



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 30. november 2017¹

Sag C-8/17

**Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
mod
Flexipiso – Pavimentos SA**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supremo Tribunal de Justiça (øverste domstol, Portugal))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – merværdiafgift – fradrag for indgående moms –
begrænsning af fradraget – fradragsrettens indtræden«

I. Indledning

1. I den foreliggende sag skal Domstolen i forbindelse med en civil tvist om salgsprisens størrelse afklare et momsretligt spørgsmål.
2. Parterne lagde ved aftalens indgåelse til grund, at der skulle anvendes en nedsat afgiftssats. Efter at afgiftsmyndigheden senere havde fastsat den korrekte normalsats, er spørgsmålet nu, om leverandøren efterfølgende kan forlange dette beløb fra den sagsøgte kunde. Sagsøgte nægter dette, da sagsøgte ikke længere kan gøre sin fradragsret gældende, idet fristen for at gøre denne ret gældende er udløbet.
3. Domstolen skal nu i denne sag og i den verserende sag Volkswagen AG², som omhandler et lignende emne, tage stilling til, hvornår fradragsretten opstår i fuld (dvs. den objektivt korrekte) størrelse. Der kan være tale om, at den opstår allerede på tidspunktet for levering af ydelsen og besiddelse af en faktura, selv om denne angiver et for lavt afgiftsbeløb (i den foreliggende sag i 2008). Alternativet er, at fradragsretten i fuld højde først opstår ved udstedelsen af den faktura, som angiver det korrekte (højere) afgiftsbeløb (i den foreliggende sag i 2012).
4. Den foreliggende sag skal i denne forbindelse ses i sammenhæng med Barlis 06-sagen³ og Senatex-sagen⁴. I denne sag afgjorde Domstolen, at en forkert faktura ikke har indflydelse på fradragsrettens opståen. Domstolen har således nu mulighed for at videreudvikle denne retspraksis.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Sag C-533/16 – Volkswagen AG.

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

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

II. Retsforskrifter

A. EU-retlige forskrifter

5. Artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem⁵ er affattet således:

»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

[...]«

6. Direktivets artikel 178 er affattet således:

»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 afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[...]«

7. Direktivets artikel 226 indeholder følgende bestemmelse:

»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:

[...]

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

[...]«

B. Portugisisk ret

8. I portugisisk ret fastsætter artikel 7 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (momsloven, herefter »CIVA«):

»1. Uanset bestemmelserne i de følgende stykker opstår afgiften og forfalder:

- a) Ved levering af varer, når varen stilles til rådighed for køberen.«

⁵ – EUT 2006, L 347, s. 1.

CIVA's artikel 8 er affattet således:

»1. Uanset bestemmelserne i den foregående artikel forfalder afgiften i tilfælde af, at levering af varer eller tjenesteydelser giver anledning til en pligt til at udstede en faktura eller et tilsvarende dokument i henhold til artikel 29:

a) Når fristen for udstedelse af en faktura eller et tilsvarende dokument er overholdt på tidspunktet for denne udstedelse.«

9. CIVA's artikel 36 fastsætter desuden:

»[...]

5. Fakturaer eller tilsvarende dokumenter skal være daterede, fortløbende nummererede og indeholde følgende oplysninger:

[...]

d) De pågældende afgifter og størrelsen af den skyldige afgift.«

10. Fristen for at udøve fradragsretten defineres i CIVA's artikel 98: »[...]

2. Med forbehold for særregler kan retten til fradrag eller godtgørelse af for meget indbetalt afgift alene udøves i en periode på fire år regnet fra den dato, hvor retten til fradrag eller godtgørelse af for meget indbetalt afgift opstod.«

III. Tvisten i hovedsagen

11. Mellem februar 2008 og maj 2010 solgte sagsøgeren i hovedsagen ved den nationale domstol, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (herefter »Biosafe«), gummipulver til sagsøgte Flexipiso – Pavimentos, SA, for et samlet beløb på 664 538,77 EUR, idet der blev opkrævet merværdiafgift med en nedsat sats på 5%.

12. I 2011 blev der foretaget en skattekontrol for årene 2008-2010, som viste, at sagsøgeren skulle have erlagt moms på 21%. Skattemyndigheden foretog en efteropkrævning svarende til differencen på 100 906,50 EUR, som sagsøgeren betalte til staten.

