse af retstilstanden. Af denne grund krævede skatte- og afgiftsmyndigheden heller ikke, at Royal Mail skulle betale momsen.

24. Sådan fortsatte det i flere år, indtil Domstolen med dom af 23. april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), fastslog, at momsfritagelsen for postydelser alene finder anvendelse på leveringer, som præsteres af det offentlige postvæsen i denne egenskab og ikke på levering af ydelser, hvis vilkår er blevet forhandlet individuelt.

25. På grundlag af Domstolens fortolkning af momsdirektivet skulle ydelserne i hovedsagen i den relevante periode have været behandlet som momsbelagt til normalsatsen. Royal Mail skulle have opkrævet en samlet pris for ydelsernes levering, som svarer til markedsprisen med tillæg af moms til normalsatsen hos sagsøgeren, og skulle have angivet og betalt denne moms til skatte- og afgiftsmyndigheden.

26. På baggrund af TNT Post-dommen har sagsøgeren nu gjort et krav på fradrag gældende i relation til ydelserne. Beregningen af dette krav baseres på, at de priser, der faktisk er betalt for ydelserne, omfatter moms. De beløb, som sagsøgeren har gjort gældende som indgående moms på de relevante ydelser, beløber sig til 415 746 GBP (dette svarer til ca. 480 000 EUR) med tillæg af renter. Den aktuelle sag er en prøvesag for ydelser leveret af Royal Mail, som ligeledes fejlagtigt er blevet behandlet som fritaget for afgift. Ifølge den forelæggende ret beløber den samlede værdi af de fordringer, som er gjort gældende mod skatte- og afgiftsmyndigheden, sig til et beløb på mellem 500 mio. og 1 mia. GBP (dette svarer til ca. 575 mio. og 1,15 mia. EUR).

27. Sagsøgerens krav blev afvist af skatte- og afgiftsmyndigheden. Dette blev begrundet med, at sagsøgeren ganske vist var kontraktligt forpligtet til at betale moms af ydelsens markedspris, men at sagsøgeren ikke var blevet afkrævet moms i fakturaerne, og at sagsøgeren derfor ikke havde betalt moms.

28. Skatte- og afgiftsmyndigheden indhentede i mellemtiden oplysninger fra Royal Mail for præcist at fastlægge, hvilke af Royal Mails ydelser der var berørt af TNT Post-dommen. I juli 2010 var den nationale forældelsesfrist på seks år i henhold til section 5 i Limitation Act 1980 (forældelseslov 1980) for et aftaleretligt krav fra Royal Mail for så vidt angår restbeløbet af den samlede pris (dvs. et beløb svarende til det momsbeløb, som skal betales for en sådan levering, beregnet på grundlag af ydelsernes markedspris) endnu ikke udløbet. Dog ville det have været omkostningskrævende og administrativt byrdefuldt for Royal Mail at fremsætte krav mod alle relevante kunder, som var berørt af TNT Post-dommen (herunder sagsøgeren); Royal Mail havde ikke nogen forretningsmæssig interesse heri, og kravene blev derfor ikke gjort gældende.

29. Heller ikke de skatte- og afgiftsretlige forældelsesfrister, der var fastsat i section 73(6) og section 77(1) i VATA, var på dette tidspunkt udløbet. Skatte- og afgiftsmyndigheden besluttede imidlertid at undlade at foretage en afgiftsfastsættelse, fordi ydelserne i henhold til den gældende nationale lovgivning var fritaget for moms, og fordi sagsøgeren faktisk ikke havde betalt Royal Mail nogen moms for ydelserne. Skatte- og afgiftsmyndigheden var desuden af den opfattelse, at den havde bibragt Royal Mail en berettiget forventning om, at denne virksomhed ikke var forpligtet til at opkræve moms for disse ydelser, således at det måtte forventes, at Royal Mail med rette ville kunne gøre indsigelse mod enhver efteropkrævning af momsbetaling i forhold til ydelserne.

30. Sagsøgeren anlagde sag til prøvelse af den afgørelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden traf efter fornyet sagsbehandling, ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige). På dette tidspunkt var forældelsesfristen for kontraktlige krav fra Royal Mail mod sagsøgeren om betaling af restbeløbet for den samlede pris for de leverede ydelser for størstedelen af disse ydelsers vedkommende udløbet. Også for så vidt angår skatte- og afgiftsmyndighedens mulighed for at udstede betalingspålæg mod Royal Mail var der helt overvejende, for ikke at sige fuldstændigt, indtrådt forældelse.

31. First-tier Tribunal (ret i første instans) forkastede søgsmålet. Retten fastslog, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke havde noget retskraftigt krav over for Royal Mail. Royal Mail havde ikke udstedt nogen faktura med angivelse af den moms, der skulle betales. Desuden havde skatte- og afgiftsmyndigheden ikke fastsat, at Royal Mail skulle betale nogen moms. Under disse omstændigheder var der ingen moms, som »skal betales eller er betalt« af Royal Mail i forhold til leveringen af ydelserne som omhandlet i momsdirektivets artikel 168, litra a).

32. Derudover er sagsøgeren, eftersom denne ikke er i besiddelse af nogen gyldige moms fakturaer med angivelse af moms for de leverede ydelser, ikke berettiget til fradrag. Der ville være tale om en ufortjent ekstraordinær gevinst for sagsøgeren, såfremt dennes fiktive indgående moms på ydelserne blev kompenseret. Dette ville ud fra en økonomisk synsvinkel være ensbetydende med, at sagsøgeren ville have modtaget ydelserne til en pris, som ligger væsentligt under deres reelle handelsværdi. Sagsøgeren ankede denne afgørelse. Upper Tribunal (Tax Chamber) (ret i anden instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) gav ikke sagsøgeren medhold.

33. Sagsøgeren fik heller ikke medhold i sin anke til Court of Appeal (appeldomstol, Det Forenede Kongerige). Efter en gennemgang af Domstolens praksis fandt Court of Appeal (appeldomstol) således, at det var en absolut betingelse for sagsøgerens udøvelse af enhver ret til fradrag for indgående moms, at sagsøgeren kunne fremvise moms fakturaer, af hvilke det fremgik, at der var opkrævet moms for leveringen af ydelserne i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 226, nr. 9) og 10). Court of Appeal (appeldomstol) fandt, at situationen vedrørende fakturaspørgsmålet var en »acte clair«. Sagsøgeren har nu iværksat revisionsappel ved den forelæggende ret.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

