

Arrêt de la Cour
Sag C-90/02

Finanzamt Gummersbach
mod
Gerhard Bockemühl

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

«Anmodning om præjudiciel afgørelse – fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 1 – betingelser for udøvelse af retten til fradrag for indgående moms – aftager af en tjenesteydelse, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e) – virksomhed som vikarbureau, der udføres af en afgiftspligtig person, som er etableret i udlandet – aftager, der som ydelsesmodtager er momsbetalingspligtig – forpligtelse til at være i besiddelse af en faktura – fakturaens indhold»

Forslag til afgørelse fra generaladvokat F.G. Jacobs fremsat den 23. oktober 2003 Domstolens dom (Femte Afdeling) af 1. april 2004

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – »reverse charge«-procedure – afgiftspligtig person, der som aftager af goder eller tjenesteydelser er betalingspligtig for merværdiafgift – ret til fradrag – betingelser – besiddelse af en faktura – foreligger ikke

[Rådets direktiv 77/388, art. 18, stk. 1, litra d), og art. 22, stk. 3] En afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende merværdiafgiftsbeløb i henhold til artikel 21, nr. 1, i sjette direktiv 77/388, som affattet ved direktiv 91/680 og direktiv 92/111 i forbindelse med en »reverse charge«-procedure, er ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 3, for at kunne udøve sin fradragsret.

Hvad angår de nærmere bestemmelser for udøvelse af fradragsretten er det i forbindelse med en »reverse charge«-procedure kun direktivets artikel 18, stk. 1, litra d) – hvorefter den betalingspligtige aftager udelukkende skal opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat – der finder anvendelse. Selv om det i denne forbindelse er korrekt, at medlemsstaterne skal udøve beføjelsen til at fastlægge formaliteterne i overensstemmelse med et af direktivets formål, som er at sikre opkrævningen af afgiften og myndighedernes kontrol med denne, og at en faktura ganske vist har en væsentlig dokumentationsfunktion, idet den kan indeholde kontrollerbare oplysninger, kan denne beføjelse kun udøves i det omfang pålæggelse af disse formaliteter ikke ved antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed i praksis gør udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig.

Det forhold, at afgiftsmyndighederne, der er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person, som aftager af den omhandlede ydelse, er afgiftspligtig, som en supplerende betingelse for retten til fradrag kræver, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 3, ville imidlertid indebære, at en afgiftspligtig person på den ene side som aftager af tjenesteydelser ville hæfte for det pågældende afgiftsbeløb, men på den anden side risikerede ikke at kunne fradrage afgiften.

(jf. præmis 47, 49 og 51-53 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

1. april 2004(1)

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 18, stk. 1 – betingelser for udøvelse af retten til fradrag for indgående moms – aftager af en tjenesteydelse, der er omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra e) – virksomhed som vikarbureau, der udføres af en afgiftspligtig person, som er etableret i udlandet – aftager, der som ydelsesmodtager er momsbetalingspligtig – forpligtelse til at være i besiddelse af en faktura – fakturaens indhold«

I sag C-90/02,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Gummersbach

mod

Gerhard Bockemühl,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 18, stk. 1, og artikel 22, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1) og ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47), har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af dommerne P. Jann, som fungerende formand for Femte Afdeling, A. Rosas og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

– den tyske regering ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

efter at der i retsmødet den 11. september 2003 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzamt Gummersbach ved F. Fürst, som befuldmægtiget, af Gerhard Bockemühl ved J.A. Nohl og Steuerberater C. Hesener, og af Kommissionen ved K. Gross, bistået af A. Böhlke,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. oktober 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 22. november 2001, indgået til Domstolen den 15. marts 2002, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 18, stk. 1, og artikel 22, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1) og ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Gummersbach (herefter »Finanzamt«) og Gerhard Bockemühl vedrørende Finanzamts afslag på at lade Gerhard Bockemühl fradrage merværdiafgift (herefter »moms«) på tjenesteydelser, der var blevet præsteret for ham. Spørgsmålene vedrører i det væsentlige betingelserne for at udøve den i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, omhandlede fradragsret i tilfælde, hvor den pågældende afgiftspligtige person selv er betalingspligtig for momsen, fordi tjenesteyderen er etableret uden for det pågældende land.

