

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F.G. JACOBS

fremsat den 23. oktober 2003 (1)

Sag C-90/02

Finanzamt Gummersbach

mod

Gerhard Bockemühl

1. I denne sag har Bundesfinanzhof (Tyskland) anmodet om en fortolkning af sjette momsdirektiv (»direktivet« eller »sjette direktiv«) (2). For det første har den spurgt, om modtageren af en tjenesteydelse, som selv er betalingspligtig med hensyn til den relevante moms, kun må fradrage afgiften, hvis han er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivet. Hvis dette er tilfældet, ønsker retten oplyst, hvilke angivelser fakturaen skal indeholde, navnlig om momsbeløbet samt tjenesteyderens navn og adresse skal være angivet, og om en urigtig angivelse af de momspligtige ydelser udgør en fejl. Endelig har retten spurgt, hvilke retlige konsekvenser det har, hvis det ikke er muligt at fastslå, at den person, der har udfærdiget fakturaen, er den samme person, som har leveret tjenesteydelsen.

Baggrund og lovgivning

Fællesskabets momssystem

2. Det princip, som momsen er støttet på, er udtrykt som følger i første momsdirektivs artikel 2 (3):

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

3. Dette system er altså baseret på idéen om en række transaktioner, hvori det nettobeløb, der skal betales vedrørende hvert led, er en nærmere angivet del af merværdien i det pågældende led. Når kæden afsluttes i det endelige led med privat forbrug, vil det samlede beløb, som er opkrævet, have været den relevante del af den endelige pris.

4. I sjette direktiv reguleres systemet mere detaljeret, selv om nogle spørgsmål er overladt til medlemsstaterne. I henhold til artikel 2 pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms, idet visse transaktioner, som ikke er på tale her, dog er fritaget i henhold til andre bestemmelser. En afgiftspligtig person defineres i artikel 4, stk. 1, som en person, der udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet heraf. I henhold til artikel 5, 6 og 7 er afgiftspligtige transaktioner levering af goder, levering af tjenesteydelser eller indførsel.

5. Hovedelementerne i fradragsretten er opstillet i sjette direktivs artikel 17. En afgiftspligtig person må fra den moms, der påhviler ham, fradrage indgående afgift på leveringer, der er foretaget af en anden afgiftspligtig person, for så vidt som de leverede goder eller tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans egne afgiftspligtige transaktioner. Denne ret opstår, når den afgift, der kan fradrages, forfalder. I henhold til artikel 21 er den person, som skal betale afgiften på en transaktion, normalt leverandøren, selv om det under nogle omstændigheder – blandt andet de omstændigheder, der er gældende i denne sag – kan være modtageren af goderne eller tjenesteydelserne (4).

6. I sådan et system er der tydeligvis behov for dokumentation for afgiftspligt og afgiftsbetaling samt retten til at fradrage afgiften. Disse anliggender behandles især i artikel 18 og 22.

7. Et andet vigtigt hensyn er den kendsgerning, at momsen, selv om den i stort omfang er harmoniseret ved fællesskabsbestemmelser og udgør en vigtig del af Fællesskabets egne midler, ud fra et nationalt synspunkt stadig er en national afgift, og at de forskellige medlemsstater har forskellige momssatser. Hvor der er tale om grænseoverskridende transaktioner inden for Fællesskabet, er der derfor nødt til at være regler, der fastsætter, hvor leveringen finder sted. For de fleste tjenesteydelsers vedkommende, især de ydelser, som er på tale i denne sag, findes disse regler i direktivets artikel 9, selv om deres relevans her, som det vil fremgå, hovedsagelig er begrænset til, at de indirekte kan angive, hvem der er momsbetalingspligtig.

De relevante fællesskabsbestemmelser i detaljer

8. De vigtigste bestemmelser i fællesskabsretten i denne sag er sjette direktivs artikel 9, 17, 18, 21 og 22. Den udgave, som gælder for omstændighederne i hovedsagen, er udgaven, der var i kraft i 1995. Det er derfor nødvendigt at gå ud fra teksten, som den er ændret navnlig ved Rådets direktiv 91/680/EØF (5) og Rådets direktiv 92/111/EØF (6). Med hensyn til artikel 17, stk. 2, artikel 18, stk. 1, artikel 21, stk. 1, og artikel 22, stk. 3, forekommer den relevante tekst faktisk – temmelig forvirrende – i artikel 28f, 28g og 28h, som indgår i afsnit XVIa om en »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«.

