



# HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 1. december 2023

---

Sag BS-52793/2022-HJR  
(1. afdeling)

X ApS  
(advokat Jakob Krogsøe)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Bodil Søes Petersen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 16. afdeling den 21. november 2022 (BS-22626/2021-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Lars Hjortnæs, Jan Schans Christensen, Kristian Korfits Nielsen, Jørgen Steen Sørensen og Mohammad Ahsan.

## Påstande

Appellanten, X ApS, har påstået, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at Skattestyrelsen er forpligtet til at tilbagebetale den af X til Y ApS betalte, men fejlagtigt fakturerede moms for perioden 16. april til 28. juni 2012 med i alt 11.119.844,90 kr. med tillæg af rente efter renteloven.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

## Retsgrundlag

*Momsloven*

Momslovens § 52 a, stk. 1, 6 og 7, lyder således:

”§ 52 a. Enhver afgiftspligtig person skal for levering af varer eller ydelser udstede en faktura til aftageren (kunden). Hvis hele eller en del af leverancen kræves betalt, inden leverancen er afsluttet, skal der udstedes særskilt faktura herfor.

...

Stk. 6. Afgiftspligtige personer, der ikke er registreret, og afgiftspligtige personer, der leverer ikke afgiftspligtige varer eller ydelser, må ikke på fakturaen anføre afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift. Hvis den afgiftspligtige person modtager en faktura, der er udstedt af en kunde eller af en tredjeperson, hvorpå der er anført afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at afregningen indbefatter afgift, skal den afgiftspligtige person gøre den, der har udstedt fakturaen, opmærksom herpå og tilbagebetale modtagne afgiftsbeløb.

Stk. 7. Afgiftspligtige personer, der i strid med stk. 6 på en faktura anfører afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift, skal indbetale afgiftsbeløbet til told- og skatteforvaltningen. Det samme gælder, hvis en afgiftspligtig person på en faktura anfører afgift med et for stort beløb eller på en faktura over leverancer af varer eller ydelser, hvoraf der ikke skal betales afgift, anfører afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift. Indbetaling kan dog undlades, hvis fejlen berigtiges over for aftageren af varerne eller ydelserne.”

*Praksis fra EU-Domstolen – tilfælde, hvor moms er indbetalt til skattemyndighederne*  
 EU-Domstolen har i en række sager taget stilling til, under hvilke betingelser en aftager kan rette sit tilbagebetalingskrav vedrørende moms, som en leverandør med urette har pålagt en faktura, direkte mod skattemyndighederne. Nogle af disse sager angår tilfælde, hvor leverandøren har indbetalt den uretmæssigt opkrævede moms til skattemyndighederne, jf. nærmere Domstolens dom af 15. marts 2007 i sag C-35/05 (Reemtsma), dom af 26. april 2017 i sag C-564/15 (Farkas), dom af 11. april 2019 i sag C-691/17 (PORR), dom af 13. oktober 2022 i sag C-397/21 (HUMDA) og dom af 7. september 2023 i sag C-453/22 (Schütte).

Reemtsma-dommen angik et tilfælde, hvor det tyske selskab Reemtsma havde betalt italiensk moms til en italiensk virksomhed, der havde indbetalt moms til de italienske skattemyndigheder, men hvor det efterfølgende viste sig, at den omhandlede transaktion rettelig skulle pålægges tysk moms. De italienske skattemyndigheder afslog Reemtsmas anmodning om tilbagebetaling af den moms, som den italienske virksomhed havde indbetalt. I dommen udtalte EU-Domstolen bl.a.:

”34. Den forelæggende ret ønsker for det andet oplyst, om det fælles momssystem samt principperne om neutralitet, effektivitet og ligebehandling er til hinder for en national lovning som den i hovedsagen omhandlede, der ikke indrømmer en aftager af tjenesteydelser en ret til tilbagebetaling af moms fra skattemyndighederne, hvor leverandøren ikke skyldte afgiften, men alligevel har betalt den til skattemyndigheden i den medlemsstat, hvor leveringen har fundet sted.

...

37. Det bemærkes herved, at det i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for foretagelse af disse anmodninger. Disse betingelser skal dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk talt umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (jf. i denne retning dom af 17.6.2004, sag C-30/02, Recheio – Cash & Carry, Sml. I, s. 6051, præmis 17, og af 6.10.2005, sag C-291/03, MyTravel, Sml. I, s. 8477, præmis 17).