Relevante retsfor skrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Det bestemmes i sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

4 Hvad angår levering af tjenesteydelser fastsættes stedet for den afgiftspligtige transaktion i direktivets artikel 9, i hvis stk. 1 det bestemmes, at der ved dette sted forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted. Artikel 9, stk. 2, bestemmer imidlertid som en undtagelse til denne regel:

»a) leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende;

[...]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

– virksomhed som vikarbureau

[...]«

5 Med hensyn til fradragsretten bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 2:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person i indlandet

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 18 om de nærmere bestemmelser for udøvelse af fradragsretten har følgende ordlyd:

»1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a)for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3

b)for det i artikel 17, stk. 2, litra b), omhandlede fradrag være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige afgiftsbeløb

c)for det i artikel 17, stk. 2, litra c), omhandlede fradrag opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat

d)når han som aftager eller køber i tilfælde af anvendelse af artikel 21, nr. 1, skal erlægge afgiften, opfylde de formaliteter, som fastlægges af hver enkelt medlemsstat

[...]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.

[...]«

7 Hvad angår momsbetalingspligtige personer bestemmer sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra a), første afsnit, at momsen ved indenlandsk virksomhed påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra en af de i artikel 21, nr. 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser. Imidlertid bestemmer sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra a), andet og tredje afsnit, følgende:

»Såfremt den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan medlemsstaterne træffe bestemmelse om, at afgiften påhviler en anden person. En repræsentant over for skattemyndighederne eller aftageren af den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser kan f.eks. udpeges i så henseende.

Afgiften påhviler dog aftageren af den afgiftspligtige levering af goder, når følgende betingelser er opfyldt:

[...]

–Den faktura, der er udstedt af den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i indlandet, er i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

[...]«

8 I henhold til sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra b), påhviler momsen aftageren af en i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlet ydelse, når tjenesteydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet.

9 Sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), bestemmer, at momsen påhviler enhver person, som anfører den på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.

10 Sjette direktivs artikel 22, stk. 3, bestemmer:

»3.a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer [...]

b)Fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser.

[...]

c)Medlemsstaterne fastsætter kriterierne for, at et dokument kan anses for at svare til en faktura.

[...]«

Nationale bestemmelser

11 I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 21, nr. 1, har Forbundsrepublikken Tyskland i § 51 i Umsatzsteuer– Durchführungsverordnung 1993 (bekendtgørelse om gennemførelse af loven om omsætningsafgift, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStDV 1993«)

fastsat følgende:

»(1) For nedennævnte afgiftspligtige transaktioner skal ydelsesmodtageren indeholde afgiften i modydelsen og indbetale den til det Finanzamt, han henhører under:

1.entrepriseydelser og andre ydelser fra en i udlandet hjemmehørende erhvervsdrivende [...]

(3) Ved en i udlandet hjemmehørende erhvervsdrivende forstås en erhvervsdrivende, der ikke har bopæl, hjemsted, virksomhedsledelse eller en filial i Tyskland eller i et toldfrit område. Herved er tidspunktet for erlæggelsen af modydelsen afgørende. Såfremt det er usikkert, om den erhvervsdrivende opfylder disse betingelser, må ydelsesmodtageren kun undlade at indeholde og betale afgiften, såfremt den erhvervsdrivende ved hjælp af en attest fra det Finanzamt, som efter afgiftsbestemmelserne er kompetent til at beskatte dennes omsætning, forelægger ydelsesmodtageren bevis for, at den erhvervsdrivende ikke er en erhvervsdrivende, der er omfattet af første punktum.