Leveringsstedet for en tjenesteydelse

9. I direktivets afsnit VI om stedet for afgiftspligtige transaktioner vedrører artikel 9 levering af tjenesteydelser. I henhold til artikel 9, stk. 1, anses en tjenesteydelse for at være leveret det sted, hvor den, der yder tjenesten, har sin virksomhed, sit etablerede hjemsted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, alt efter omstændighederne. Imidlertid fastsættes følgende i artikel 9, stk. 2:

»a) leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom [...] er det sted, hvor ejendommen er beliggende

[...]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, som 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

[...]«

Betalingspligtige over for statskassen

10. I henhold til artikel 21 gælder følgende:

»Merværdiafgiften påhviler:

1) ved indenlandsk virksomhed:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra en af de i litra b) omhandlede tjenesteydelser.

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 for eksempel udpeges i så henseende.

[...]

b) aftageren af en i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlet tjenesteydelse [...]; medlemsstaterne kan dog bestemme, at den, der leverer tjenesteydelsen, hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse

c) enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.

[...]«

Fakturaer

11. Artikel 22, stk. 3, vedrørende betalingspligtige personers forpligtelser bestemmer blandt andet følgende:

»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. [...] Den afgiftspligtige person skal opbevare en genpart af alle de dokumenter, der er udstedt.

[...]

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

[...] (7)

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

12. Det kan nævnes, at artikel 22, stk. 3, litra b), efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder i nærværende sag, er blevet ændret ved direktiv 2001/115/EF (8), således at bestemmelsen omfatter en udvidet og udtømmende fortegnelse over oplysninger, som skal indgå i en faktura, og at artikel 22, stk. 3, litra c), er ophævet. Den nye bestemmelse fastsætter:

»Med forbehold af særbestemmelserne i nærværende direktiv er det kun følgende oplysninger, der er obligatoriske med hensyn til merværdiafgiften på de fakturaer, der udstedes på grundlag af bestemmelserne i litra a), første, andet og tredje afsnit«.

13. Fortegnelsen omfatter blandt andet følgende oplysninger:

- »det momsregistreringsnummer [...], hvorunder den afgiftspligtige person har foretaget leveringen af goderne eller tjenesteydelserne«
- »den afgiftspligtige persons og dennes kundes fulde navn og adresse«
- »omfanget og arten af de leverede tjenesteydelser«
- »det afgiftsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, hvor dette direktiv udelukker en sådan oplysning« og
- »i tilfælde af fritagelse, eller når kunden er betalingspligtig, henvisning til den relevante bestemmelse i dette direktiv eller til den tilsvarende nationale bestemmelse eller til anden angivelse af, at leveringen er fritaget eller underlagt anvendelse af »reverse charge«-proceduren«.

14. Sjette direktivs artikel 22, stk. 8, bestemmer følgende:

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

15. Efter tidspunktet for de faktiske omstændigheder er der ved direktiv 2001/115 blev tilføjet endnu et afsnit til artikel 22, stk. 8: »Muligheden i første afsnit kan ikke anvendes til at pålægge forpligtelser ud over dem, der er fastsat i stk. 3«.

Fradragsretten

16. I artikel 17 om »fradragsrettens indtræden og omfang« fastsættes følgende:

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

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 (9)

[...]«

17. Direktivets artikel 18, stk. 1, hvor reglerne om udøvelse af fradragsretten er angivet, fastsætter følgende:

»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

[...]

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

[...]«

Relevante nationale bestemmelser

18. Tyskland har gjort brug af den valgmulighed, som landet har i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra a), andet afsnit. I henhold til § 18 i Umsatzsteuergesetz (momslov) af 1993, som denne var gældende i 1995, kunne forbundsfinansministeren, for at sikre opkrævningen af afgiften, beslutte, at den person, som fik leveret varer eller tjenesteydelser af en person, der var hjemmehørende i udlandet, var betalingspligtig med hensyn til meromsætningsafgiften på denne transaktion. Gennemførelsesbeslutningen kunne fastlægge visse andre krav, navnlig vedrørende metoden til beregning og betaling af afgiften.