...

39. Henset til den praksis, der er henvist til i de to foregående præmisser, bemærkes, at et system som det i hovedsagen omhandlede, hvorefter en leverandør, som fejlagtigt har betalt moms til skattemyndighederne, kan anmode om tilbagebetaling heraf, og hvorefter en aftager af tjenesteydelser over for leverandøren kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb, er i overensstemmelse med neutralitets- og effektivitetsprincippet. Et sådan system gør det nemlig muligt for nævnte aftager, som ved en fejl har måttet bære en fejlagtigt faktureret momsbyrde, at opnå tilbagebetaling af betalte beløb, som ikke skyldtes.

...

41. Som Kommissionen med rette har anført i denne henseende, kan disse principper indebære, at en aftager af tjenesteydelser kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndighederne, hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af leverandørens insolvens. Medlemsstaterne skal således indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at aftageren kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet.

42. Den anden del af det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at principperne om neutralitet, effektivitet og ligebehandling ikke er til hinder for en national lovning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter alene leverandøren kan anmode om tilbagebetaling af beløb, som er betalt med urette i form af moms til skattemyndighederne, og hvorefter aftageren af tjenesteydelserne kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb over for leverandøren. Medlemsstaterne skal dog i de tilfælde, hvor tilbagebetaling af momsen bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, indføre de instrumenter, som er nødvendige for, at nævnte aftager kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet.”

I Farkas-dommen havde Farkas' sælger udstedt en faktura inklusive moms i overensstemmelse med den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen vedrørende omvendt betalingspligt (dvs. at køberen skal betale momsbeløbet direkte til skattemyndighederne). Farkas havde betalt fakturabeløbet, og sælgeren havde betalt momsen til de ungarske skattemyndigheder. Sælgeren var efterfølgende taget under konkursbehandling. De ungarske skattemyndigheder nægtede Farkas fradrag for momsen med henvisning til, at Farkas i henhold til bestemmelserne om omvendt betalingspligt skulle have betalt momsen direkte til skattemyndighederne. EU-Domstolen udtalte, at Farkas ikke kunne fradrage momsen (præmis 48). Herefter udtalte Domstolen bl.a.:

”49. Tibor Farkas kan imidlertid i henhold til national ret anmode om tilbagebetaling af den afgift, som han uberettiget har betalt til sælgeren af den mobile hangar (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 42).

...

51. Idet det i udgangspunktet tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af urigtigt faktureret moms, har Domstolen anerkendt, at en ordning, hvorefter dels en sælger af en vare, som fejlagtigt har betalt moms til skattemyndighederne, kan anmode om tilbagebetaling heraf, dels køberen af denne vare over for sælgeren kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb, er i overensstemmelse med neutralitets- og effektivitetsprincippet. En sådan ordning gør det nemlig muligt for nævnte køber, som ved en fejl har måttet bære en fejlagtigt faktureret momsbyrde, at opnå tilbagebetaling af betalte beløb, som ikke skyldtes (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

...

53. Effektivitetsprincippet kan imidlertid indebære, at en køber af en vare kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndighederne, hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sælgerens insolvens. Medlemsstaterne skal således indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at køberen kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 41).

54. I forbindelse med hovedsagen skal det for det første bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at sælgeren, der havde leveret den i hovedsagen omhandlede mobile hangar, var under konkursbehandling, hvilket kunne tyde på, at det er uforholdsmæssigt vanskeligt eller umuligt for Tibor Farkas at opnå tilbagebetaling af den moms, som denne sælger fejlagtigt har faktureret ham. Efter afgørelserne fra den ungarske skattemyndighed blev Tibor Farkas for det andet anset for afgiftspligtig for denne moms over for statskassen, selv om han havde betalt den til nævnte sælger. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om Tibor Farkas har mulighed for at opnå tilbagebetaling fra sælgeren af den afgift, der er erlagt med urette.

55. Det skal desuden tilføjes, at der ifølge den forelæggende rets oplysninger ikke er noget tegn på svig i den foreliggende sag, og sælgeren, som har udstedt den i hovedsagen omhandlede faktura, har betalt momsen til statskassen, således at sidstnævnte ikke har lidt et tab på grund af det forhold, at fakturaen fejlagtigt er blevet udstedt i henhold til den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen for omvendt betalingspligt.