13. Sagsøgeren rettede den 24. oktober 2012 en betalingsanmodning på differencebeløbet til sagsøgte, som imidlertid afviste at betale.

14. Med det civile retlige søgsmål har sagsøgeren nedlagt påstand om, at sagsøgte skal betale dette beløb til sagsøgeren. Sagsøgeren har gjort gældende, at sagsøgte senere kan kræve det opkrævede beløb refunderet af afgiftsmyndigheden, da sagsøgte efter betaling til sagsøgeren har ret til at fradrage indgående moms.

15. Heroverfor har sagsøgte gjort gældende, at CIVA's artikel 98, nr. 2, fastsætter en frist på fire år for køberens ret til at fradrage den overvæltede moms. Denne frist var allerede udløbet på tidspunktet for modtagelsen af betalingsanmodningen, som ifølge den forelæggende ret opfylder alle betingelser for at anses for faktura i momsretlig forstand.

16. Retten i første instans samt Tribunal da Relação de Lisboa (appeldomstol i Lissabon, Portugal) var af den opfattelse, at fristen begynder at løbe, og fradragsretten dermed opstår, på tidspunktet for udstedelsen af de oprindelige fakturaer i 2008 og ikke på tidspunktet for udstedelsen af de korrigerede dokumenter i oktober 2012. Retterne i de foregående instanser forkastede derfor søgsmålet, hvorefter sagsøgeren appellerede afgørelsen til Supremo Tribunal de Justiça (øverste domstol, Portugal).

IV. Retssagen for Domstolen

17. Supremo Tribunal de Justiça (øverste domstol, Portugal), som behandler sagen, har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

- »1) Er direktiv 2006/112/EF og særligt direktivets artikel 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 og 219, samt neutralitetsprincippet til hinder for en lovgivning, som – under omstændigheder, hvor den afgiftspligtige sælger af varer har været genstand for en skattekontrol, der fastslog, at den af ham i en given situation anvendte momssats var lavere end den korrekte sats, hvor han har betalt den supplerende afgift til staten, og hvor han søger at opnå den tilsvarende betaling fra køberen, som ligeledes er en afgiftspligtig person – fører til, at fristen for, at køberen kan fradrage den supplerende afgift, beregnes fra datoen for udstedelse af de oprindelige fakturaer og ikke fra tidspunktet for udstedelse eller modtagelse af de berigtigede dokumenter?
- 2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, spørges: Er ovennævnte bestemmelser i direktivet og neutralitetsprincippet til hinder for en lovgivning, som – når de dokumenter, der berigtiger de oprindelige fakturaer, som følge af en skattekontrol og betaling til staten af den supplerende afgift modtages med henblik på at opnå betaling af denne supplerende afgift på et tidspunkt, hvor perioden for udøvelse af retten til fradrag allerede er udløbet – fører til, at det er lovligt for køberen at nægte at betale med den begrundelse, at nægtelsen af overvæltning af afgiften er berettiget, når det er umuligt at fradrage den supplerende afgift?«

18. I sagen for Domstolen har Den Portugisiske Republik, Biosafe samt Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg vedrørende disse spørgsmål.

V. Retlig bedømmelse

A. Spørgsmålet, om de præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling

19. Den Portugisiske Republik er af den opfattelse, at det andet præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. Begge de præjudicielle spørgsmål er kendetegnet ved, at de er opstået for den forelæggende ret i forbindelse med en civil sag, hvor tvisten mellem parterne i sidste ende omhandler modydelsens størrelse. Modydelsens størrelse er primært et spørgsmål om den (civilretlige) fortolkning af aftalen mellem parterne og er ikke omfattet af Domstolens kompetence. Også spørgsmålet om, hvorvidt en efterfølgende forhøjelse af den aftalte modydelse overhovedet kommer i betragtning, når begge parter ensidigt eller gensidigt har taget fejl med hensyn til den korrekte momsretlige vurdering af en retshandel, er grundlæggende et spørgsmål om national lovgivning.

20. Ifølge Domstolens faste retspraksis består der imidlertid en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede

spørgsmål⁶.