19. Et system til indeholdelse af afgiften blev fastlagt i § 51 ff. i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (bekendtgørelse om gennemførelse af loven om meromsætningsafgift, herefter »UStDV«).

20. Ifølge § 51 i UStDV skulle modtageren af entrepriseydelser og andre ydelser udført af en i udlandet hjemmehørende erhvervsdrivende indeholde afgiften og indbetale den til det lokale Finanzamt, også selv om det var usikkert, hvorvidt serviceyderen faktisk var hjemmehørende i udlandet.

21. I § 52 var der fastsat visse undtagelser fra disse forpligtelser. I § 52, stk. 2, indgik den såkaldte »Nullregelung«, en ordning, hvorefter modtageren ikke var forpligtet til at indeholde og indbetale afgiften, hvis den i udlandet hjemmehørende tjenesteyder ikke havde udstedt en faktura med særskilt angivelse af afgiften, og hvis modtageren kunne have udnyttet retten til fradrag af moms fuldt ud, såfremt afgiften var angivet særskilt. I disse tilfælde skulle modtageren tilsyneladende kun betale fuld udgående afgift i stedet for at betale indgående afgift på de leverede goder eller tjenesteydelser på forhånd og herefter fradrage afgiften.

22. Efter indvendinger fra Kommissionen, som ikke mente, at dette system var i fuld overensstemmelse med fællesskabslovgivningen, blev dette system til indeholdelse imidlertid ophævet med virkning fra 1. januar 2002.

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

23. Gerhard Bockemühl driver en byggevirksomhed i Tyskland, som hovedsagelig arbejder inden for etagebygning, brobygning og tunnelbygning. I 1995 udførte nogle byggearbejdere fra Jaylink Bau Ltd Building Contractors arbejde for virksomheden. Dette selskab havde en kontaktadresse i Nederlandene. Den forelæggende ret har bemærket, at et offshore-selskab ved navn Jaylink Building Contractors er registreret i England med registreret hjemsted hos et revisionsfirma i Mayfair, London.

24. De leverede tjenesteydelser blev faktureret af Jaylink Bau Ltd Building Contractors. På fakturaerne var angivet et engelsk momsregistreringsnummer, og der blev henvist til en tysk bankkonto. Der var imidlertid ikke angivet noget momsbeløb. Fakturaerne indeholdt kun angivelsen »Nullregelung som aftalt, jf. UStDV, § 52«. På de første fakturaer var ovennævnte adresse i Mayfair angivet, mens der på senere fakturaer var anført en anden adresse i London.

25. Efter en afgiftskontrol udstedte Finanzamt Gummersbach en opkrævningsafgørelse til Gerhard Bockemühl vedrørende moms på de tjenesteydelser, han havde fået leveret. Finanzamt bemærkede, at momsbeløbet ikke var angivet på fakturaerne. Desuden var navn og adresse på det foretagende, der havde udstedt fakturaerne, ukorrekt, hvorved det var umuligt at fastslå, at det foretagende, der havde udstedt fakturaerne, var det samme som det, der havde udført tjenesteydelserne. Finanzamt mente, at de pågældende tjenesteydelser var blevet udført af et tredje, ukendt foretagende med hjemsted uden for Tyskland. Endvidere var de udførte tjenesteydelser ikke angivet korrekt (idet der i stedet for virksomhed som vikarbureau var angivet de byggearbejder, som var udført). Finanzamt konkluderede derfor, at Gerhard Bockemühl som modtager af tjenesteydelserne var forpligtet til at betale et momsbeløb på 17 219,17 DEM af disse afgiftspligtige transaktioner.

26. Efter at Gerhard Bockemühls klage over afgørelsen var blevet afvist, anlagde han sag ved Finanzgericht, som gav ham medhold. Retten nærede ikke nogen »rimelig tvivl om, at fakturaudstederen og den erhvervsdrivende, der havde leveret tjenesteydelserne, var den samme«. Finanzamt har appelleret denne afgørelse til Bundesfinanzhof, den forelæggende ret.