(4) Ved modydelse i stk. 1's forstand forstås vederlaget med tillæg af omsætningsafgift.«
12 UStDV's § 52, stk. 2 og 3, indfører imidlertid undtagelser til de i § 51 omhandlede forpligtelser:

»(2) Ydelsesmodtageren er ikke forpligtet til at indeholde og betale afgiften for den erhvervsdrivendes ydelse, såfremt

1. den erhvervsdrivende ikke har udstedt en faktura med særskilt angivelse af afgiften, og
2. ydelsesmodtageren, såfremt afgiften er angivet særskilt, med hensyn til denne afgift kan udnytte retten til fradrag for indgående afgift fuldt ud.

(3) Det er ikke nødvendigt for at opfylde betingelsen i stk. 2, nr. 2, at den leverende erhvervsdrivende er berettiget til særskilt at anføre momsen på en faktura.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Gerhard Bockemühl driver en byggevirksomhed i Tyskland. Virksomheden anvendte i den i sagen omhandlede afgiftsperiode engelske byggearbejdere, der var blevet stillet til rådighed for den af et selskab, der førte navnet »Jaylink Bau Ltd Building Contractors«. Dette selskab havde en kontaktadresse i Nederlandene.

14 Det arbejde, der blev udført af engelske byggearbejdere, blev faktureret Gerhard Bockemühl i det pågældende selskabs navn, idet fakturaerne var forsynet med et engelsk momsregistreringsnummer. På fakturaerne for perioden fra den 14. december 1994 til den 22. marts 1995 er der anført en London-adresse, mens der på fakturaerne for perioden fra den 29. marts 1995 til den 19. juli 1995 er anført en anden London-adresse. Fakturaerne angiver endvidere den præsterede ydelse som entrepriseydelser, mens det i realiteten drejede sig om ydelser som led i virksomhed som vikarbureau.

15 Efter de af Bundesamt für Finanzen tilvejebragte oplysninger fandtes der et selskab med navnet »Jaylink Building Contractors Ltd«, der var registreret den 21. maj 1992 i det engelske handelsregister, og hvis registrerede hjemsted skulle have befundet sig på den adresse, der var angivet på de første fakturaer. Selskabet var ikke optaget i de lokale telefonbøger.

16 På fakturaerne var der ikke anført moms, men fakturaerne indeholdt derimod angivelsen »Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart« (nulafgift aftalt, jf. UStDV's § 52). Efter en afgiftskontrol fandt Finanzamt imidlertid, at de fakturerede ydelser ikke var blevet udført af det i fakturaerne nævnte selskab, men af en tredje, ukendt virksomhed. Finanzamt gjorde derfor ved opkrævningsafgørelse af 23. august 1996 over for Gerhard Bockemühl, som aftager af tjenesteydelserne, krav på betaling af 17 219,17 DEM i moms af de pågældende afgiftspligtige transaktioner.

17 Efter at Gerhard Bockemühl havde anlagt sag, annullerede Finanzgericht Köln (Tyskland) afgørelsen og den efterfølgende klageafgørelse af 27. marts 1997, idet retten udtalte, at der ikke var nogen »rimelig tvivl om, at fakturaudstederen og den erhvervsdrivende, der havde leveret tjenesteydelserne, var den samme«.

18 Denne afgørelse anfægtede Finanzamt under revisionsanke til Bundesfinanzhof med henvisning til, at betingelserne for anvendelsen af nulafgiftsreglen i UStDV 1993's § 52, stk. 2, nr. 2, ikke var opfyldt, idet der var tvivl om leverandørens identitet. Gerhard Bockemühl hæftede derfor solidarisk for afgiften.

19 I forelæggelseskendelsen oplyses det, at indeholdelsesproceduren i henhold til UStDV 1993's § 51 ff. fra den 1. januar 2002 er blevet erstattet af en procedure, hvorefter ydelsesmodtageren hæfter for afgiften, fordi indeholdelsesproceduren ikke fandtes at være i overensstemmelse med fællesskabsreglerne. Den forelæggende ret finder imidlertid, at de nævnte artikler i UStDV 1993 vedbliver at finde anvendelse på den i sagen omhandlede afgiftsperiode, for så vidt som de kan fortolkes i overensstemmelse med fællesskabsreglerne.