56. Under disse omstændigheder forholder det sig således, at i den udstrækning, hvor tilbagebetalingen, fra den i hovedsagen omhandlede sælger til Tibor Farkas – som er køber af den pågældende vare – af den urigtigt fakturerede moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af denne sælgers insolvens, skal Tibor Farkas kunne rette sit krav om tilbagebetalingen direkte mod skattemyndigheden.

57. Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke er til hinder for, at køberen af en vare fratages retten til at

fradrage den moms, som han uberettiget har betalt til sælgeren på grundlag af en faktura, som er udfærdiget i henhold til bestemmelserne i den almindelige momsordning, selv om den relevante transaktion henhører under ordningen for omvendt betalingspligt, når sælgeren har betalt den nævnte afgift til statskassen. Disse principper kræver imidlertid, at køberen, for så vidt som sælgerens tilbagebetaling til køberen af den urigtigt fakturerede moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af sælgerens insolvens, kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skattemyndigheden.”

PORR-dommen angik – ligesom Farkas-dommen – et tilfælde, hvor nogle leverandører havde udstedt fakturaer inklusive moms i overensstemmelse med den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen vedrørende omvendt betalingspligt. PORR, der var aftager, havde betalt fakturabeløbene, og leverandørerne havde betalt momsen til de ungarske skattemyndigheder. En af leverandørerne, der havde udstedt fakturaerne, var eller havde været genstand for en insolvensbehandling (præmis 43). EU-Domstolen udtalte, at PORR ikke kunne fradrage momsen (præmis 37). Herefter udtalte Domstolen bl.a.:

”40. I denne forbindelse har Domstolen anerkendt, at en ordning, hvorefter en leverandør af tjenesteydelser, som fejlagtigt har betalt moms til afgiftsmyndighederne, kan anmode om tilbagebetaling heraf, og modtageren af disse tjenesteydelser over for leverandøren kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb, er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet og effektivitetsprincippet. En sådan ordning gør det nemlig muligt for nævnte modtager, som har måttet bære en fejlagtigt faktureret afgiftsbyrde, at opnå tilbagebetaling af beløb, der er betalt med urette (dom af 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, præmis 38 og 39, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 51).

41. Med forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, har den ungarske regering i det foreliggende tilfælde i såvel sit skriftlige indlæg som i retsmødet for Domstolen bekræftet, at det ungarske retssystem, og navnlig de processuelle regler, som er fastsat heri med henblik på anmodninger om tilbagesøgning af urigtigt faktureret afgift, gør det muligt dels for modtageren af tjenesteydelserne, som er modtageren af de fakturaer, hvorpå der fejlagtigt er faktureret moms, over for de leverandører af tjenesteydelser, som har udstedt disse fakturaer, at fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb med henblik på at få tilbagebetalt de beløb, der er betalt med urette, dels for leverandørerne af tjenesteydelser at anmode afgiftsmyndighederne om tilbagebetaling af den moms, som de urigtigt har indbetalt.

42. Det bemærkes imidlertid, at såfremt det i en situation, hvor moms faktisk er blevet indbetalt til statskassen af leverandøren af tjenesteydelser, viser sig at være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at få moms tilbagebetalt af leverandøren, navnlig i tilfælde af dennes insolvens, kan effektivitetsprincippet indebære, at en modtager af tjenesteydelser kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndighederne. I et sådant tilfælde skal medlemsstaterne indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at nævnte modtager af tjenesteydelser kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 53).

43. I retsmødet for Domstolen anførte PORR, at en af de leverandører af tjenesteydelser, der havde udstedt de i hovedsagen omhandlede fakturaer, var eller havde været genstand for en insolvensbehandling. Med forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, udgør en sådan konstatering et holdepunkt for at antage, at det vil kunne være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for PORR at opnå tilbagebetaling af den moms, som denne leverandør urigtigt har faktureret selskabet.

44. Det skal tilføjes, at ud over, at der ikke er noget tegn på svig i den foreliggende sag, har de leverandører af tjenesteydelser, som har udstedt de i hovedsagen omhandlede fakturaer, ifølge den forelæggende rets oplysninger betalt moms til statskassen, således at sidstnævnte ikke har lidt et tab som følge af det forhold, at disse fakturaer fejlagtigt er blevet udstedt i henhold til den almindelige afgiftsordning i stedet for ordningen for omvendt betalingspligt.