34. Supreme Court of the United Kingdom (Det Forenede Kongeriges øverste domstol) forelagde med afgørelse af 1. april 2020 Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1) Såfremt i) en skatte- og afgiftsmyndighed, leverandøren og den afgiftspligtige erhvervsdrivende fejlfortolker de EU-retlige momsforskrifter og behandler en levering, der er afgiftspligtig til normalsatsen, som fritaget for moms, ii) det i aftalen mellem leverandøren og den erhvervsdrivende er fastsat, at prisen for leveringen er uden moms, og at den erhvervsdrivende bærer omkostningerne, hvis der skal betales moms, iii) leverandøren aldrig opkræver og ikke længere kan opkræve den yderligere moms, der skal betales, fra den erhvervsdrivende, og iv) skatte- og afgiftsmyndigheden (grundet forældelsesfrister) ikke kan eller ikke længere kan opkræve den moms, der skulle have været betalt, fra leverandøren, har [Rådets] direktiv[...] [2006/112/EF af 28. november 2006] da den virkning, at den pris, der faktisk er betalt, er kombinationen af et nettoafgiftsgrundlag samt moms heraf, således at den erhvervsdrivende kan fradrage indgående moms i henhold til direktivets artikel 168, litra a), som moms, der faktisk »er betalt« for denne levering?
- 2) Kan den erhvervsdrivende under disse omstændigheder alternativt fradrage indgående moms i henhold til direktivets artikel 168, litra a), som moms, der »skal betales« for denne levering?
- 3) Såfremt en skatte- og afgiftsmyndighed, leverandøren og den afgiftspligtige erhvervsdrivende fejlfortolker de EU-retlige momsforskrifter og behandler en levering, der er afgiftspligtig til normalsatsen, som fritaget for moms, og dette medfører, at den erhvervsdrivende ikke kan fremlægge en moms faktura til skatte- og afgiftsmyndigheden, der er i overensstemmelse med direktivets artikel 226, [nr. 9) og 10)], med hensyn til den modtagne levering, er den erhvervsdrivende da berettiget til at fradrage indgående moms i henhold til direktivets artikel 168, litra a)?
- 4) Er det ved besvarelsen af det første til det tredje spørgsmål:

- a) relevant at undersøge, om leverandøren måtte have indsigelser, herunder baseret på berettigede forventninger i henhold til national ret eller EU-retten, mod ethvert forsøg fra skatte- og afgiftsmyndighedens side på at udstede en efteropkrævning, hvorved den pågældende pålægges at betale et beløb, der svarer til momsen for leveringen?
- b) relevant, at den erhvervsdrivende på samme tidspunkt som skatte- og afgiftsmyndigheden og leverandøren vidste, at leveringen faktisk ikke var fritaget, eller havde samme kendskab som dem, og kunne have tilbudt at betale den moms, der skulle have været betalt for leveringen (som beregnet på grundlag af leveringsens markedspris), så denne kunne viderebetales til skatte- og afgiftsmyndigheden, men undlod at gøre dette?«

35. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Det Forenede Kongerige, Kongeriget Spanien, Den Tjekkiske Republik, Den Helleniske Republik og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

V. Retlig bedømmelse

A. Forståelsen af de præjudicielle spørgsmål

36. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører det slet ikke så sjældent forekommende tilfælde, hvor det først ifølge retspraksis fra domstole i skatte- og afgiftsretlige sager eller – som her – ifølge Domstolens praksis viser sig, at en skatte- og afgiftsretlig behandling af særlige transaktioner (her visse postydelser), som er foretaget i årevis, har været fejlagtig. I det foreliggende tilfælde blev i Det Forenede Kongerige en momsfrigtagelsesforskrifts rækkevidde betraget som mere omfattende, end EU-retten ifølge Domstolens fortolkning giver mulighed for.

37. Fører denne (nye) retspraksis til et højere momskrav fra statens side, vil skatte- og afgiftsmyndigheden normalt under påberåbelse af den objektive retsstilling forsøge at beregne momsen med tilbagevirkende kraft i relation til allerede tidligere gennemførte transaktioner. Hermed stilles allerede spørgsmålet om, hvorvidt det i forbindelse med en indirekte forbrugsafgift, i relation til hvilken leverandøren alene fungerer som afgiftsindsamler på vegne af staten⁶, virkelig kan forlanges, at en virksomhed skal kunne forudse denne retspraksis. Navnlig ville der skulle tages hensyn til, at en afgiftsindsamler på vegne af staten ikke skal kunne præstere et bedre kendskab til skatte- og afgiftsretten end staten og derfor også må kunne forlade sig på de relevante administrative forskrifter. Særligt følsomt bliver det, når skatte- og afgiftsmyndigheden selv – som her – har begået den samme fejl som den afgiftspligtige (her Royal Mail), og når også den nationale lovgiver tilsyneladende har behandlet ydelsen som afgiftsfri.

38. De forelagte spørgsmål vedrører ganske vist den anden side af medaljen, dvs. kundens fradrag. Hvis de modtagne ydelser skal behandles som afgiftsfrie, har kunden ikke ret til noget fradrag for indgående moms. Hvis det imidlertid ifølge retspraksis viser sig, at der egentlig (objektivt set) skulle betales afgift af transaktionen, kunne et fradrag principielt komme på tale.

⁶ – Jf. hertil f.eks. dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

39. Normalt ville leverandøren i tilfælde af en fejltagelse vedrørende satsen forhøje prisen – hvis det civilretligt er muligt – med den pågældende moms og udstede en tilsvarende (større) faktura til kunden. Kunden ville så betale denne faktura og via denne kunne neutralisere den yderligere momsbelastning med et fradrag.

40. Her er der imidlertid valgt en anden vej, som har fået den forelæggende ret til at forelægge de præjudicielle spørgsmål. Kunden skulle nemlig ikke også betale moms, da leverandøren ikke forhøjede sin pris med momsen. Leverandøren kunne undlade at gøre dette, fordi skatte- og afgiftsmyndigheden selv af de ovenfor nævnte årsager havde undladt at gennemføre en efterfølgende fastsættelse af momsen, og fordi det fulgte af den nationale lovgivning, at ydelsen var fritaget for afgift.

41. Eftersom ydelsen imidlertid i henhold til EU-retten objektivt set er afgiftspligtig, og da sagsøgeren har betalt en vis pris, er sagsøgeren af den opfattelse, at den moms, som sagsøgeren i henhold til EU-retten skulle betale, var indeholdt i den pågældende pris. Denne »moms, som skal betales« kan sagsøgeren endvidere i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), neutralisere, også selv om Royal Mail som følge af den manglende fastsættelse aldrig har afregnet denne »moms, som skal betales« over for afgiftskreditor. Den i henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), egentligt nødvendige faktura, som angiver denne moms, som Royal Mail skal betale, må derimod kunne undværes, eftersom Domstolen selv alene betragter en faktura som et formelt kriterium.

42. Hvis dette er rigtigt, ville kunder hos Royal Mail, som havde ret til fradrag, få en såkaldt »windfall profit«. Disse kunder er nemlig frem til Domstolens afgørelse om momsfrigtagelsesforskriftens rækkevidde gået ud fra, at der ikke var adgang til fradrag for indgående moms. Dette uventede fradrag ville gøre de modtagne ydelser billigere til skade for momsindtægterne og dermed forstørre kundernes (bl.a. også sagsøgerens) fortjenstmargen. Ifølge den forelæggende ret drejer det sig samlet set om mellem ca. 575 mio. og ca. 1,15 mia. EUR (her om 480 000 EUR).

43. Af denne grund spørger den forelæggende ret i det første og det andet spørgsmål, som kan behandles samlet, hvorvidt der i forbindelse med en sådan fælles fejltagelse og den manglende efterberegning af den egentligt skyldige moms overhovedet kan tales om »moms, som skal betales eller er betalt« i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), som kunden kan neutralisere via fradrag. Dette vedrører den principielle adgang til fradrag (jf. afsnit C).

44. Det tredje spørgsmål vedrører foretagelsen af fradraget og dermed fradragets størrelse, når kunden på grund af den ovenfor omtalte fælles fejltagelse ikke er i besiddelse af en faktura, som specifikt angiver den egentligt skyldige moms (jf. afsnit B). Den forelæggende rets fjerde spørgsmål vedrører visse enkeltheder i forbindelse med den fælles fejltagelse samt andre alternativer til en genoprettelse, ved hvilken der ikke ville være tale om nogen »windfall profit«. Disse spørgsmål vil blive inddraget i forbindelse med de øvrige spørgsmål.