20 Den nationale ret finder i denne forbindelse med henblik på en anvendelse af de relevante nationale bestemmelser på en måde, der er i overensstemmelse med sjette direktiv, at de pågældende tjenesteydelser er leveret af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet, og at leveringsstedet for tjenesteydelserne var i Tyskland, hvad enten det er i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), om levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom eller i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), om virksomhed som vikarbureau. Det påhviler Forbundsrepublikken Tyskland i medfør af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), at anse Gerhard Bockemühl for, som ydelsesmodtager i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra b), at være momsbetalingspligtig.

21 Den forelæggende ret er med hensyn til den i UStDV 1993's § 52, stk. 2, nr. 2, omhandlede fradragsret af den opfattelse, at Gerhard Bockemühl må være berettiget til at fradrage den indgående moms i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), idet han har anvendt de pågældende ydelser i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner. Da retten imidlertid er i tvivl om betingelserne for fradragsretten, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende tre præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal en modtager af tjenesteydelser, der i medfør af artikel 21, nr. 1, i direktiv 77/388/EØF er betalingspligtig og som sådan er blevet afkrævet betaling, for at kunne udøve retten til fradrag for indgående afgift i henhold til direktivets artikel 18, stk. 1, litra a), være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3, i direktiv 77/388/EØF?

2) Hvilke angivelser skal fakturaen i bekræftende fald indeholde? Er det til hinder for fradragsretten, såfremt ydelsesgenstanden i stedet for virksomhed som vikarbureau angives at være de byggearbejder, der er udført ved hjælp af dette personale?

3) Hvilke retsvirkninger vil det have, at der består en tvivl, der ikke kan afvises, med hensyn til, om det er fakturaudstederen, der har leveret den fakturerede ydelse?»

Det første og det andet spørgsmål

22 Den forelæggende ret ønsker med sit første og andet spørgsmål, der skal behandles samlet, for det første nærmere bestemt oplyst, om retten til fradrag for momsen på en ydelse for en afgiftspligtig person, der som ydelsesmodtager har betalingspligt for det pågældende momsbeløb, i en såkaldt »reverse charge«-situation kun kan udøves, hvis den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret for det andet nærmere bestemt oplyst, hvilke angivelser fakturaen skal indeholde, og navnlig om momsbeløbet samt tjenesteyderens navn og adresse skal være angivet, og om en urigtig angivelse af ydelserne har retlige konsekvenser med hensyn til, om der er fradragsret.

Indlæg for Domstolen

23 Ifølge den tyske regering og Kommissionen, der er de eneste, der har indgivet skriftlige indlæg, kan det ikke bestrides, at sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), finder anvendelse på de i sagen foreliggende omstændigheder. De har henvist til, at den i bestemmelsen omhandlede forpligtelse er udtrykkelig, dvs. forpligtelsen til at være i besiddelse af en

faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3, og at denne forpligtelse ikke giver mulighed for undtagelser.

24 Ifølge den tyske regering er denne overførsel af betalingsforpligtelsen på ydelsesmodtageren blot en anden måde at opkræve momsen på, og den kan, selv om ydelsesmodtageren selv er debitor for momsen, ikke have nogen indvirkning på betingelserne for adgang til fradragsretten.

25 Kommissionen har desuden anført, at denne løsning er i overensstemmelse med opbygningen af sjette direktivs artikel 21, nr. 1. Denne bestemmelse kræver med hensyn til leveringer af goder foretaget af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, at momsen kun påhviler modtageren, hvis fakturaen er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3.

26 Kommissionen har desuden henvist til de ændringer, der senere er gennemført ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001 om ændring af direktiv 77/388/EØF med henblik på forenkling, modernisering og harmonisering af kravene til fakturering med hensyn til merværdiafgift (EFT L 15, s. 24). Kommissionen har gjort gældende, at den nye ordlyd af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, præciserer, at fakturaen i tilfælde af fritagelse, eller når kunden er betalingspligtig, skal henvise til den relevante bestemmelse i sjette direktiv eller til den tilsvarende nationale bestemmelse eller indeholde en anden angivelse af, at leveringen er fritaget eller underlagt anvendelse af »reverse charge«-proceduren.