45. Under disse omstændigheder bør PORR kunne rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod afgiftsmyndighederne, såfremt tilbagebetalingen fra de i hovedsagen omhandlede leverandører af tjenesteydelser til PORR af den urigtigt fakturerede moms skulle vise sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af disse leverandørers insolvens. Et sådant krav er imidlertid særskilt i forhold til den anmodning om momsfradrag, der er genstand for tvisten i hovedsagen.”

HUMDA-dommen vedrørte et tilfælde, hvor HUMDA havde betalt ungarsk moms til leverandøren, som efterfølgende havde betalt moms til de ungarske skattemyndigheder. Det viste sig, at der ikke burde have været pålagt ungarsk moms, da leverancerne vedrørte en ejendom i Italien. Da leverandøren var afviklet ved likvidation, henvendte HUMDA sig til de ungarske skattemyndigheder og anmodede om at få tilbagebetalt den af leverandøren betalte moms. De

ungarske skattemyndigheder afviste HUMDA's tilbagebetalingskrav. EU-Domstolen udtalte bl.a.:

”27. Det skal endvidere bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug ganske vist er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet. Tilsvarende har Domstolen gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer følgelig de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til tilbagebetaling af uretmæssigt faktureret og erlagt moms, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

...

30. Henset til ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, sammenholdt med effektivitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person, som en anden afgiftspligtig person har leveret en tjenesteydelse til, ikke direkte hos skatte- og afgiftsmyndigheden kan kræve tilbagebetaling af et beløb svarende til den moms, som denne leverandør med urette har faktureret den førstnævnte afgiftspligtige person og indbetalt til statskassen, skønt dette beløb er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at tilbagesøge hos leverandøren som følge af, at sidstnævnte har været genstand for en likvidationsprocedure, og skønt ingen af disse to afgiftspligtige personer kan foreholdes at have begået svig eller misbrug, således at der ikke foreligger nogen risiko for tab af afgiftsindtægter for denne medlemsstat.”

Schütte-dommen vedrørte et tilfælde, hvor noget træ, som Schütte havde købt, blev pålagt 19 pct. i moms, hvilket Schüttes leverandører betalte til de tyske skattemyndigheder. Det viste sig imidlertid, at den korrekte momssats var 7 pct. Schütte rettede et tilbagebetalingskrav mod leverandørerne, der afviste kravet med henvisning til, at det var forældet. Spørgsmålet var herefter, om Schütte kunne rette et tilbagebetalingskrav direkte mod de tyske skattemyndigheder. EU-Domstolen udtalte bl.a.:

”24. Såfremt det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at retten til tilbagebetaling af urigtigt faktureret og betalt moms påberåbes på svigagtig vis eller er udtryk for misbrug, skal denne ret desuden nægtes (dom af 2.7.2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 38, og af 13.10.2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, præmis 28 og den deri



nævnte retspraksis). Henset til den rolle, som princippet om momsens neutralitet spiller i det fælles momssystem, forekommer en sanktion i form af en absolut nægtelse af retten til tilbagebetaling af moms, der fejlagtigt er blevet faktureret og uretmæssigt er blevet betalt, derimod at være uforholdsmæssig, når det ikke er godtgjort, at der foreligger svig, eller at det offentlige har lidt tab, og dette gælder selv i tilfælde af, at den afgiftspligtige person har handlet forsømmeligt (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 70, og af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 37).

25. I lyset af den i denne doms præmis 19-24 nævnte retspraksis forekommer en national lovgivning eller praksis, der fører til, at køberen af en vare nægtes tilbagebetaling af den indgående moms, som med urette er blevet faktureret den pågældende, og som vedkommende har betalt for meget til sine leverandører, ikke blot i strid med princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet, men også uforholdsmæssig, når det er umuligt for køberen at anmode disse leverandører om tilbagebetaling alene på grund af den forældelse, som disse har påberåbt sig over for køberen, og når den pågældende ikke foreholdes nogen svig, misbrug eller forsømmelighed.

26. Hvis det under disse omstændigheder er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for køberen at opnå tilbagebetaling fra leverandørerne af den fejlagtigt fakturerede og uretmæssigt betalte moms, er køberen, når der ikke foreligger svig, misbrug eller forsømmelighed fra køberens side, berettiget til at rette sit krav om tilbagebetaling direkte mod skatte- og afgiftsmyndigheden.