27. Finanzamt har gjort gældende, at Gerhard Bockemühl i tvivlstilfælde, skulle have indeholdt afgiften på de tjenesteydelser, han fik leveret, samt at han ikke ville have været berettiget til at fradrage momsen, selv om den havde været angivet separat på fakturaen, da det ikke var muligt klart at identificere den person, som fakturerede – eller som faktisk leverede – disse tjenesteydelser. § 52, stk. 2, i UStDV fandt derfor ikke anvendelse, og sagsøger var derfor forpligtet til at betale afgiften som modtager af tjenesteydelserne.

28. Bundesfinanzhof har påpeget, at der i henhold til dens praksis skal foreligge en faktura, også i forbindelse med proceduren efter § 52, stk. 2. Endvidere skal denne faktura være udstedt af den person, der leverer tjenesteydelsen, og tjenesteydelsen skal være angivet på en sådan måde, at det tydeligt fremgår og nemt kan kontrolleres, hvilke afgiftspligtige transaktioner der er tale om.

29. Bundesfinanzhof nærer imidlertid tvivl om fortolkningen af direktivets krav med hensyn til fakturering i en sag som denne og har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1. Skal en modtager af tjenesteydelser, der i medfør af artikel 21, stk. 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?»

30. Der er indgivet skriftlige indlæg af den tyske regering og Kommissionen. Finanzamt, Gerhard Bockemühl, den tyske regering og Kommissionen har desuden skriftligt besvaret et spørgsmål, Domstolen havde stillet, om hvorvidt medlemsstaterne i henhold til direktivets artikel 18, stk. 1, litra d), og artikel 22, stk. 3, litra c), har beføjelse til at indføre undtagelser fra kravene i direktivets artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra b). Finanzamt, Gerhard Bockemühl og Kommissionen afgav mundtlige indlæg under retsmødet.

Retlig vurdering

Indledende bemærkninger

31. For det første havde § 51 ff. i UStDV tilsyneladende til formål at gennemføre bestemmelser i direktivet.

32. Bundesfinanzhof har imidlertid erkendt, at disse nationale bestemmelser ikke var i fuld overensstemmelse med fællesskabsretten, hvorfor de blev ophævet. Den forelæggende ret er dog af den opfattelse, at reglen om, at ydelsesmodtageren er betalingspligtig, samt nulafgiftssystemet i § 52, stk. 2, i UStDV finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, for så vidt som den person, som tjenesteydelserne er leveret til, er betalingspligtig med hensyn til afgiften i henhold til direktivets artikel 21 og kan benytte sig af den fradragsret, som er fastlagt i samme direktiv.

33. Det bør påpeges, at spørgsmålene i denne sag drejer sig om fortolkningen af direktivet og ikke om, hvorvidt § 51 ff. i UStDV er forenelige med dette.

34. Det følger imidlertid af fast retspraksis, at nationale domstole inden for et område, der er omfattet af et direktiv, skal fortolke nationale retsfor skrifter, hvad enten de er vedtaget før eller efter direktivet, i lyset af direktivets ordlyd og formål for at fremkalde det med direktivet tilsigtede resultat (10). Det tilkommer derfor den forelæggende ret at afgøre, hvorvidt de pågældende nationale bestemmelser kan fortolkes i overensstemmelse med direktivet og således finde anvendelse i den aktuelle sag.

35. For det andet er det, før selve spørgsmålene behandles, nyttigt at danne sig et skematisk billede af den måde, hvorpå ovennævnte bestemmelser i direktivet virker gensidigt, når de anvendes på omstændighederne i denne sag.

36. I den forbindelse hersker der tilsyneladende en vis usikkerhed om, hvorvidt ydelsesgenstanden var byggearbejde, eller der var tale om virksomhed som vikarbureau. Det fremgår dog af forelæggelseskendelsen, at der kan ses bort fra denne usikkerhed, i hvert fald i forbindelse med det første og tredje spørgsmål og en del af det andet spørgsmål. Hvis der er tale om byggearbejder, er leveringsstedet således stedet, hvor den faste ejendom er beliggende, som er omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra a), og hvis der er tale om virksomhed som vikarbureau, er

leveringsstedet kundens forretningssted i henhold til artikel 9, stk. 2, litra e). I begge tilfælde er landet Tyskland. Hvis artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse, påhviler det kunden at betale momsen i henhold til artikel 21, stk. 1, litra b). Hvis leveringen er omfattet af artikel 9, stk. 2, litra a), har medlemsstaterne mulighed for at gøre kunden betalingspligtig efter artikel 21, stk. 1, litra a). Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Tyskland har valgt denne løsning, således at det i begge tilfælde er Gerhard Bockemühl, der er momsbetalingspligtig.