21. Dette kan ikke antages at gøre sig gældende for de to præjudicielle spørgsmål. I portugisisk ret synes der at være mulighed for, at modydelsen efterfølgende kan forhøjes over for kunden, hvis afgiftsmyndigheden har fastsat en højere moms hos leverandøren. I et sådant tilfælde kan det (civilretligt) absolut være relevant, om kunden kan neutralisere denne ekstra moms gennem fradrag af indgående moms. Såfremt kunden ikke har ret til at fradrage momsen, bærer han nemlig alene risikoen for en momsretlig fejltagelse, hvis modydelsen efterfølgende kan forhøjes. Hvis afgiften derimod kan fradrages, forbliver risikoen alene hos leverandøren, hvis modydelsen ikke kan forhøjes efterfølgende. Dermed kan Domstolens betragtninger om, hvorvidt kunden har ret til at fradrage indgående moms, i det mindste være nyttige for den forelæggende ret i forbindelse med den civile sag. Det samme gør sig gældende for det andet præjudicielle spørgsmål. Dermed kan begge spørgsmål antages til realitetsbehandling.

B. Det første spørgsmål

1. Det præjudicielle spørgsmåls indhold

22. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret udtrykkeligt oplyst, om »fristen for, at køberen kan fradrage den supplerende afgift, beregnes fra datoen for udstedelse af de oprindelige fakturaer og ikke fra tidspunktet for udstedelse eller modtagelse af de berigtigede dokumenter«.

23. Den forelæggende er således – til forskel fra, hvad Kommissionen og Den Portugisiske Republik giver udtryk for – ikke interesseret i at få oplyst, om den fireårige frist i national ret er rimelig. Derimod ønskes det oplyst, om fradragsretten opstår i fuldt omfang allerede ved gennemførelsen af transaktionen (det var i den foreliggende sag i 2008), selv om parterne fejlagtigt lagde en lavere momssats til grund og dermed hverken tog hensyn til en højere moms ved fastsættelsen af prisen eller anførte en sådan på fakturaen.

24. Hvad dette angår er der kun to muligheder. Enten opstår fradragsretten i den objektivt korrekte størrelse uafhængigt af parternes forestillinger og uafhængigt af, hvad der er anført på en tilhørende faktura. I så fald ville den i den foreliggende sag være opstået i 2008. Eller fradraget begrænses af den moms, der konkret er angivet i en sådan faktura. I så fald ville den i den foreliggende sag være opstået i 2008 for så vidt angår afgiftssatsen på 5% og først i 2012 for så vidt angår differencen op til afgiftssatsen på 21%.

25. Jeg anser den sidstnævnte opfattelse for korrekt. Efter min opfattelse må der nemlig sondres mellem fradragsrettens opståen *materielt* (herom nedenfor, punkt 26 ff.) og fradragsrettens opståen *hvad størrelsen angår* (herom nedenfor, punkt 34 ff.). Dette er ved en nærmere betragtning også i overensstemmelse med Domstolens retspraksis vedrørende berigtigelse med tilbagevirkende kraft af formelt fejlagtige fakturaer (herom nedenfor, punkt 53 ff.).

2. Fradragsrettens opståen materielt

26. Når man ser nærmere på Domstolens retspraksis, fremgår det, at denne hidtil hovedsageligt har udtalt sig om fradragsrettens opståen *materielt*.

⁶ – Dom af 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, præmis 32), af 30.4.2014, Pfleger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 26), af 22.6.2010, Melki og Abdeli (C-188/10 og C-189/10, EU:C:2010:363, præmis 27), og af 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, præmis 19).

27. Ifølge denne praksis udgør fradragsretten en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart alle de afgifter, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled⁷.

28. Fradragssystemet tilsigter således, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, såfremt en sådan virksomhed i sig selv er momspligtig⁸.

29. Hvad angår de materielle betingelser for fradragsrettens indtræden har Domstolen fastslået⁹, at det fremgår af momsdirektivets artikel 168, litra a), at varer og ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige i forbindelse med hans egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer og ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig i et forudgående led.

30. Da momsdirektivets artikel 168 ikke pålægger nogen anden forpligtelse med hensyn til, hvorledes den person, der modtager de pågældende varer eller tjenesteydelser, anvender disse, skal det fastslås, at for så vidt som de to betingelser i foregående punkt er opfyldt, har en afgiftspligtig person i princippet ret til at fradrage den indgående moms¹⁰.