...

37. Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet samt princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet skal fortolkes således, at de kræver, at modtageren af vareleverancer har et direkte krav mod skatte- og afgiftsmyndighederne på tilbagebetaling af den uretmæssigt fakturerede moms, som den pågældende har betalt til sine leverandører, og som sidstnævnte har betalt til statskassen, med tillæg af renter, under omstændigheder, hvor den pågældende for det første, uden at der kan foreholdes vedkommende svig, misbrug eller forsømmelighed, ikke længere kan kræve denne tilbagebetaling af disse leverandører på grund af den forældelsesfrist, der er fastsat i national ret, og hvor der for det andet foreligger en formel mulighed for, at de nævnte leverandører efterfølgende kræver tilbagebetaling af det for meget opkrævede beløb efter

at have berigtiget de fakturaer, som oprindeligt blev sendt til varemottageren. Såfremt den moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden med urette har opkrævet, ikke tilbagebetales inden for en rimelig frist, skal det tab, der er lidt som følge af den manglende rådighed over et beløb svarende til denne med urette opkrævede moms, kompenseres ved betaling af morarenter.”

*Praksis fra EU-Domstolen – tilfælde, hvor momsen ikke er indbetalt til skattemyndighederne*

EU-Domstolen har i to sager taget stilling til den nævnte problemstilling i tilfælde, hvor leverandøren ikke har indbetalt den uretmæssigt opkrævede moms til skattemyndighederne. Det drejer sig om dom af 6. februar 2014 i sag C-424/12 (Fatorie) og dom af 21. februar 2018 i sag C-628/16 (Kreuzmayr).

Fatorie-dommen angik et tilfælde, hvor det rumænske selskab Fatorie inden for rammerne af ordningen om omvendt betalingspligt havde betalt moms til sin leverandør. Leverandøren havde ikke indbetalt momsen, som Fatorie havde betalt til leverandøren, til de rumænske skattemyndigheder, og leverandøren var gået konkurs. EU-Domstolen udtalte bl.a.:

”40. Da den moms, som Fatorie har betalt til Megasal, ikke var skyldig, og da indbetalingen ikke overholdt en materiel betingelse i ordningen med omvendt betalingspligt, kan Fatorie ikke påberåbe sig en ret til at fradrage denne moms.

41. Den omstændighed, at Megasal er gået konkurs, kan i denne forbindelse ikke rejse tvivl om afslaget på ret til fradrag for den moms, der skyldes som følge af Fatories tilsidesættelser af væsentlige betingelser for anvendelse af ordningen med omvendt betalingspligt.

42. Modtageren af tjenesteydelserne, som uberettiget har indbetalt momsen til leverandøren af de pågældende tjenester, kan imidlertid anmode denne om tilbagebetaling i henhold til national ret.

43. Hvad angår den omstændighed, at skattemyndigheden ikke har pålagt Megasal at korrigere den fejlagtigt udstedte faktura, bemærkes, at hovedsagen vedrører Direcția's afslag på at give Fatorie ret til fradrag, og at det for at besvare det forelagte spørgsmål ikke er nødvendigt at tage stilling til en eventuel forpligtelse for skattemyndighederne i forhold til tredjemand.

44. Henset til ovenstående bemærkninger skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at i forbindelse med en transaktion underlagt

ordningen med omvendt betalingspligt under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for, at modtageren af tjenesteydelser fratages retten til at fradrage den moms, han uberettiget har indbetalt til leverandøren af tjenesteydelserne på grundlag af en fejlagtigt udstedt faktura, herunder når det er umuligt at korrigere denne fejl på grund af tjenesteyderens konkurs.”

Kreuzmayr-dommen vedrørte et tilfælde, hvor det østrigske selskab Kreuzmayrs leverandør, BIDI – der også var et østrigsk selskab – i Tyskland havde købt mineralolieprodukter af et tysk selskab, som ikke havde opkrævet moms af BIDI. BIDI videresolgte mineralolieprodukterne til Kreuzmayr og pålagde østrigsk moms. Det tyske selskab opkrævede efterfølgende tysk moms af BIDI, der herefter udstedte berigtigede fakturaer til Kreuzmayr uden moms. BIDI afregnede ikke den uretmæssigt opkrævede østrigske moms til de østrigske skattemyndigheder, ligesom BIDI ikke tilbagebetalte den østrigske moms til Kreuzmayr. BIDI gik efterfølgende konkurs.