37. Gerhard Bockemühl ønsker desuden at fradrage afgiften og har i den henseende påberåbt sig artikel 17, stk. 2, litra a). I adskillige af sprogudgaverne af direktivet, som det var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, var fradragsretten efter artikel 17, stk. 2, litra a), tilsyneladende begrænset til tilfælde, hvor tjenesteyderen var betalingspligtig i det land, hvor retten til fradrag blev gjort gældende (11). Dette var dog tydeligvis en redaktionel fejl, som blev rettet ved direktiv 95/7 i overensstemmelse med den oprindelige tyske udgave, der blot nævnte afgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet. Desuden har den manglende overensstemmelse mellem de forskellige sprogudgaver tilsyneladende ikke været betragtet som en hindring for udøvelsen af fradragsretten i tilfælde, hvor tjenesteyderen befandt sig i en anden medlemsstat end den kunde, som var momsbetalingspligtig, heller ikke før fejlen blev rettet (12). Jeg kan således godtage det synspunkt – som ikke er blevet bestridt i denne sag – at artikel 17, stk. 2, litra a), er det korrekte grundlag for fradraget under disse omstændigheder.

38. For at en kunde kan gøre brug af fradragsretten efter artikel 17, stk. 2, litra a), kræves det i artikel 18, stk. 1, litra a), at han er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3, dvs. udstedt af tjenesteyderen i overensstemmelse med bestemte kriterier. I de tilfælde, hvor kunden selv er momsbetalingspligtig i medfør af artikel 21, stk. 1, kræves det i artikel 18, stk. 1, litra d), at han overholder de formaliteter, som er fastlagt af medlemsstaten, for at han kan udøve fradragsretten.

39. Kort sagt fastsætter artikel 9, stk. 2, leveringsstedet (i dette tilfælde Tyskland), og på grundlag heraf fastsætter artikel 21, stk. 1, den person, der er betalingspligtig med hensyn til afgiften (i dette tilfælde kunden). Artikel 17, stk. 2, fastsætter kundens fradragsret, og artikel 18, stk. 1, opstiller regler for udøvelsen af denne ret. Disse regler vedrører besiddelsen af en faktura i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3, og – i sager som denne – om iagttagelse af formaliteter, som er fastlagt af medlemsstaterne.

40. For det tredje må det ikke glemmes, at momssystemet stiller krav om, at når en person har betalt moms (indgående afgift) på goder eller tjenesteydelser, der er erhvervet med henblik på afgiftspligtige leveringer, som han skal udføre, skal denne person, i mangel af en udtrykkelig bestemmelse om det modsatte, kunne fradrage dette beløb fra en eventuel moms (udgående afgift), som han skal opgive til skattemyndighederne vedrørende de leveringer, han foretager, under forudsætning af at han kan dokumentere, at han har betalt den indgående afgift og har iagttaget alle retmæssigt foreskrevne formaliteter.

Det første spørgsmål

41. Bundesfinanzhof har med sit første spørgsmål ønsket svar på, om en modtager af tjenesteydelser, som det i medfør af direktivets artikel 21, stk. 1, påhviler at betale moms vedrørende disse tjenesteydelser, og som er blevet afkrævet betaling, kun kan udøve retten til fradrag i henhold til artikel 18, stk. 1, litra a), hvis han er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

42. Jeg mener, at spørgsmålet må besvares bekræftende.

43. I henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), har en afgiftspligtig person ret til i den

afgift, det påhviler ham at betale, at fradrage den moms, han har erlagt i forbindelse med goder eller tjenesteydelser, som han har fået leveret af en anden afgiftspligtig person, under forudsætning af at disse goder eller tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner. I artikel 18, stk. 1, litra a), fastsættes det klart og tydeligt: »For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person [...] 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«. Denne formulering levner næppe nogen tvivl.