45. På grund af den omstændighed, at et svar på det første og det andet spørgsmål egentlig kun er påkrævet, såfremt det følger af svaret på det tredje spørgsmål, at fradrag også er muligt uden en faktura med særskilt angivelse af moms, vil jeg først besvare det tredje spørgsmål. Dette spørgsmål vedrører gennemførelsen af fradraget og spørgsmålet om, hvorvidt den i momsdirektivets artikel 178, litra a), krævede *besiddelse af en faktura* er en betingelse for

fradraget – som fastslået af Domstolen i Volkswagen-dommen⁷ og Biosafe-dommen⁸ (B.2) – eller om denne betingelse på grund af Domstolens afgørelse i Vădan-dommen⁹ er forældet (se herom i afsnit B.3).

B. Fakturaens betydning i forbindelse med fradrag (det tredje præjudicielle spørgsmål)

1. Indledende bemærkninger

46. Momsdirektivets artikel 167 er udgangspunktet for en vurdering af spørgsmålet om, hvorvidt en faktura, som specifikt angiver den skyldige moms, er en betingelse for fradrag. Denne bestemmelse fastsætter, at fradragsretten (kundens) indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift (og dermed leverandørens afgiftspligt – momsdirektivets artikel 63) forfalder. Dette forudsætter ikke en faktura.

47. Mens formålet med momsdirektivets artikel 167 i princippet er en tidsmæssig overensstemmelse mellem leverandørens afgiftspligt og kundens fradrag, modificerer momsdirektivets artikel 178 dette princip. Efter den sidstnævnte bestemmelse er det således ikke alene en betingelse for effektiv foretagelse af fradraget, at leverandørens afgiftspligt er forfaldet, men også, at kunden er i *besiddelse af en faktura*. Samtidig skal denne faktura også indeholde visse oplysninger (jf. momsdirektivets artikel 226).

48. Enten kan fradragsretten i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 167 og 63 allerede udøves, når leveringen finder sted. Så er det alene afgørende, om den betalte pris til trods for den fælles fejltagelse indeholder moms (se herom i afsnit C.3), eller også afhænger det i henhold til momsdirektivets artikel 178 ligeledes af besiddelsen af en tilsvarende faktura, som angiver det overvæltede momsbeløb.

49. Efter min opfattelse er den anden tilgang korrekt. Alene denne opfattelse er ved nærmere betragtning også forenelig med Domstolens hidtidige praksis. I denne forbindelse må der først sondres mellem fradragsrettens indtræden *i materiel henseende* og fradragsrettens indtræden *hvad størrelsen angår*.

50. Hvis man ser nærmere på Domstolens praksis, er der i denne hidtil hovedsageligt taget stilling til fradragsrettens indtræden *i materiel henseende*. Herefter udgør fradragsretten og dermed retten til tilbagebetaling således en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled¹⁰. Ifølge Domstolens faste praksis kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet, at der indrømmes fradrag for indgående moms eller tilbagebetaling heraf, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt,

⁷ – Dom af 21.3.2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

⁸ – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

⁹ – Dom af 21.11.2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

¹⁰ – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 46), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt, EU:C:2020:936, præmis 79), af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 36), og af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 39).

selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser¹¹. Der gælder dog en undtagelse herfra, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt¹².

51. Momsdirektivets artikel 168, litra a) – som vedrørende kundens fradrag nævner »den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for [...] ydelser, der vil blive [...] leveret til ham af en anden afgiftspligtig person« – understreger fradragets betydning og formål. Som følge af momsens karakter af forbrugsskat¹³ og den indirekte afgiftsteknik skal den fradragsberettigede kunde via fradraget kunne fritages for den moms, der med prisen er overvæltet på kunden – og som en anden (leverandøren – her Royal Mail) skal betale.

52. Tager man denne tanke alvorligt, skulle man egentlig rette fokus mod sagsøgerens faktiske betaling af prisen. Først hermed er sagsøgeren nemlig reelt (indirekte) pålagt at betale moms. Fastsættelsen i momsdirektivets artikel 167a viser imidlertid, at den for direktivet ansvarlige lovgiver også allerede inden betalingen yder fradrag. Denne bestemmelse muliggør en begrænsning af fradraget til tidspunktet for betalingen, såfremt også afdragspligten først indtræder, når der er modtaget betaling. Dette giver kun mening, hvis fradrag i de øvrige tilfælde er mulig allerede før, der er modtaget betaling.

53. Dermed står det fast, at den for direktivet ansvarlige lovgiver tager udgangspunkt i, at kunden normalt pålægges moms allerede før, betaling er sket, men efter leveringen. På dette tidspunkt er fradragsretten allerede indtrådt *i materiel henseende*.

2. Fradragsrettens indtræden hvad størrelsen angår

54. Denne konklusion siger imidlertid ikke noget om fradrag *hvad størrelsen angår*. Der tilkommer i denne forbindelse momsdirektivets artikel 178, litra a), afgørende betydning.

55. Leveringen alene siger nemlig endnu ikke noget om størrelsen af den belastning, som kunden pålægges med den i prisen indkalkulerede moms. Det er imidlertid nødvendigt for at kunne udnytte fradragsretten. Helt tydeligt bliver dette i tilfælde som her, hvor parterne er fælles om at have taget fejl vedrørende transaktionens afgiftsfrihed. Ifølge de kontraktlige vilkår gik Royal Mail og sagsøgeren jo ud fra, at der ikke indgik moms i den aftalte pris. Hvis der skulle vise sig at blive tale om moms, skulle sagsøgeren ifølge de kontraktlige vilkår afholde denne yderligere udgift. Dette er ikke sket, selv om ydelsen utvivlsomt blev leveret. Leveringen i sig selv indeholder således ikke noget udsagn om, hvorvidt sagsøgeren er pålagt moms.

¹¹ – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 47), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt, EU:C:2020:936, præmis 80), af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 41), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58), af 30.9.2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39), af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63).

¹² – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 48), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 81), og af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 42 og den deri nævnte praksis).

¹³ – Jf. dom af 10.4.2019, PSM »K« (C-214/18, EU:C:2019:301, præmis 40), af 18.5.2017, Latvijas Dzēlceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 69), af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), og af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19).

56. Det er derfor logisk, hvis den for direktivet ansvarlige lovgiver ikke alene knytter udøvelsen af fradragsretten til leveringen, men derimod i momsdirektivets artikel 178, litra a), herudover kræver, at kunden skal »være i besiddelse af en faktura«¹⁴.

57. Kravet om besiddelse af en faktura tjener også til at gennemføre det i momsretten forankrede princip om afgiftsneutralitet. Neutralitetsprincippet fremstår som et grundlæggende princip¹⁵, der udspringer af momsens karakter af forbrugerafgift. Princippet indebærer bl.a., at virksomheden i egenskab af afgiftsopkræver på vegne af staten principielt helt skal aflastes for afgiftsbyrden¹⁶, forudsat at den erhvervsmæssige virksomhed selv har til formål at udføre (principielt) afgiftspligtige transaktioner¹⁷.