EU-Domstolen fandt – ligesom de østrigske skattemyndigheder – at leveringsstedet for BIDIs videresalg til Kreuzmayr var Tyskland, og at der derfor ikke kunne opkræves østrigsk moms af videresalget. Endvidere udtalte Domstolen bl.a.:

”44. I tilfælde, hvor den anden levering i en kæde af to på hinanden følgende leveringer, der indebærer en enkelt transport inden for Fællesskabet, er en levering inden for Fællesskabet, kan den endelige erhverver således ikke fra den moms, der påhviler den pågældende, fradrage det momsbeløb, der fejlagtigt er blevet betalt for de varer, som han har fået leveret i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet, der er afgiftsfri, alene på grundlag af den fejlbehæftede faktura, som leverandøren har fremsendt.

45. Det fremgår imidlertid af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret ligeledes ønsker oplyst, om en operatør som Kreuzmayr ikke desto mindre i medfør af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning kan forlade sig alene på de oplysninger, der findes på den af leverandøren fremlagte faktura, hvoraf fremgår, at leveringen er en intern levering, med henblik på at påberåbe sig en fradragsret for moms.

46. I denne henseende skal det fremhæves, at retten til at påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning gælder for enhver retsundergIVEN, hos hvem en administrativ myndighed har skabt

begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende (dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

47. Det følger heraf, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan en operatør ikke gøre princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i forhold til sin leverandør gældende for at påberåbe sig en fradragsret for indgående moms.

48. En operatør, der befinder sig i en situation som den, Kreuzmayr i hovedsagen befinder sig i, kan imidlertid i henhold til national ret anmode om tilbagebetaling af den afgift, som vedkommende uberettiget har betalt til den operatør, der har fremlagt en fejlbehæftet faktura (jf. i denne retning dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

49. Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at når den anden levering i en kæde af to på hinanden følgende leveringer, der indebærer en enkelt transport inden for Fællesskabet, er en levering inden for Fællesskabet, kan den endelige erhverver, som med urette har støttet sig på en fradragsret for indgående moms, ikke fradrage den indgående moms, der er betalt til leverandøren alene på grundlag af fakturaer, der er fremsendt af den mellemliggende operatør, som har anvendt en fejlagtig klassificering af sin levering.”

### **Anbringender**

X har supplerende anført navnlig, at der er enighed mellem parterne om, at en fakturamodtager (aftageren), for hvem det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at få uretmæssigt opkrævet moms tilbagebetalt af fakturaudstederen (leverandøren), kan rette et tilbagebetalingskrav direkte mod skattemyndighederne. Spørgsmålet er, om aftagerens tilbagebetalingskrav er betinget af, at leverandøren har indbetalt og ikke blot skylder momsbeløbet til skattemyndighederne.

Det er hverken efter momsloven eller EU-Domstolens praksis en betingelse for, at aftageren kan kræve beløbet tilbagebetalt af skattemyndighederne, at leverandøren har betalt beløbet til myndighederne. Der kan herved også henvises til generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse af 8. juni 2006 til EU-Domstolens dom af 15. marts 2007 i sag C-35/05 (Reemtsma).

At staten ved en tilbagebetaling lider et tab – eller risikerer at lide et tab – på grund af leverandørens (Ys) manglende betalingsevne, begrænser efter EU-retten ikke aftagerens (X') ret til at fremsætte et tilbagebetalingskrav direkte over for skattemyndighederne. En nægtelse af at give X denne ret vil derimod indebære en risiko for, at staten bliver ugrundet beriget i form af dividende fra Ys konkursbo.

Det er forkert, når landsretten på baggrund af EU-Domstolens dom i sag C-628/16 (Kreuzmayr) med yderligere henvisninger til andre EU-domme konkluderer, at X må fremsætte sit krav om tilbagebetaling over for Y. Det skyldes, at det klart følger af de pågældende domme, at der i alle tilfælde var tale om, at den pågældende aftager i henhold til national ret faktisk havde mulighed for at fremsætte et tilbagebetalingskrav over for leverandøren. I det foreliggende tilfælde har skattemyndighederne i medfør af momslovens § 52 a, stk. 7, overtaget X' fordring, og X var og er derfor retligt afskåret fra at kræve tilbagebetaling fra Y. Skattemyndighederne har da også i overensstemmelse hermed anmeldt et krav i Ys konkursbo.