44. Den forelæggende ret har da også medgivet, at ordlyden er ganske klar. Den har dog fremført, at fakturaen ikke har den samme betydning, når den momsbetalingspligtige person er modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, som når det er leverandøren, der er momsbetalingspligtig.

45. Dette er jeg ikke enig i. Selv om det ved fortolkningen af direktivets bestemmelser er vigtigt at tage formålet med deres vedtagelse og deres placering i det samlede momssystem i betragtning, mener jeg ikke, at denne synsvinkel i nærværende sag fører til et andet resultat end det, der fremgår af den klare ordlyd af artikel 18, stk. 1, litra a).

46. Hvis der skal fradrages moms, må der foreligge bevis for, at den er erlagt. I forbindelse med Fællesskabets momssystem er en faktura et vigtigt – og sandsynligvis det klareste – middel til at fremlægge et sådant bevis. Den er »adgangsbilletten« til fradragsretten (13). Derfor skal en afgiftspligtig person, som har ret til at fradrage indgående moms, omhyggeligt sørge for at få og opbevare den nødvendige dokumentation for at undgå, at en fordring afvises som ubegrundet. Korrekt udstedelse og opbevaring af fakturaer er også af afgørende betydning for den kontrol, som udføres af de relevante skattemyndigheder for at sikre, at de relevante momsregler overholdes.

47. Den kendsgerning, at den person, som har ret til at fradrage den indgående moms, i den aktuelle sag også er den person, som det påhviler at erlægge den til den relevante myndighed, ændrer ikke noget ved analysen. De samme overvejelser er stadig gældende. Som den tyske regering har bemærket, er pligten til at betale moms og retten til at fradrage indgående afgift desuden to forskellige spørgsmål, som er underlagt forskellige regler. Hvis den momsbetalingspligtige person i visse tilfælde er modtageren og ikke leverandøren, berører det ikke kravet om, at man skal være i besiddelse af en faktura for at kunne udøve fradragsretten.

48. Dette synspunkt stemmer overens med andre af direktivets bestemmelser. I henhold til artikel 21, stk. 1, litra a), påhviler afgiften i de tilfælde, hvor goderne er leveret af en person, der er etableret i en anden medlemsstat, modtageren, under forudsætning af, blandt andet, at der foreligger en »faktura, der er udstedt af den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i indlandet«, og som »er i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. Og i henhold til artikel 22, stk. 3, litra a), kræves også en faktura ved levering af varer, der er omfattet af fritagelserne i artikel 28 c, afsnit A. Jeg mener sagtens, man kan gå ud fra, at kravet i artikel 22, stk. 3, litra a), om at »enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser [...]« gælder generelt.

49. Min konklusion er derfor, at en modtager af tjenesteydelser, som også er betalingspligtig med hensyn til momsen på disse tjenesteydelser, kun kan udøve sin fradragsret i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), hvis han er i besiddelse af en faktura, der er udstedt i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

Det andet spørgsmål

50. Bundesfinanzhof har med sit andet spørgsmål ønsket svar på, hvilket indhold fakturaen skal have. Den har i sin begrundelse specificeret, at den især er interesseret i spørgsmålet, om

fakturaen skal angive i) momsbeløbet og ii) leverandørens navn og adresse. Endvidere har den ønsket svar på, iii) hvorvidt den afgiftspligtige transaktion skal være nøjagtigt angivet, og konkret om den kendsgerning, at der i stedet for virksomhed som vikarbureau henvises til det arbejde, der er udført ved hjælp af dette personale (idet det førstnævnte er den tjenesteydelse, der faktisk blev leveret), påvirker fakturaens gyldighed med hensyn til moms.

51. Det kan her være nyttigt at behandle afgiftsbeløbet og de to øvrige aspekter hver for sig, da det førstnævnte nævnes specifikt i artikel 22, stk. 3, litra b), hvilket ikke er tilfældet for de sidstnævnte aspekter.

Afgiftsbeløbet

52. I henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), skal fakturaen indeholde tydelig angivelse af »prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser«.