31. Denne retspraksis taler for, at det afgørende alene er udførelsen af ydelsen mellem to afgiftspligtige personer, og at kunden anvender den modtagne ydelse til at udføre afgiftspligtige transaktioner. Den omstændighed, at der foreligger en korrekt faktura, anser Domstolen tilsyneladende kun for en formalitet. Imidlertid har Domstolen i denne retspraksis hidtil kun udtalt sig om fradragsrettens opståen i materiel henseende, idet afgiftsskyldens størrelse og momsfradragets størrelse som udgangspunkt var uomtvistede.

32. Det spørgsmål, der skal tages stilling til i nærværende sag, vedrører imidlertid ikke fradragsrettens opståen i materiel henseende, men derimod *hvad størrelsen angår*, idet der i første omgang var anvendt en forkert afgiftssats. Der er ikke tvivl om, at køberen (i den foreliggende sag Flexipiso – Pavimentos SA) kan gøre fradraget gældende for så vidt angår de aftalte 5%¹¹, såvel materielt som med hensyn til beløbets størrelse.

33. Spørgsmålet er alene, om kunden også allerede i 2008 kunne gøre et momsfradrag på 21%¹² gældende, da dette ville have været den egentlig korrekte afgiftssats, selv om parterne hverken lagde dette til grund eller vidste det.

3. Fradragsrettens opståen hvad størrelsen angår

34. Det skal derfor afklares, på *hvilket tidspunkt fradragsretten opstår hvad størrelsen angår*. I denne forbindelse har ikke kun bestemmelsen i momsdirektivets artikel 168, men også bestemmelsen i artikel 178, litra a), sammenholdt med artikel 226, nr. 10), afgørende betydning.

7 – Dom af 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 39), af 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 31), af 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 23), og af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 37).

8 – Dom af 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 40), af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 27), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 39), af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 35), og af 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 24).

9 – Kendelse af 12.1.2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, præmis 28), samt dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 28), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 40), og af 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 34); jf. i denne retning dom af 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

10 – Dom af 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 35).

11 – På grund af momsdirektivets artikel 73 er det mere præcist at tale om 5/105 af den aftalte modydelse.

12 – På grund af momsdirektivets artikel 73 er det mere præcist at tale om 21/121 af den aftalte modydelse.

a) Formålet med at angive den gældende momssats

35. I denne forbindelse bemærkes for det første, at det følger af momsdirektivets artikel 179, stk. 1, at fradraget foretages under ét, ved at der i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrages de momsbeløb, »for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178«. Heraf følger, 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 faktura¹³.

36. Momsdirektivets artikel 178, litra a), forudsætter altså besiddelse af en bestemt faktura for at fradragsretten kan håndhæves. Denne faktura skal være udfærdiget i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 219a-240. Ifølge momsdirektivets artikel 226, nr. 10), kræver dette angivelse af »det momsbeløb, der skal betales«.

37. Med bestemmelsen i momsdirektivets artikel 178, litra a), knytter lovgiver den materielle ret til at fradrage den moms, som kunden skal betale, til besiddelse af en faktura, hvori den moms, som han skal betale, er angivet¹⁴.

38. Som Domstolen allerede har fastslået, er formålet med at knytte retten til fradrag til besiddelse af en tilsvarende faktura for det første, at de oplysninger, der obligatorisk skal anføres på en faktura, skal gøre det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til momsfradrag¹⁵. Dette gælder navnlig oplysninger om ydelsens genstand og leveringstidspunkt og om leverandørens person.

39. Til dette formål er det imidlertid ikke nødvendigt at angive de momsbeløb, der skal betales. Det momsbeløb, der skal betales, fremkommer i kraft af loven ved anvendelse af afgiftssatsen og den aftalte modydelse. Dette er en matematisk beregning baseret på et retligt spørgsmål (om afgiftssatsen), som skattemyndighederne til enhver tid kan kontrollere, også uden en udtrykkelig angivelse af »det momsbeløb, der skal betales« (dvs. resultatet) på fakturaen.

40. Derfor må lovkravet i momsdirektivets artikel 226, nr. 10), have en betydning og et formål, som går ud over dette. Denne betydning og dette formål består efter min opfattelse i at etablere en parallelitet mellem leverandørens momsskyld og kundens momsfradrag.