27 Den tyske regering har endvidere anført, at en faktura under afgiftsmyndighedernes synsvinkel har en vigtig dokumentationsfunktion, idet den indeholder kontrollerbare oplysninger, der gør det muligt at fastslå, hvor stort et beløb i indgående moms der kan fradrages, når medlemsstaten for visse ydelser har fastsat undtagelser til fradragsretten.

28 Såvel Finanzamt som den tyske regering og Kommissionen har som svar på et af Domstolen stillet skriftligt spørgsmål anført, at sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a) og d), begge finder anvendelse, således at en afgiftspligtig person, i tilfælde hvor »reverse charge«-proceduren benyttes, skal opfylde de yderligere formaliteter, som fastlægges af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af den mulighed, der er åbnet for dem ved sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d). Bestemmelsen giver derfor ikke medlemsstaterne mulighed for at vedtage undtagelser, der lemper de betingelser, som opstilles i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a).

29 Kommissionen har anført, at sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), under alle omstændigheder udtrykkeligt henviser til anvendelsen af direktivets artikel 21, nr. 1, hvorefter en overførsel af betalingspligten forudsætter, at »den faktura, der er udstedt af den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i indlandet, er i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. Artikel 18, stk. 1, litra d), opretholder således uforandret kravet om besiddelse af en faktura.

30 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt det pågældende momsbeløb skal være angivet på fakturaen har såvel den tyske regering som Kommissionen anført, at både betydningen af og formålet med sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), taler for en løsning, hvorefter bestemmelsen, i tilfælde hvor ydelsesmodtageren også er den betalingspligtige, fortolkes indskrænkende, og der slækkes på kravet om en særskilt angivelse af momsen.

31 Den tyske regering har fremsat flere grunde til støtte for dette argument. For det første skal ydelsesmodtageren som momsbetalingspligtig selv beregne den moms, han skal erlægge, uden at han er forpligtet til at holde sig til angivelserne herom på den faktura, der er udfærdiget af den erhvervsdrivende, der har præsteret ydelsen. For det andet ville leverandøren, såfremt momsen angives særskilt, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), være momsbetalingspligtig ud over ydelsesmodtageren, hvilket ville være uforeneligt med sjette direktivs ånd. For det tredje har den tyske regering under henvisning til ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), således som bestemmelsen senere er ændret ved direktiv 2001/115, anført, at det system, der således er indført, indeholder regler, der gør enhver særskilt angivelse af momsen overflødig.

32 Ifølge Kommissionen behandler sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), et sådant overførselstilfælde som et afgiftsfritagelsestilfælde. I modsat fald ville udstederen af fakturaen være momsbetalingspligtig i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), blot fordi han har angivet momsen i sin faktura, uden at ydelsesmodtageren kan gøre sin fradragsret for denne afgift gældende. Kommissionen har heraf udledt, at hvis en ydelsesmodtager er momsbetalingspligtig, er det tilstrækkeligt på fakturaen at angive dette forhold eller at indføje en henvisning til den bestemmelse, i henhold til hvilken dette er tilfældet.

33 Med hensyn til leverandørens navn og adresse har den tyske regering indledningsvis henvist til Domstolens dom af 14. juli 1988 i sagen Jeunehomme og EGI (forenede sager 123/87 og 330/87, Sml. s. 4517, præmis 17) og af 17. september 1997 i Langhorst-sagen (sag C-141/96, Sml. I, s. 5073, præmis 17). Regeringen har anført, at selv om sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), og Domstolens praksis ikke pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at kræve sådan angivelse, har medlemsstaterne ikke desto mindre ret til at kræve yderligere angivelser.