53. Bundesfinanzhof er ikke desto mindre i tvivl, om en så tydelig angivelse er nødvendig i tilfælde som dette, hvor det er kunden og ikke tjenesteyderen, der er direkte betalingspligtig over for skattemyndighederne. Kommissionen og den tyske regering har anlagt et lignende synspunkt og gjort gældende, at artikel 22, stk. 3, litra b), i sådanne tilfælde bør fortolkes således, at det er tilstrækkeligt, hvis fakturaen indeholder en udtrykkelig angivelse af, at tjenesteydelsens modtager er momsbetalingspligtig, eller en henvisning til den bestemmelse, hvori dette er fastsat. Kommissionen har i den forbindelse fremført, at en »reverse charge«-transaktion (14) i forbindelse med artikel 22, stk. 3, litra b), bør behandles som en fritagelse.

54. Jeg er enig heri, i hvert fald for så vidt angår resultatet.

55. Når en afgiftspligtig person i en medlemsstat foretager en afgiftspligtig levering til en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat, og den sidstnævnte er den betalingspligtige med hensyn til momsen på transaktionen, er det af indlysende betydning, at fakturaen indeholder en angivelse af prisen uden momsen for at sikre, at momssystemet fungerer korrekt. I den udgave af direktivet, der var gældende på tidspunktet for de faktiske begivenheder, skulle fakturaen være udstedt af leverandøren (15).

56. Et krav om, at den samme leverandør også skal angive det momsbeløb, der skal erlægges, indebærer imidlertid mindst to problemer.

57. For det første ville det i princippet gøre leverandøren til den momsbetalingspligtige person i overensstemmelse med artikel 21, stk. 1, litra c) – hvilket enten kunne medføre, at afgiften blev opkrævet to gange, eller simpelthen sætte hele »reverse charge«-mekanismen ude af kraft. Det er ganske givet, at et sådant resultat ikke var tilsigtet med artikel 21, stk. 1, litra c), som i bund og grund tjener som værn mod svig og tab af afgiftsindtægter (16), men bestemmelsen er klar og indeholder ingen undtagelser.

58. For det andet ville det, i mere praktisk forstand, betyde, at leverandøren skal være fuldt bevandret i de forskellige regler for momssatser i de enkelte medlemsstater, hvortil han leverer tjenesteydelser. Det er ikke nogen umulig opgave, men den kunne varetages langt bedre af kunden, som er betalingspligtig med hensyn til afgiften i sit eget land. Alt andet lige ville risikoen for fejl, som er besværlige at korrigere, være langt mindre.

59. Det åbenbare inkonsekvente og upraktiske aspekt af lovgivningen kan sagtens skyldes, at den i vid udstrækning ikke blev udarbejdet med grænseoverskridende »reverse charge«-transaktioner for øje. Før 1993 fungerede momssystemet stort set uafhængigt i hver enkelt

medlemsstat, idet grænseoverskridende leveringer af varer i princippet var fritaget (med fradrag af indgående afgift) i oprindelsesmedlemsstaten og blev beskattet ved importen i bestemmelsesmedlemsstaten. Mens hovedindholdet i alle de bestemmelser om tjenesteydelser, som er relevante i denne sag, allerede indgik i udgaven af direktivet fra 1977, synes især artikel 22 at være udformet med henblik på indenlandske snarere end grænseoverskridende situationer. Artiklen har overskriften »Forpligtelser ved indenlandsk virksomhed« i modsætning til »Forpligtelser ved indførsel« i artikel 23. Før 1993 foregik indførsler imidlertid »til indlandet«, mens de nu er »til Fællesskabet« (17). Henvisningen i artikel 18, stk. 1, litra a), til artikel 22, stk. 3, synes oprindeligt at være blevet til på denne baggrund. Disse overvejelser taler for en bred fortolkning.

60. Under alle omstændigheder er det indlysende – hvilket også alle kunne tilslutte sig under retsmødet – at de forskellige gældende bestemmelser i direktivet ganske enkelt ikke alle kan anvendes bogstaveligt på omstændigheder som dem, der er gældende i denne sag, uden at resultatet bliver til en vis grad absurd – for eksempel, som jeg har nævnt, at afgiften opkræves to gange, eller »reverse charge«-mekanismen sættes ud af kraft. Mindst én bestemmelse må fortolkes mere bredt, og Domstolen skal afgøre, hvilken bestemmelse det skal være, og hvilken fortolkning der skal anvendes på den.