58. Det følger af aflastningstanken¹⁸, at en ret til fradrag kun kommer i betragtning, såfremt kunden faktisk er belastet af moms¹⁹. Kunden er imidlertid ikke belastet allerede ved leveringen, men først ved betalingen af modydelsen (jf. ovenfor, punkt 52 og 55). Tanken bag ordningen i momsdirektivets artikel 178, litra a), er åbenbart, at der i reglen foretages en betaling inden for kort tid, når der foreligger en faktura desangående. Dermed kan der allerede på dette tidspunkt også regnes med, at belastningen af kunden er nært forestående.

59. Dette bliver helt tydeligt i Domstolens tidligere praksis, hvori denne stadig anførte²⁰, at den øjeblikkelige udøvelse af fradragsretten forudsætter, at de afgiftspligtige personer i princippet ikke erlægger betaling og således heller ikke betaler moms i forudgående led, før de har modtaget en faktura eller et andet tilsvarende dokument, og at transaktionen således ikke før dette tidspunkt kan anses for at være momsbelagt.

60. Hvorvidt kunden er (eller vil blive) belastet med moms, viser sig nemlig først – som også Spanien, Den Tjekkiske Republik og Det Forenede Kongerige korrekt har gjort gældende – deraf, at denne moms er blevet indkalkuleret i modværdien, som kunden skal betale. I hvilket omfang der er indkalkuleret moms i modværdien, følger imidlertid alene af det tilgrundliggende retsforhold og af *afregningen af gennemførelsen heraf*. Afregningen af gennemførelsen af retshandlen sker ved fremsendelse af en faktura, i hvilken leverandøren fremlægger sine beregninger.

61. I momsbeskatningen som kollektiv procedure er det først med fremlæggelsen af overvæltningen via prisen af moms, som skal betales, på kunden, at det sikres, at kunden kan vide – og skatte- og afgiftsmyndigheden kontrollere – med hvilket beløb kunden efter leverandørens opfattelse er belastet af moms. Dermed ved kunden også, hvornår og med hvilket beløb kunden har mulighed for at neutralisere momsen ved hjælp af fradragsretten.

62. Hvis begge parter, som her, samt skatte- og afgiftsmyndigheden fejlagtigt er gået ud fra, at der var tale om en afdragsfri transaktion, bliver der med den aftalte modværdi – hvilket alle aktører undtagen sagsøgeren korrekt har understreget – ikke *overvæltet* nogen moms fra leverandøren på

¹⁴ – Således også generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 60).

¹⁵ – Domstolen taler i dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 43), om et fortolkningsprincip.

¹⁶ – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

¹⁷ – Dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), og af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), samt mit forslag til afgørelse Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

¹⁸ – Således allerede i mine forslag til afgørelse Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 59 ff.) og Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 ff.).

¹⁹ – Endvidere generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

²⁰ – Dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 35).

kunden. Derfor har leverandøren heller ikke angivet nogen moms i fakturaen. Såfremt begge parter efter opdagelsen af fejlen havde indgået aftale om en tilpasning af kontrakten og indkalkuleret den manglende moms i prisen, ville dette også fremgå af den pågældende faktura, på basis af hvilken kunden så også ville have kunnet udøve sin fradragsret. Tilsvarende ville Royal Mail i henhold til momsdirektivets artikel 203 senest ved udstedelsen af fakturaen²¹ skulle betale den efterfølgende angivne moms. Den med momsdirektivets artikel 178, litra a), ønskede sammenhæng mellem fradrag og afgiftspligt ville dermed være genoprettet.

63. Hermed er kravet om en faktura i momsdirektivets artikel 178, litra a), således netop det i momsdirektivet benyttede middel til en for alle involverede (inklusive skatte- og afgiftsmyndigheden) fornuftig overførsel af belastningen med moms fra leverandøren (som skal betale afgiften) til kunden (som bærer den ved hjælp af en faktura). Først dermed kan kunden se, om kunden efter leverandørens opfattelse skal belastes med moms. Kunden kan derefter ved hjælp af denne faktura – i hvilken kunden kan se belastningen – aflaste sig selv med det pågældende beløb.

64. I Volkswagen-dommen²² og Biosafe-dommen²³ har Domstolen allerede klargjort denne betydning af besiddelsen af en faktura som nødvendigt transportmiddel for momsbelastningen og betingelse for en aflastning ved hjælp af fradrag. Dette har også Det Forenede Kongerige og Den Tjekkiske Republik lagt vægt på.

65. Dommen i Volkswagen-sagen omhandlede en situation, hvor parterne gik ud fra, at der var tale om transaktioner, som ikke var afgiftspligtige. Efter at fejltagelsen var blevet opdaget, blev der flere år senere første gang udstedt fakturaer med særlig angivelse af moms og indgivet anmodning om tilbagebetaling i overensstemmelse med tilbagebetalingsdirektivet. Domstolen erklærede²⁴, at det under disse omstændigheder var objektivt umuligt for kunden at udøve retten til tilbagebetaling inden denne berigtigelse, idet virksomheden »ikke rådede over fakturaerne tidligere eller vidste, at der skulle betales moms. Det var nemlig først efter denne berigtigelse, at de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, var opfyldt«.

66. Biosafe-dommen vedrørte en situation, som lignede den her foreliggende, men hvor der i et tilfælde af fælles fejltagelse ønskedes fradrag med den rigtige sats. Satsen blev først sat for lavt, og leverandøren korrigerede efter flere år sin faktura, idet det særskilt angivne momsbeløb blev forhøjet. Også her konkluderede Domstolen²⁵, at det var objektivt umuligt for kunden at udøve retten til tilbagebetaling inden denne berigtigelse, idet kunden »ikke [rådede] over de berigtigede dokumenter af de oprindelige fakturaer tidligere eller vidste, at der skulle betales supplerende moms. Det var nemlig først efter denne berigtigelse, at de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, var opfyldt«.

67. I begge tilfælde accepterede Domstolen korrekt først en belastning af kunden på det tidspunkt, hvor kunden disponerede over en passende faktura, af hvilken belastningen med moms fremgik. Sagsøgeren i den foreliggende sag disponerer imidlertid ikke over en sådan korrigeret faktura.

²¹ – Momsdirektivets artikel 203 er i modsætning til sagsøgerens opfattelse ikke alene en »bedrageribestemmelse«, men sikrer derimod også sammenhængen mellem fradraget *ved hjælp af* en faktura og afgiftspligten *på grund af* en faktura.

²² – Dom af 21.3.2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁴ – Dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 49 og 50).

²⁵ – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 42 og 43).

68. Derudover er det, som allerede påpeget af Domstolen²⁶, først besiddelsen af en faktura, der gør det muligt for skatte- og afgiftsmyndigheden at kontrollere, om der består en afgiftspligt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til momsfradrag. I denne forbindelse vil kontrollen være mere effektiv, jo flere oplysninger en sådan faktura indeholder, hvilket forklarer den efterhånden meget omfattende liste i momsdirektivets artikel 226. Også dette taler for, at besiddelsen af en faktura med angivet moms er relevant og således udgør en materiel betingelse for fradraget. Det er derfor ikke muligt for sagsøgeren at foretage fradrag uden en sådan faktura.