34 Kommissionen har anført, at det følger af dom af 13. december 1989 i Genius Holding-sagen (sag C-342/87, Sml. s. 4227) – der ifølge Kommissionen indebærer en beføjelse til at kontrollere, at afgiftspligtige transaktioner er reelle – at fakturaen skal gøre det muligt at identificere den afgiftspligtige person med hans navn og adresse og at identificere den pågældende transaktion.

35 Den tyske regering har med hensyn til angivelsen af ydelsens art anført, at medlemsstaterne skal kunne kræve, at denne anføres præcist på fakturaen for at sikre den rette opkrævning af moms og for at undgå svig.

36 Kommissionen har anført, at beskrivelsen af den fakturerede transaktion – da en faktura er et vigtigt middel til at kontrollere, at momsen anvendes rigtigt – derfor skal være tilstrækkelig præcis til, at det kan afgøres, hvilken type transaktion det drejer sig om, om den pågældende transaktion er afgiftspligtig, hvilket sted transaktionen er blevet gennemført, og i givet fald hvem der er den afgiftspligtige person.

Domstolens besvarelse

37 Indledningsvis bemærkes, som generaladvokaten har anført i punkt 37 i forslaget til afgørelse, at en afgiftspligtig person, der som aftager af goder eller tjenesteydelser er momsbetalingspligtig, kan påberåbe sig fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Dette synspunkt bekræftes af de efterfølgende ændringer af bestemmelsen, der er foretaget ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18), hvorved uoverensstemmelserne i denne forbindelse mellem de forskellige sproglige versioner blev fjernet.

38 Det bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ifølge fast retspraksis udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Fradragsretten omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43).

39 Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, samt dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 44).

40 Med hensyn til betingelserne for udøvelse af fradragsretten bestemmer sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), som hovedregel, at den afgiftspligtige person for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i

overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

41 Såfremt det i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 21, nr. 1, er aftageren af en tjenesteydelse, der er momsbetalingspligtig, foreskriver direktivets artikel 18, stk. 1, litra d), imidlertid, at han skal opfylde de formaliteter, som fastlægges af hver enkelt medlemsstat.

42 Det bemærkes hertil, at det følger af forelæggelseskendelsen, at Gerhard Bockemühl i den foreliggende sag som momsbetalingspligtig i princippet har ret til at udøve fradragsretten. Han er imidlertid ikke i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3.

43 Spørgsmålet er derfor, om det i et tilfælde af »reverse charge«, som det i hovedsagen foreliggende, kun er bestemmelserne i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), der finder anvendelse, eller om sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), som den tyske regering, Finanzamt og Kommissionen har anført, også finder anvendelse.

44 Det bemærkes hertil for det første, at sjette direktivs artikel 22, stk. 3, i den version, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, ikke udtrykkeligt omhandlede »reverse charge«-proceduren. Som den tyske regering og Kommissionen har påvist i deres indlæg, rejser anvendelsen af denne bestemmelse i forbindelse med denne procedure nogle fortolkningsproblemer vedrørende bl.a. bestemmelsen om angivelse af momsen som en forudgående betingelse for udøvelse af fradragsretten (jf. denne doms præmis 30-32). Selv om »reverse charge«-proceduren, som anført i denne doms præmis 26, nævnes i de ændringer i sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), der er gennemført ved direktiv 2001/115, står det ikke desto mindre fast, at sjette direktivs artikel 22 vedrørende faktureringsforpligtelsen ikke angår betingelserne for retten til fradrag som sådanne.

45 For det andet bemærkes – med hensyn til Kommissionens argument vedrørende opbygningen af sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra a), tredje afsnit, for så vidt som denne bestemmelse for levering af goder, som foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kræver, at momsen kun påhviler aftageren, hvis fakturaen er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3 – at sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra a), tredje afsnit, kun fastsætter de betingelser, hvorunder aftageren af en levering af goder kan blive momsbetalingspligtig.