41. Med fakturaen oplyser leverandøren kunden om, hvilken moms han mener at skyldte staten og overvælter på kunden som indirekte afgift. Med en sådan faktura står det også fast for kunden, at han belastes med moms svarende til dette beløb, når han betaler fakturaen. Følgen er, at han også (kun) kan gøre krav på aflastning svarende til dette beløb, som normalt også svarer til leverandørens momsskyld.

b) Hensynet til neutralitetsprincippet

42. Desuden tjener denne ordning også til at gennemføre momsrettens neutralitetsprincip. Neutralitetsprincippet er et grundlæggende princip¹⁶ inden for momsen, som følger af afgiftens karakter af forbrugsafgift og indeholder to grundlæggende udsagn.

13 – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 35); jf. i denne retning dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 34).

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

15 – Dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 27); se desuden mit forslag til afgørelse Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punkt 30, 32 og 46).

16 – Domstolen har i dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 43), henvist til et fortolkningsprincip.

43. For det første er det til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms¹⁷. For det andet betyder neutralitetsprincippet, at fradragsreglerne tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige (virksomheden), der optræder som medhjælper for afgiftskreditor i skikkelse af en afgiftsopkræver, for moms uden for et privat endeligt forbrug¹⁸, såfremt den økonomiske virksomhed selv tjener til at opnå (principielt) afgiftspligtig omsætning¹⁹.

44. På dette sted vil jeg gerne henlede opmærksomheden på aflastningstanken. Det følger af denne, at en ret til at fradrage indgående moms – som også generaladvokat Campos Sánchez-Bordona senest har redegjort for²⁰ – kun kommer i betragtning, såfremt kunden også er belastet med moms. Kunden er imidlertid ikke belastet allerede med udførelsen af ydelsen, men først med betalingen af modydelsen og den deri indeholdte moms på grundlag af en faktura, som udviser dette beløb.

45. Dette bliver helt tydeligt i Domstolens tidligere retspraksis, hvori denne eksplicit anførte²¹, at den øjeblikkelige udøvelse af fradragsretten forudsætter, at de afgiftspligtige 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 transaktionen kan således ikke anses for at være momsbelagt, før betaling er sket.

46. Hvorvidt kunden er (eller vil blive) belastet med moms, følger nemlig først af, at denne moms er blevet indkalkuleret i modydelsen, som kunden skal betale. Om der er indkalkuleret moms i modydelsen, følger imidlertid kun af det tilgrundliggende retsforhold og af afregningen af gennemførelsen af dette, dvs. af fakturaen.

47. Uden en relevant aftale og uden en faktura (som svarer til denne aftale) kan og vil kunden ikke betale momsen til leverandøren. Dette er – som generaladvokat Campos Sánchez-Bordona korrekt har anført²² – også forklaringen på bestemmelsen i momsdirektivets artikel 178, som knytter udøvelsen af fradragsretten til besiddelse af en tilsvarende faktura.

48. Så længe leverandøren – som det er tilfældet i den foreliggende sag – ikke har regnet normalsatsen ind i prisen og heller ikke har overvæltet den på kunden ved hjælp af modydelsen (dette var endnu ikke tilfældet i 2008), så længe er kunden heller ikke belastet med momsen i denne størrelse. Et momsfradrag før dette tidspunkt ville ikke afhjælpe en belastning²³, men i stedet udgøre en begunstiggelse. Kunden ville på et tidspunkt kunne gøre et fradrag gældende, som leverandøren i mangel af kendskab til den højere moms ikke tilnærmelsesvis ville kunne overvælte.

49. Det følger således – for så vidt i overensstemmelse med Kommissionens opfattelse – også af neutralitetsprincippet, at fradragsretten hvad størrelsen angår kun opstår svarende til »det momsbeløb, der skal betales«, hvilket beløb i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 10), skal anføres på fakturaen.

50. Den særlige betydning, som momsdirektivets artikel 226, nr. 10), indtager i forhold til de øvrige formaliteter i forbindelse med en faktura, som nævnes i artikel 226, præciseres også ved momsdirektivets artikel 203. Det nødvendige kendetegn for kundens fradrag (»det momsbeløb, der skal betales«) fører til en lovbestemt momsskyld alene på grund af dets angivelse på fakturaen. I det

17 – Dom af 16.10.2008, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, præmis 30), af 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, præmis 20), og af 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, præmis 22).