3. Mulighed for fradrag uden faktura?

a) Domstolens praksis vedrørende en sagkyndigs dokumentation for fradragsret

69. Noget andet følger – som jeg allerede andetsteds har redegjort for²⁷ – heller ikke af Domstolens afgørelse i Vădan-sagen²⁸. I denne dom fastslog Domstolen ganske vist i præmis 42, at en streng anvendelse af det formelle krav om *fremlægelse* af fakturaer er i strid med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, eftersom det på en uforholdsmæssig måde forhindrer, at en afgiftspligtig person indrømmes afgiftsmæssig neutralitet i forbindelse med sine transaktioner.

70. Ved en overfladisk betragtning kunne man mene, at det derfor er muligt at foretage fradrag helt uden faktura og i strid med ordlyden i artikel 178. En sådan læsning af den citerede dom er imidlertid forkert.

71. For det første skulle Domstolen nemlig i den pågældende sag »alene« besvare spørgsmålet om, hvorvidt der kunne foretages fradrag for moms på grundlag af en sagkyndigs skøn over størrelsen af det sædvanlige fradrag ved byggeprojekter af den omhandlede art. Dette spørgsmål besvarede Domstolen med rette benægtende. Momsfradraget tager udgangspunkt i den *faktiske* momsbyrde og ikke i den *sædvanlige* momsbyrde. Det var imidlertid kun den sidstnævnte, som den sagkyndige kunne påvise ved et skøn.

72. For det andet forblev det under hele sagen uafklaret, om der nogensinde var blevet udarbejdet fakturaer med angivelse af moms. Det stod kun fast, at de oprindelige fakturaer ikke længere var læselige, og at skatte- og afgiftsmyndigheden havde insisteret på at få forelagt de originale dokumenter. Sidstnævnte er dog ikke foreneligt med direktivet. Direktivet kræver ikke, at den afgiftspligtige person ved den afgiftsretlige kontrol stadig er i besiddelse af fakturaen og kan fremlægge denne, men blot, at den pågældende var i besiddelse af en faktura på det tidspunkt, hvor momskravet blev gjort gældende. Hvis fakturaen derefter går tabt, kan den afgiftspligtige naturligvis anvende alle mulige beviser (som regel kopier) til at godtgøre, at den pågældende på et tidspunkt var i besiddelse af en faktura, hvoraf der fremgik en momsbyrde af en vis størrelse.

²⁶ – Dom af 15.11.2017, Geissel og Butin (C-374/16 og C-375/16, EU:C:2017:867, præmis 41), og af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 27); se også mit forslag til afgørelse Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punkt 30, 32 og 46).

²⁷ – Jf. mit forslag til afgørelse Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 70 ff.).

²⁸ – Dom af 21.11.2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

73. Derfor vedrørte Domstolens bemærkninger i Vădan-dommen med rette kun *beviset* for fradragsretten²⁹. De materielle betingelser (dvs. de betingelser, der følger af momsdirektivets artikel 167 og 178) for fradraget kan godtgøres ved hjælp af alle mulige beviser – men en sagkyndigs bevis vedrørende den moms, der sædvanligvis pålægges, er dog *i sig selv* uegnet som bevis³⁰. Denne konklusion fremgår efter min opfattelse entydigt af den nævnte doms konklusion, hvis man læser den i sammenhæng med spørgsmålene og de meddelte faktiske omstændigheder.

b) Domstolens praksis vedrørende det tidspunkt, hvor fradragsretten kan udøves

74. Med denne forståelse af Vădan-dommen³¹ er der heller ikke tale om modstrid med den praksis, i hvilken Domstolen har beskæftiget sig med den konkrete periode³², i hvilken momsfradraget skal gøres gældende. I disse afgørelser har Domstolen således altid fokuseret på den afgiftspligtige kundes besiddelse af en faktura³³.

75. Domstolen anførte således i dommen i sagen Terra Baubedarf-Handel udtrykkeligt følgende: »Hvad angår proportionalitetsprincippet bliver dette princip på ingen måde tilsidesat ved, at der stilles krav om, at den afgiftspligtige fratrækker indgående moms for den afgiftsperiode, hvor såvel betingelsen om besiddelse af en faktura eller et tilsvarende dokument som betingelsen om fradragsrettens indtræden er opfyldt. For det første er dette krav i overensstemmelse med et af sjette direktivs formål, nemlig at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne (beviser), og for det andet [...] sker betaling for levering af goder eller tjenesteydelser, og dermed betaling af indgående moms, normalt ikke før modtagelsen af en faktura«³⁴. I Senatex-dommen³⁵ fastslog Domstolen, at retten til momsfradrag i princippet skal udøves i den periode, hvor denne ret for det første indtræder, og hvor den afgiftspligtige person for det andet »er i besiddelse af en faktura«.

76. Hvis besiddelsen af en faktura er afgørende for, i hvilken periode retten til momsfradrag kan gøres gældende, er denne besiddelse imidlertid heller ikke alene et formelt, men et materielt kriterium. Momsfradraget forudsætter dermed besiddelsen af en relevant faktura.

c) Domstolens praksis vedrørende berigtigelse af en ufuldstændig henholdsvis fejlbehæftet faktura med tilbagevirkende kraft

77. Dette følger endelig også af Domstolens nyere praksis vedrørende berigtigelse af en faktura med tilbagevirkende kraft³⁶. Heri sonderer Domstolen ganske vist mellem materielle og formelle krav vedrørende fradragsretten. Sidstnævnte omfatter de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at momssystemet fungerer korrekt, såsom

²⁹ – Dom af 21.11.2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 44: »fremlægge objektive beviser for«, præmis 45: »beviser«, præmis 47: »bevis« og præmis 48: »fremlægge beviser«).

³⁰ – Fuldstændig korrekt dom af 21.11.2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 45 – et skøn kan ikke erstatte sådanne beviser).

³¹ – Dom af 21.11.2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² – Dette var f.eks. tilfældet i dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), og af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

³³ – Ligeledes også generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 58); se også mit forslag til afgørelse Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 65 ff.).

³⁴ – Dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 37).

³⁵ – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 35).

³⁶ – Dette gælder f.eks. for domme af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) og Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), og dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297).

forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse³⁷. Det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver desuden, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser³⁸. Når skatte- og afgiftsmyndigheden er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan den således ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder³⁹.

78. Domstolens praksis vedrørende de formelle mangler, der ikke er til hinder for fradrag af indgående moms, omhandler imidlertid ved en nærmere læsning aldrig besiddelsen af en faktura som sådan (henholdsvis eksistensen af en faktura), men derimod altid detaljer i fakturaens udformning⁴⁰.

79. I denne retspraksis er der således kun tale om manglende opfyldelse af *visse* formelle betingelser og ikke om manglende opfyldelse af *alle* formelle betingelser. Derfor kan det ikke udledes af denne retspraksis, at en fradragsret kan indtræde uden besiddelse af en faktura. Domstolen selv anfører ligeledes kun, at »besiddelse af en faktura, som indeholder de oplysninger, der er nævnt i medfør af artikel 226 i direktiv 2006/112, udgør en formel betingelse og ikke en materiel betingelse med hensyn til retten til momsfradrag«⁴¹. Dette er korrekt. Opfyldelsen af *alle* angivelser, der er nævnt i listen i momsdirektivets artikel 226, udgør en formel betingelse. Disse angivelser kan – såfremt de ikke er absolut nødvendige (jf. nærmere herom punkt 81 ff.) – også tilføjes eller ændres efterfølgende (f.eks. i henhold til momsdirektivets artikel 219). *Besiddelsen* som sådan af en faktura i henhold til momsdirektivets artikel 178 er imidlertid en konkret tilstand og dermed ikke en sådan formel betingelse⁴².