46 Det er for det tredje af en tilsvarende grund, at Kommissionens argument ikke kan tiltrædes, for så vidt som Kommissionen hævder, at sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), synes at opretholde kravet om besiddelse af en faktura uændret, i det omfang denne artikel udtrykkeligt henviser til anvendelsen af direktivets artikel 21, nr. 1, og i det omfang artikel 21, nr. 1, litra a), tredje afsnit, som betingelse for overførsel af betalingspligten kræver, at »den faktura, der er udstedt af den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i indlandet, er i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. Som anført i denne doms præmis 45, fastsætter sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra a), tredje afsnit, kun de betingelser, hvorunder aftageren af en levering af goder kan blive momsbetalingspligtig.

47 Det må derfor fastslås, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a) og d), skal fortolkes således, at det kun er artikel 18, stk. 1, litra d), der finder anvendelse på en »reverse charge«-procedure som den i sagen omhandlede. En afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, er derfor ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udstedt i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3, for at kunne udøve sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat i forbindelse med, at den gør brug af den mulighed, der er åbnet for medlemsstaten i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d).

48 Denne fortolkning støttes desuden af ordlyden af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra c), der med en ordlyd, der er identisk med den, der fremgår af direktivets artikel 18, stk. 1, litra d), fastsætter som betingelse, at den afgiftspligtige person opfylder de regler, der fastsættes af hver medlemsstat. Direktivets artikel 18, stk. 1, litra c), finder anvendelse på situationer med udtagelse til eget brug, hvori det er logisk, at fradragsretten ikke er forbundet med en forpligtelse til at være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3.

49 Hvad angår udøvelsen af den mulighed, der er åbnet ved sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), bemærkes, at selv om bestemmelsen tillader medlemsstaterne at fastlægge formaliteterne vedrørende udøvelsen af fradragsretten i forbindelse med »reverse charge«-proceduren, står det ikke desto mindre fast, at denne beføjelse skal udøves i overensstemmelse med et af sjette direktivs formål, som er at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne [jf. med hensyn til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), Langhorst-dommen, præmis 17]. Denne beføjelse kan endvidere kun udøves i det omfang pålæggelse af sådanne formaliteter ikke ved antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed i praksis gør udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig [jf. med hensyn til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), sammenholdt med direktivets artikel 18, stk. 1, litra a), Jeunehomme-dommen, præmis 17].

50 Med hensyn til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), må pålæggelsen og omfanget af de formaliteter, der skal opfyldes for at kunne udøve fradragsretten, derfor ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt med henblik på at kontrollere, at den pågældende »reverse charge«-procedure anvendes korrekt.

51 En faktura har i denne forbindelse ganske vist en væsentlig dokumentationsfunktion, idet den kan indeholde kontrollerbare oplysninger. I tilfælde af »reverse charge«-proceduren må det imidlertid netop være på grundlag af kontrollerbare oplysninger, at den afgiftspligtige person, der er aftager af en levering eller af tjenesteydelser, er blevet betalingspligtig og navnlig for hvilket momsbeløb. Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person, som aftager af den omhandlede ydelse, er momsbetalingspligtig, kan de ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne moms stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder.

52 Når en afgiftspligtig person som aftager af tjenesteydelser anses for betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, kan afgiftsmyndighederne derfor ikke som en supplerende betingelse for retten til fradrag kræve, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3. Et sådan krav ville indebære, at en afgiftspligtig person på den ene side som aftager af tjenesteydelser ville hæfte for det pågældende momsbeløb, men på den anden side risikerede ikke at kunne fradrage afgiften.

53 På baggrund af det anførte skal det første spørgsmål besvares med, at en afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb i henhold til sjette direktivs artikel 21, nr. 1, i forbindelse med en »reverse charge«-procedure, ikke er forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3, for at kunne udøve sin fradragsret.

54 I betragtning af besvarelsen af det første spørgsmål er det unødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

Det tredje spørgsmål

55 I betragtning af besvarelsen af det første spørgsmål er det unødvendigt at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

56 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 22. november 2001, for ret:

En afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb i henhold til artikel 21, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF og ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, er ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 3, for at kunne udøve sin fradragsret.

Jann

Rosas

von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 1. april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident

1 – Processprog: tysk.