18 – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 14.2.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

19 – 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), af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), og mit forslag til afgørelse Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

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

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

22 – Generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 58 ff.).

23 – Se samme opfattelse i generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

omvendte tilfælde – hvor der fejlagtigt er anvendt en for høj afgiftssats – har dette til følge, at dette anførte beløb skyldes, selv om kunden ikke har fradragsret, da der er anført mere end den lovbestemte skyldige afgift²⁴. Dermed har denne angivelse – som leverandøren i henhold til momsdirektivets artikel 220 er forpligtet til at foretage – ikke kun en formel, men også en materiel virkning. Denne virkning indtræder såvel på leverandørens side (momsdirektivets artikel 203) som efter min opfattelse også tilsvarende på kundens side (momsdirektivets artikel 168, sammenholdt med artikel 178)²⁵.

51. Sagsøgeren i hovedsagen har desuden med rette påpeget, at det også vil føre til en begrænsning af parternes aftalefrihed, hvis der fokuseres på tidspunktet for leveringen (eller den første faktura efter leveringen). Parterne ville i så fald være tvunget til at foretage den (civilretlige) fastsættelse af den endelige pris inden for den (momsretlige) forældelsesfrist for tilbagebetalingskravet for indgående afgift, som fastsættes af medlemsstaten. I modsat fald ville kundens momsfradrag være udelukket. Dette ville være et sælsomt resultat, idet momsbestemmelserne grundlæggende knytter an til økonomiske transaktioner, men ikke har til formål at påvirke disse.

c) Resultat

52. Ordlyden i samt betydningen af og formålet med momsdirektivets artikel 178, litra a), sammenholdt med artikel 226, nr. 10), og hensynet til neutralitetsprincippet er følgelig til hinder for fradragets opståen i den (objektivt rigtige) størrelse i leveringsøjeblikket. Flexipiso Pavimentos SA's fradragsret (for så vidt angår den del, der overstiger det angivne afgiftsbeløb på 5%) opstod dermed – i overensstemmelse med Kommissionens og Biosafes opfattelse – tidligst i 2012 med modtagelsen af en tilsvarende faktura med angivelse af det momsbeløb, der skulle betales.

4. Retspraksis vedrørende berigtigelse af en faktura med tilbagevirkende kraft

53. Heller ikke Domstolens nyere retspraksis vedrørende berigtigelse af en faktura med tilbagevirkende kraft er til hinder for dette resultat. I denne forbindelse har Domstolen ganske vist fastslået, at de materielle betingelser for fradragsretten er de betingelser, som regulerer selve grundlaget for og omfanget af denne ret, således som omhandlet i momsdirektivets afsnit X, kapitel 1 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«. De formelle betingelser for nævnte fradragsret fastsætter derimod de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at momssystemet fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse²⁶.

54. Det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver desuden, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder²⁷.

24 – Dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 23), og af 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, præmis 15).

25 – I denne retning vel også generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 67).

26 – 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 anførte retspraksis).

27 – Dom 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 og 59); jf. i denne retning også dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), dog i en sag vedrørende omvendt betalingspligt, samt af 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43), dog også under henvisning til omvendt betalingspligt.

55. Heraf har Domstolen konkluderet, at skattemyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af artikel 226, nr. 6) og 7), såfremt den er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt²⁸.

56. Heraf kunne man udlede, at retten til at fradrage indgående afgift sågar kunne gøres gældende helt uden faktura. En faktura er jo som helhed kun en formel betingelse. Såfremt det objektivt står fast, at de materielle betingelser i momsdirektivets artikel 168 er opfyldt, kan manglende formelle betingelser ikke hindre fradraget. Dette hindres dog allerede af den klare ordlyd i momsdirektivets artikel 178, litra a). Desuden har Domstolen i den nævnte retspraksis udtrykkeligt forudsat en berigtigelse af fakturaen²⁹. Dermed kan en ret til at fradrage indgående moms uden at være i besiddelse af en faktura hverken udledes af denne retspraksis eller af momsdirektivet.