80. Desuden har Domstolen på grundlag af dette udsagn »blot« konkluderet, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og 7) (præcis beskrivelse af omfang og art af ydelsen og angivelse af leveringsdatoen), såfremt den er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle

³⁷ – Dom af 28.7.2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 47); jf. i denne retning dom af 11.12.2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 41 og 42 og den deri nævnte retspraksis).

³⁸ – Dom af 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 47), af 18.11.2020, *Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer)* (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80), af 19.10.2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 41), af 28.7.2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45), af 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), af 9.7.2015, *Salomie og Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58), af 30.9.2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39), af 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), og af 8.5.2008, *Ecotrade* (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63).

³⁹ – Dom af 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), og af 9.7.2015, *Salomie og Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58 og 59); jf. i denne retning ligeledes dom af 1.3.2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43), dog med henvisning til ordningen for omvendt betalingspligt, og af 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), også i et tilfælde med omvendt betalingspligt.

⁴⁰ – Således med udtrykkelig præcisering i dom af 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 39 ff.). Dommen af 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 35 og 49), vedrørte ligeledes en faktura, hvoraf besiddelsen var uomtvistet, men hvori oplysningerne til dels var upræcise. Dommen af 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45), nævner også besiddelsen af en oprindelig faktura.

⁴¹ – Dom af 15.11.2017, *Geissel og Butin* (C-374/16 og C-375/16, EU:C:2017:867, præmis 40), og af 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 38 og tilsvarende i præmis 29 (»besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 226«)). Tilsvarende også dom af 21.3.2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 42), og af 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 47).

⁴² – Domstolen synes også at lægge dette til grund (dom af 30.9.2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 45), når den taler om, at momsdirektivets artikel 178 er til hinder for pålæggelsen af yderligere formaliteter. I så fald kan momsdirektivets artikel 178 jo ikke selv være en ren formalitet. Dom af 12.4.2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 43), og af 21.3.2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 50), præciserer ligeledes, at de materielle og formelle betingelser for at gøre fradragsretten gældende, først er opfyldt efter besiddelsen af en faktura, hvoraf momsbyrden fremgår.

betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt⁴³. Det samme gælder for de oplysninger, der er nævnt i artikel 226, nr. 3) (angivelse af leverandørens momsregistreringsnummer)⁴⁴ eller i artikel 226, nr. 2) (angivelse af fakturanummeret)⁴⁵. Som følge heraf har Domstolen tillagt en berigtigelse af en (formelt ukorrekt) faktura, som allerede var i kundens besiddelse, tilbagevirkende kraft⁴⁶.

81. Dette er overbevisende. Et dokument, som godtgør en leverance eller en ydelse, er allerede en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a), når både kunden og skatte- og afgiftsmyndigheden på grundlag heraf kan fastslå, hvornår og for hvilke transaktioner en given leverandør har overvæltet momsen på den enkelte modtager og med hvilket beløb. Dette kræver oplysninger om leverandøren, kunden, ydelsens genstand, prisen og den særligt angivne moms⁴⁷. Såfremt disse fem grundlæggende oplysninger foreligger, er – som jeg også tidligere har redegjort for andetsteds⁴⁸ – hensigten og formålet med fakturaen opfyldt, og fradragsretten er endeligt indtrådt⁴⁹.

82. Den omstændighed, at enkelte af de oplysninger, der fremgår af momsdirektivets artikel 226, mangler, er dog ikke til hinder for fradragsretten, hvis sådanne mangler berigtiges i den administrative procedure eller i den retslige procedure. Dette følger endelig også af Domstolens praksis vedrørende berigtigelse af en faktura med tilbagevirkende kraft⁵⁰.

83. Hvis en fakturas manglende oplysninger imidlertid – som her – vedrører den særlige momsangivelse, som er et af de grundlæggende kriterier for en faktura, som skal berettige til momsfradrag, mistes allerede retten til fradrag alene af denne grund. Kunden kan ikke gøre en fritagelse for en momsbelastning gældende med en faktura, som angiver en afdragsfri ydelse. Det Forenede Kongerige taler med rette om en forudsætning for et fradrag. Af en sådan faktura fremgår nemlig ingen momsbelastning. Uden en sådan faktura som »transportmiddel« for belastningen er betingelserne i momsdirektivets artikel 178, litra a), ikke opfyldt.

84. Også en sammenligning mellem momsdirektivets artikel 178, litra a) og f), viser tydeligt, at den for direktivet ansvarlige lovgiver for et normalt tilfælde med indirekte beskatning [litra a)] har opstillet en betingelse yderligere – besiddelsen af en faktura. Denne betingelse er netop ikke

⁴³ – Dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 43).

⁴⁴ – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 40 ff.).

⁴⁵ – Dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45), tilsvarende også dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 53 og 57).

⁴⁶ – Jf. domme af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 43) og Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 44), og dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34).

⁴⁷ – I denne retning også Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). Jf. dom af 12.3.2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, præmis 23, af 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, præmis 17, og af 20.10.2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, præmis 19.

⁴⁸ – Se mit forslag til afgørelse Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 93 og 94).

⁴⁹ – Med hensyn til kriteriet »særskilt angivet moms« følger dette allerede af Domstolens afgørelser i Volkswagen-dommen og i Biosafe-dommen, hvori der forelå fakturaer, hvor angivelsen af momsen manglede, for at momsfradraget kunne gøres gældende med det relevante beløb. Jf. dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 42 og 43), og af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 49 og 50).

⁵⁰ – Dette gælder f.eks. for domme af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 43) og Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 44), samt dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34).

nødvendig⁵¹ og derfor ikke fastsat for et særtilfælde med direkte beskatning [litra f)] – omvendt betalingspligt. Denne lovgivningsmæssige beslutning ville imidlertid blive tilsidesat, hvis besiddelsen af en faktura blev betegnet som en ren formalitet uden betydning.

d) Delkonklusion

85. Det følger således både af momsdirektivets ordlyd og af Domstolens praksis, at det er en forudsætning for at kunne gøre et fradrag gældende, at kunden på et tidspunkt har været i besiddelse af en faktura, i hvilken momsen er angivet særskilt med det relevante beløb. Da dette ikke var tilfældet her, er sagsøgerens fradrag allerede af denne grund udelukket.

4. Konklusion

86. Svaret på det tredje spørgsmål er, at fradragsretten forudsætter levering af en ydelse og besiddelse af en faktura [jf. momsdirektivets artikel 178, litra a)], som dokumenterer overvæltningen af momsen ved den særskilte angivelse af momsen. Som følge heraf er sagsøgeren i det foreliggende tilfælde uden en sådan faktura ikke berettiget til at gøre et fradrag gældende.

C. Subsidiært: »moms, som skal betales eller er betalt« som omhandlet i momsdirektivets artikel 168, litra a) (det første og det andet præjudicielle spørgsmål)

87. For det tilfælde, at Domstolen enten måtte lade spørgsmålet om kravet om besiddelse af en faktura med angivelse af momsen stå åbent eller vurdere det anderledes, er der et praktisk behov for at besvare den forelæggende rets første og andet spørgsmål.