Hvis Højesteret finder, at X ikke kan få medhold i sin påstand, bør der ske præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen, idet der foreligger tvivl om, hvorvidt EU-Domstolens praksis skal forstås således, at det er en betingelse for, at X kan rette et tilbagebetalingskrav direkte mod skattemyndighederne, at det fakturerede momsbeløb faktisk er blevet indbetalt til statskassen.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at X ikke har krav på tilbagebetaling af den fejlagtigt fakturerede moms, idet Y ikke har indbetalt momsbeløbet til skattemyndighederne. Det gælder uanset, at Y er gået konkurs.

Efter almindelige civilretlige principper har X et tilbagebetalingskrav mod Y, idet der mellem parterne består et retsforhold. Derimod består der ikke et retsforhold mellem X og skattemyndighederne. Dette taler i sig selv imod, at X skulle kunne rette sit tilbagebetalingskrav direkte mod skattemyndighederne.

EU-Domstolens praksis om en aftagers mulighed for at rette sit tilbagebetalingskrav direkte mod skattemyndighederne, hvor leverandøren med urette har pålagt en faktura moms, peger entydigt på, at der skal foretages en afvejning af, hvem der er nærmest til at bære risikoen for, at noget er gået galt. I den foreliggende sag er skattemyndighederne ikke nærmest til at bære risikoen for den skete fejl, idet fejlen udelukkende beror på X' og Ys forhold. Det er forkert, når X påstår, at neutralitetsprincippet altid indebærer, at risikoen for afgiftspligtige personers betaling af uretmæssigt opkrævet moms ligger hos medlemsstaternes myndigheder og ikke hos de afgiftspligtige.

I en sag som den foreliggende, hvor en aftager retter sit tilbagebetalingskrav direkte mod skattemyndighederne, er det ifølge neutralitetsprincippet, som fortolket af EU-Domstolen, en betingelse, at leverandøren har indbetalt den med urette fakturerede – og hos aftageren opkrævede – moms til skattemyndighederne. Effektivitetsprincippet etablerer ikke selvstændige rettigheder, men fastslår alene, at rettigheder, der følger af EU-retten, skal kunne forfølges med fornøden effektivitet. Et tilbagebetalingskrav mod skattemyndighederne kan således kun støttes på dette princip, hvis den fejlagtigt fakturerede moms faktisk er indbetalt til statskassen. Det anførte bekræftes også af EU-Domstolens dom af 13. oktober 2022 i sag C-397/21 (HUMDA) og dom af 7. september 2023 i sag C-453/22 (Schütte).

Der er ikke grundlag for en præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen, da der i sagen ikke foreligger nogen rimelig tvivl vedrørende Domstolens forståelse af de EU-retlige principper om neutralitet eller effektivitet.

### **Højesterets begrundelse og resultat**

For Højesteret angår sagen alene, om X ApS kan kræve et beløb svarende til den af Y ApS fejlagtigt opkrævede danske moms på 11.119.844,90 kr. betalt af staten i den foreliggende situation, hvor Y ikke har indbetalt momsbeløbet til staten.

Højesteret finder i lyset af EU-Domstolens praksis om det spørgsmål, som sagen angår, at der ikke består en sådan rimelig tvivl om forståelsen af det EU-retlige neutralitetsprincip og effektivitetsprincip, at der er grundlag for at forelægge et præjudicielt spørgsmål herom for Domstolen, jf. senest dom af 13. oktober 2022 i sag C-397/21 (HUMDA) og dom af 7. september 2023 i sag C-453/22 (Schütte).

Momslovens § 52 a, stk. 7, regulerer alene forholdet mellem den person, der på en faktura urigtigt angiver, at et fakturabeløb indbefatter moms (her Y), og skattemyndighederne. Bestemmelsen giver ikke grundlag for, at tredjemand (her X), der har betalt momsbeløbet til fakturaudstederen, kan rette et tilbagebetalingskrav direkte mod skattemyndighederne. Herefter og af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at X ikke har et krav mod Skattestyrelsen.

Højesteret stadfæster derfor landsrettens dom.

### **THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal X ApS betale 250.000 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningsbeløbene skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.