57. Spørgsmålet er blot, om en faktura (i den foreliggende sag fra 2008), som ikke angiver moms eller angiver en for lav moms, kan anses for en fejlbehæftet faktura i den nævnte retspraksis' forstand. Denne kunne da eventuelt korrigeres *med tilbagevirkende kraft* på grund af en rent formel fejl, hvorfor også momsfradraget kunne eller skulle gøres gældende med tilbagevirkende kraft.

58. Hertil skal det allerførst bemærkes, at Domstolens afgørelser om berigtigelse af fakturaer med tilbagevirkende kraft i deres kerne omhandlede helt andre konstruktioner end den, der er tale om i den foreliggende sag. I de pågældende sager var fradraget opstået materielt, og også hvad størrelsen angik var der enighed mellem leverandøren og kunden. Kunden vidste altså ved modtagelsen af fakturaen, hvor stor en moms han blev belastet med, og i hvilket omfang han kunne aflaste sig fra denne. Senest med betalingen af de formelt fejlbehæftede fakturaer blev han også belastet med momsen. I disse konstellationer manglede der blot enkelte oplysninger på fakturaen, som imidlertid ikke angik hverken størrelsen af leverandørens afgiftsskyld eller størrelsen af kundens afgiftsbelastning.

59. Det vil efter min opfattelse ikke være korrekt at udlede af denne retspraksis, at også størrelsen af den materielt opståede fradragsret kan ændres med tilbagevirkende kraft. Som Domstolen selv har fremhævet i Senatex-sagen³⁰, var det særlige i den pågældende sag, at »Senatex var i besiddelse af fakturaer på tidspunktet for selskabets udøvelse af dets ret til momsfradrag og havde betalt den indgående moms«.

60. Således tillod Domstolen i sin retspraksis til fordel for kunden – som var indforstået med den på fakturaen anførte moms, havde betalt denne og dermed også var belastet med den – en berigtigelse (med tilbagevirkende kraft) af formelle fejl i fakturaen ud fra proportionalitetshensyn (og for at undgå »strafrenter«). Manglende eller for lav angivelse af momsbeløbet er imidlertid noget andet end et manglende momsnummer eller en forkert dato eller varebeskrivelse. Sidstnævnte oplysninger er kun afgørende for skattemyndighedens kontrol af transaktionerne.

61. Det anførte momsbeløb er derimod – som anført ovenfor i punkt 39 ff. – afgørende for størrelsen af belastningen af kunden og dermed for størrelsen af den påkrævede aflastning via fradraget af indgående afgift. Til forskel fra de fleste af de øvrige fakturaoplysninger, som foreskrives i momsdirektivets artikel 226, er momsdirektivets artikel 226, nr. 10), derfor ikke blot en formel betingelse for momsfradraget. Tværtimod er denne oplysning essentiel for paralleliteten mellem belastningen med en afgiftsskyld (jf. momsdirektivets artikel 203) og kundens fradrag af indgående moms. En efterfølgende ændring af »det momsbeløb, der skal betales«, kan dermed ikke have tilbagevirkende kraft som omhandlet i Domstolens nævnte retspraksis.

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

29 – I sin dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 39), har Domstolen udtrykkeligt afgrænset sig fra dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 38), med henvisning til, at der i den pågældende sag ikke forelå en faktura, mens der i Senatex-afgørelsen forelå en faktura, som også var blevet betalt inklusive momsen.

30 – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 39).

62. Forhøjelsen af en hidtil ikke faktureret (dvs. ikke angivet) moms er således ikke blot en rettelse af en formel fejl. Tværtimod kan denne forhøjelse sammenlignes med en førstegangsudstedelse af en faktura. Også i dette tilfælde meddeler leverandøren nemlig, hvilken (yderligere) moms han overvælter. Også kunden erfarer for første gang, hvor stor hans (yderligere) momsbelastning som følge af retshandelen er, hvilken belastning han (yderligere) skal bære ved betalingen af denne senere faktura.