88. Med disse to spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om den faktisk betalte pris altid består af et afdragspligtigt nettobeløb og den moms, der pålægges dette beløb. Dette handler om fortolkningen af momsdirektivets artikel 73 og 78, som vedrører afgiftsgrundlaget (jf. herom i afsnit 2). Derudover vil den forelæggende ret gerne vide, om kunden – når der i prisen indgår en momsdel – i henhold til direktivets artikel 168, litra a), kan gøre et fradrag gældende for moms på ydelsen, som faktisk »skal betales eller er betalt«, også når begge parter på grund af en fælles fejltagelse er gået ud fra, at der var tale om en afgiftsfri ydelse. Sidstnævnte handler om fortolkningen af momsdirektivets artikel 168, litra a). Det skal i denne forbindelse afklares, hvis moms, som »skal betales eller er betalt« (se herom i afsnit 1), der er tale om, og om der er tale om den konkrete moms, som skal betales, eller om den moms, der ved korrekt anvendelse af loven egentlig (abstrakt) skal betales (jf. herom i afsnit 3).

1. Begrebet »moms, som skal betales eller er betalt« i momsdirektivets artikel 168, litra a)

89. Momsdirektivets artikel 168, litra a), er afgørende for sagsøgerens relation (som kunde) til skatte- og afgiftsmyndigheden. Denne bestemmelse taler om fradrag af den moms, som »skal betales eller er betalt«. Det skal afklares, hvilken moms der hermed refereres til. I betragtning kommer enten den moms, som »skal betales eller er betalt« af Royal Mail (dvs. leverandøren), eller den moms, som »skal betales eller er betalt« af sagsøgeren (dvs. kunden).

⁵¹ – Dette er udtrykkeligt bekræftet ved dom af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 47 og 51). Her har fakturaen nemlig ikke funktion som et transportmiddel for momsbelastningen (herom udførligt ovenfor i punkt 60. ff.), da leverandøren ikke skal betale og derfor heller ikke skal overvælte nogen moms.

90. Da momsdirektivets artikel 168, litra a), imidlertid vedrører fradrag i forbindelse med en indgående ydelse, er svaret klart. På dette stadie – dvs. ved kundens modtagelse af en indgående ydelse – er det kun en enkelt person, der skal betale moms, henholdsvis kan momsen kun være betalt af en enkelt person. Denne person er her leverandøren, altså Royal Mail.

91. Om kunden skal betale eller har betalt moms, afhænger alene af kundens udgående transaktioner – momsdirektivets artikel 168 taler om kundens »afgiftspligtige transaktioner«. Sidstnævnte bekræftes modsætningsvist af momsdirektivets artikel 169, som herudover hjemler fradrag for bestemte afdragsfrie udgående transaktioner. Som følge heraf er det på dette stadie slet ikke klart, om kunden på noget tidspunkt vil skulle betale moms til staten. Domstolen har endvidere allerede flere gange afgjort⁵², at også en mislykket virksomhed uden udgående transaktioner (som ikke på noget tidspunkt har skullet betale eller slet ikke har betalt moms) har en ret til momsfradrag. Allerede af denne grund kan formuleringen i momsdirektivets artikel 168, litra a), ikke vedrøre en sådan virksomhed.

92. I relation til sine indgående transaktioner skal kunden nemlig – uden for situationerne med omvendt betalingspligt i henhold til momsdirektivets artikel 194 ff. – ikke betale moms og kan heller ikke betale moms. Kunden skal – i henhold til civilretten – alene betale prisen for leveringen eller tjenesteydelsen. Kunden har alene mulighed for at betale denne pris. En del af prisen kan rent beregningsmæssigt svare til leverandørens momsgæld. Dette ændrer dog ikke på det faktum, at det ved kundens betaling af prisen alene er denne, der er betalt, og at der ikke skal betales eller er betalt nogen moms. Det er nemlig ikke leverandøren, men alene staten, som er afgiftskreditor.

93. Dette bekræftes af den efterfølgende ordlyd i momsdirektivets artikel 168, litra a). Der tales her om en »moms, som skal betales [...] i nævnte medlemsstat«. Prisen, henholdsvis den beregningsmæssigt heri indeholdte momsandel, skal imidlertid ikke betales i en medlemsstat, men påhviler den ene kontraktpart i relation til den anden. I denne forbindelse fastlægges den relevante lovgivning eller værnetinget i henhold til kontraktvilkårene og ikke i henhold til den momsretlige lokalisering.

94. Den i momsdirektivets artikel 168, litra a), nævnte »moms, som skal betales eller er betalt« hentyder således – i modsætning til Kommissionens opfattelse – til den moms, som den leverende virksomhed skal betale til eller har betalt til den pågældende medlemsstat.

2. Momsens andel af prisen på en formodet afgiftsfri tjenesteydelse

95. Et andet spørgsmål, som adskiller sig herfra, drejer sig om, hvorvidt der i den pris, som kunden skal betale (eller har betalt), er indeholdt en momsandel, som leverandøren skal betale, også selv om leverandøren alene eller i fællesskab med sin kontraktpartner (og eventuelt med skatte- og afgiftsmyndigheden) har taget udgangspunkt i en afgiftsfri ydelse. Dette spørgsmål besvares imidlertid ikke af momsdirektivets artikel 168, litra a), men af artikel 73 og 78 under hensyntagen til samme direktivs artikel 90.

⁵² – Dom af 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 18), af 29.2.1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 17), og af 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, præmis 23 og 24), samt mit forslag til afgørelse Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punkt 16 og 26).

96. Af momsdirektivets artikel 73 følger det, at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner. Direktivets artikel 78 indeholder en liste over bestemte elementer, som skal medregnes i afgiftsgrundlaget. I henhold til direktivets artikel 78, litra a), skal momsen ikke medregnes i dette grundlag.

97. Hvis en person således betaler en afgiftspligtig ydelse med 100, så indeholder denne ydelse allerede – sagsøgerens bemærkninger herom er korrekte – moms. Dette følger af momsdirektivets artikel 78, litra a). Da satsen i henhold til dette direktivs artikel 93 og 96 anvendes på afgiftsgrundlaget, og eftersom dette ikke indeholder nogen moms, må den modtagne pris imidlertid opdeles. Ved en sats på 20% fordeler de modtagne 100 sig derfor på afgiftsgrundlaget ($100/120$ af $100 = 83,33$) og på den moms, som leverandøren derfor skal betale ($20/120$ af $100 = 16,66$). Den sats på 20%, som i henhold til momsdirektivets artikel 93 og 96 skal anvendes på afgiftsgrundlaget på 83,33, giver således en moms på nøjagtig 16,66. Denne beregningsmetode er altid den samme og er uafhængig af kontraktlige vilkår og fejltagelser vedrørende den korrekte sats.

98. I overensstemmelse med hovedreglen i momsdirektivets artikel 73 er afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag nemlig den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor. Denne modværdi udgør en subjektiv værdi, dvs. den, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier⁵³. Denne regel skal anvendes i overensstemmelse med det nævnte direktivs grundlæggende princip, som består i, at formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger⁵⁴.

99. Domstolen betoner derfor korrekt i sin praksis, at når en salgsaftale er indgået, uden at momsen nævnes, og leverandøren ifølge national ret ikke kan få den moms tilbagebetalt af kunden, som senere opkræves af skatte- og afgiftsmyndigheden, har medregningen af hele prisen – uden fradrag af momsen – som det grundlag, momsen finder anvendelse på, til følge, at momsen påhviler denne leverandør. Dette er således i strid med princippet om, at momsen er en afgift på forbrug, som skal bæres af den endelige forbruger⁵⁵. En sådan medregning er endvidere i strid med den regel, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden ikke kan opkræve et momsbeløb, der er højere end det, den afgiftspligtige har opkrævet⁵⁶. Konklusionen på dette er, at den EU-retligt fastsatte moms allerede er indeholdt i (enhver) faktisk modtaget modværdi.