63. Denne materielle karakter bliver også tydelig i tanken bag bestemmelserne i momsdirektivets artikel 90 og 185. De to bestemmelser regulerer behandlingen af en senere reduktion af momsgrundlaget. På den afgiftspligtige persons side sker dette via momsdirektivets artikel 90 og på den fradragsberettigedes side via momsdirektivets artikel 185³¹. Som det fremgår af momsdirektivets artikel 184, sker reguleringen af fradraget ex nunc. Det samme gælder også i henhold til momsdirektivets artikel 90, da der heller ikke her ses nogen tilbagevirkende indvirkning på den hidtil opståede afgiftsskyld. Denne manglende tilbagevirkende kraft i forbindelse med en reduktion i fælles forståelse af modydelsen må også gælde i forbindelse med en senere forhøjelse i fælles forståelse af modydelsen eller sågar en senere ensidig forhøjelse af modydelsen på grund af en forhøjelse af afgiftssatsen (i den foreliggende sag fra 5% til 21%).

64. Under hensyntagen til Domstolens retspraksis vedrørende tilbagevirkende berigtigelse af formelt fejlbehæftede fakturaer opstår fradragsretten følgelig først ved besiddelsen af en faktura, som for første gang angiver det momsbeløb, der skal betales, og begrænser fradragets størrelse til dette beløb.

5. Sammenfatning

65. Eksistensen af en faktura, som åbent angiver momsbelastningen, er ikke kun et formelt kriterium, men *et materielt* kriterium for fradraget. Dette følger af en fakturas betydning og formål, som bl.a. også består i at etablere parallelitet mellem afgiftsskylden og fradraget. Da fradragsretten materielt retter sig efter, om en skattepligtig er belastet med momsen (idet han allerede har betalt den med modydelsen) eller vil blive belastet med den (idet han har aftalt en tilsvarende modydelse), er det obligatorisk at angive denne belastning på fakturaen.

66. Kun denne fortolkning er i overensstemmelse med særtrækkene i momsdirektivets artikel 226, nr. 10), i samspil med momsdirektivets artikel 203 og momsdirektivets artikel 90 og artikel 184 og 185.

67. Følgelig kan fradragsretten i en bestemt størrelse også først opstå (og udøves), når kunden er i besiddelse af fakturaen, som angiver et sådant momsbeløb i denne størrelse. Dette var i den foreliggende sag først tilfældet i 2012.

68. Dermed er det heller ikke nødvendigt at besvare spørgsmålet om, hvor længe en sådan ret efter national ret kan gøres gældende, et spørgsmål, som Den Portugisiske Republik har diskuteret udførligt. I den foreliggende sag ses der ingen indicier for, at den nationale frist på fire år fra besiddelse af fakturaen med det nu højere momsbeløb er betænkelig i forhold til EU-retten.

C. Det andet spørgsmål

69. Da det første spørgsmål blev besvaret bekræftende, er der ikke nødvendigt at behandle det andet spørgsmål.

31 – Se vedrørende forholdet mellem disse mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 27) og generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, punkt 56 ff.).

70. I øvrigt er spørgsmålet om kundens afvisning af at betale modydelsen et civilretligt spørgsmål, hvis svar ikke kan findes i momsdirektivet. Om en kunde, der ikke længere kan gøre en fradragsret gældende, alligevel efterfølgende skal betale dette beløb, når parterne i enighed lagde en lavere afgiftssats til grund ved aftalens indgåelse, afhænger af en fortolkning af aftalen under hensyntagen til alle omstændigheder i den konkrete sag. Det kan kun udledes af momsdirektivets artikel 73, at momsen er en integreret bestanddel af den oprindeligt aftalte modydelse. Om og i hvilket omfang denne oprindeligt aftalte modydelse skal tilpasses efterfølgende, er primært et spørgsmål om den aftalemæssige risikofordeling mellem aftaleparterne.

VI. Forslag til afgørelse

71. På denne baggrund foreslår jeg, at den præjudicielle anmodning fra Supremo Tribunal de Justiça (øverste domstol, Portugal) besvares som følger:

»Retten til fradrag af indgående afgift svarende til det momsbeløb, der skal betales, som anført i en faktura, opstår i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 178, litra a), og artikel 226, nr. 10), først ved modtagelsen af en sådan faktura. En efterfølgende forhøjelse (korrektur) af dette momsbeløb, der skal betales, i en ændret faktura fører ikke til, at retten til fradrag af indgående afgift opstår med tilbagevirkende kraft. Momsdirektivets bestemmelser er således til hinder for bestemmelser, hvorefter fristen for at fradrage denne yderligere afgift i et tilfælde som det foreliggende løber allerede fra udstedelsen af den oprindelige faktura.«