100. Det forekommer mig derimod tvivlsomt, om det rent faktisk – som Domstolen undertiden har redegjort for⁵⁷ – måtte forholde sig anderledes, alene fordi leverandøren i henhold til national ret har mulighed for at tilføje et supplement til den aftalte pris, der svarer til den afgift, der finder anvendelse på transaktionen, og få tilbagebetalt dette fra erhververen af varen. Såvel i

⁵³ – Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33), af 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 43), og af 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, præmis 13).

⁵⁴ – Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), og af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19).

⁵⁵ – Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 35).

⁵⁶ – Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 36), og af 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 44), af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 15), og af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 24).

⁵⁷ – Dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 37).

henhold til momsdirektivets artikel 90 som ifølge Domstolens praksis er afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor⁵⁸.

101. Såfremt modværdiens (dvs. prisens) størrelse efterfølgende ændres i henhold til en kontraktstilpasning, muliggør momsdirektivets artikel 90 en tilpasning, der – som Domstolen også allerede har redegjort for – kan føre til såvel en mindre som også efterfølgende til en højere afgiftspligt (dette følger allerede af momsdirektivets artikel 73)⁵⁹. Alene muligheden for at foretage en efteropkrævning indebærer imidlertid ikke, at kunden også har faktisk rådighed over et efteropkrævet beløb. I sidste ende kan dette imidlertid her lades henstå uafklaret, da en sådan efteropkrævning som følge af udløbet af den civile retlige forældelsesfrist ikke længere er mulig i det foreliggende tilfælde.

102. Det står dermed fast, at momsdirektivets artikel 168, litra a), refererer til den moms, som leverandøren skal betale, og at det følger af momsdirektivets artikel 73, 78 og 90, at den i lovgivningen fastsatte moms indgår i ethvert faktisk modtaget beløb. Det ovenfor (i afsnit B) besvarede spørgsmål om, hvorvidt denne iboende moms også er overvæltet på kontraktpartneren, således at denne er berettiget til fradrag, må holdes adskilt herfra.

3. Leverandørens abstrakt eller konkret skyldige moms?

103. Endelig skal det for så vidt »alene« afklares, om der i relation til et fradrag – ud over nødvendigheden af en faktura – med begrebet »moms, som skal betales« af leverandøren, refereres til den moms, der konkret skal betales. Dette spørgsmål vil ikke blive behandlet her, eftersom det på grund af den i mellemtiden indtrådte afgiftsretlige forældelse står fast, at den moms, der egentlig (i det mindste i henhold til EU-retten) skulle betales, ikke længere kan opkræves.

104. I modsat fald kunne der også med begrebet »moms, som skal betales«, refereres abstrakt til den moms, som egentlig (i det foreliggende tilfælde i det mindste i henhold til EU-retten) skal betales. Denne moms ville da ved en sats på 20% skulle beregnes i Det Forenede Kongerige som 20/120 af den modtagne pris.

105. Af Domstolens praksis følger det i denne forbindelse klart og tydeligt, at kundens fradrag er uafhængigt af leverandørens konkrete behandling og håndhævelse af momskravet. Domstolen har for så vidt i sin faste praksis fastslået, at det ikke har betydning for den afgiftspligtige persons fradragsret, om den moms, som skulle betales for det forudgående eller det efterfølgende salg af de pågældende genstande, rent faktisk blev betalt til statskassen. Der skal nemlig pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, fratrukket den moms, som direkte har belastet de forskellige omkostningselementer⁶⁰.

⁵⁸ – Således udtrykkeligt dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33), af 26.4.2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 og C-129/11, EU:C:2012:248, præmis 43), og af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 15).

⁵⁹ – Jf. hertil dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 27), og mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 63 ff.).

⁶⁰ – Dom af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 28), af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 40), og af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 54), samt kendelse af 3.3.2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, præmis 26).

106. Denne retspraksis viser, at kundens konkrete fradrag er uafhængigt af leverandørens konkrete afgiftspligt. Dermed har det heller ikke nogen betydning, om leverandøren her måtte have kunnet gøre indsigelse mod en efterfølgende afgiftsfastsættelse eller ej (spørgsmål 4a).

107. I bekræftende fald må begrebet »moms, som skal betales« af leverandøren, som via prisen er overvæltet på kunden, og som denne ved hjælp af fradrag kan neutralisere, også principielt skulle anskues i abstrakt forstand. Herved refereres der således til den moms, som egentlig (i abstrakt forstand) skal betales. Hverken kontraktparternes fælles fejl (inklusive skatte- og afgiftsmyndighedens fejl) eller det faktum, at skatte- og afgiftsmyndigheden af hensyn til retsstatsprincipper og af praktiske grunde har givet afkald eller ville skulle give afkald på en efterfølgende afgiftsfastsættelse, og at leverandørens afgiftspligt i mellemtiden er forældet, har nogen indflydelse herpå.

4. Konklusion

108. Det følger heraf, at der med begrebet »moms, som skal betales eller er betalt«, i momsdirektivets artikel 168, litra a) fra en dogmatisk synsvinkel refereres til den moms i abstrakt forstand og af den korrekte størrelse, som skal betales af leverandøren, og som er indeholdt i den faktisk modtagne pris.

109. Dette har dog først praktisk betydning for kunden, når kunden modtager en relevant faktura med angivelse af moms, som påviser overvæltningen af denne afgift på kunden. En sådan faktura vil leverandøren imidlertid i tilfælde af en fælles fejl først udstede til kunden, hvis leverandøren enten selv må bære risikoen for den korrekte momsretlige vurdering, eller hvis kunden efterfølgende betaler den moms, der som følge af den fælles fejl endnu ikke er overvæltet på kunden, og prisen således tilpasses i overensstemmelse hermed.

VI. Forslag til afgørelse

110. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Supreme Court of the United Kingdom (Det Forenede Kongeriges øverste domstol) således:

- »1) Den i artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 omtalte »moms, som skal betales eller er betalt«, omfatter den moms, som den leverende virksomhed egentlig skal betale eller har betalt til medlemsstaten.
- 2) Det følger af momsdirektivets artikel 73 og 78 under hensyntagen til samme direktivs artikel 90, at afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag er den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor, og som momsen allerede indgår i.
- 3) Fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), forudsætter imidlertid udførelse af ydelsen og besiddelse af en faktura [jf. momsdirektivets artikel 178, litra a)], som dokumenterer overvæltningen af momsen. Det er derimod ikke muligt at foretage fradrag uden besiddelse af en faktura, som særskilt angiver momsen.
- 4) Den kunde, som ikke inden udløbet af den civilretlige forældelsesfrist sørger for at tilvejebringe en faktura med særskilt angivelse af momsen, kan uden en sådan faktura heller ikke over for skatte- og afgiftsmyndigheden gøre et krav på fradrag gældende.

- 5) Da kundens fradrag er uafhængigt af leverandørens konkrete afgiftspligt, har det ikke nogen betydning, om leverandøren ville kunne gøre en indsigelse mod en afgiftspligt gældende på egne vegne.«