61. Med hensyn til artikel 22, stk. 3, litra b), står én ting klart: »samt« kan ikke fortolkes bogstaveligt, når en enkelt levering faktureres. En levering er enten afgiftspligtig eller fritaget for afgift, den kan ikke være begge dele. Hvis en levering består af flere elementer, hvoraf nogle er afgiftspligtige (eventuelt til forskellige satser), og andre er fritaget for afgift, skal de opføres hver for sig, men hver enkelt post kan kun høre under én kategori. Mange fakturaer vedrører imidlertid enkeltleveringer. For disses vedkommende, og hvad angår de enkelte poster på en samlet faktura, er det umuligt at angive et momsbeløb »samt« en fritagelse. Artikel 22, stk. 3, litra b), skal derfor – under alle omstændigheder – fortolkes som »prisen uden afgift og afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser *eller, i givet fald*, eventuelle fritagelser«.

62. Kommissionen tilslutter sig denne fortolkning og går, i dette tilfælde, et skridt videre og foreslår, at en »reverse charge«-procedure sidestilles med en fritagelse i denne henseende. Den har forklaret, at dette forslag i væsentlig grad er baseret på ordlyden af artikel 22, stk. 3, litra b), som er gældende fra 1. januar 2004 (18).

63. Selv om den nye udgave tilsyneladende er væsentligt mere end en præcisering af den gamle, finder jeg heller ikke forslaget urimeligt hvad angår den nuværende ordlyd. Set ud fra leverandørens synsvinkel er en »reverse charge«-transaktion, når det drejer sig om afgiftspligt og fradragsret, meget lig en eksporttransaktion, som er fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 15 med fradrag eller tilbagebetaling af indgående afgift i henhold til artikel 17, stk. 3, litra b) – og set fra kundens synsvinkel kan den sammenlignes med en indførsel, der er afgiftspligtig i medfør af artikel 2, stk. 2, med fradrag i medfør af artikel 17, stk. 2, litra b). Jeg går derfor ind for en fortolkning af artikel 22, stk. 3, litra b), som indebærer, at leverandøren for hver enkelt post på fakturaen skal angive prisen uden afgift og, alt efter omstændighederne, enten det momsbeløb, som skal erlægges, eller den gældende fritagelse eller »reverse charge«-mekanisme.

64. Ganske vist kan et lignende resultat opnås med en bred fortolkning af direktivets artikel 18, stk. 1, hvor artikel 18, stk. 1, litra d) (som gælder, når kunden er betalingspligtig med hensyn til afgiften efter artikel 21, stk. 1), betragtes som en undtagelse i stedet for et supplement til den almindelige regel i artikel 18, stk. 1, litra a), hvori der kræves besiddelse af en faktura i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3, litra b), når fradragsretten er baseret på artikel 17, stk. 2, litra a). Det ville i så fald være op til de enkelte medlemsstater at fastlægge, hvilke formaliteter der skal opfyldes, og en angivelse af afgiftsbeløbet behøver ikke nødvendigvis indgå heri.

65. Jeg går dog ikke ind for denne fortolkning. Moms er et område, hvor det er nødvendigt med

en vis grad af fællesskabsharmonisering. Selv om mange enkeltheder faktisk er overladt til medlemsstaterne, forekommer det ikke logisk at have en fællesskabsregel for fradrag af afgift, som skyldes eller er erlagt »i indlandet« (19), og nationale regler for transaktioner, som i bund og grund er grænseoverskridende. Og hvis »reverse charge«-transaktioner blev undtaget helt fra anvendelsesområdet for artikel 18, stk. 1, litra a), ville det tilsyneladende endog ophæve den fællesskabsregel, der kræver besiddelse af en faktura. Som Kommissionen gav udtryk for under retsmødet med hensyn til artikel 22, stk. 3, litra c), drejer artikel 18, stk. 1, litra d), sig mere om, »hvordan« end »hvorvidt« fakturaen skal indeholde nærmere angivelser.

66. Jeg er derfor af den holdning, at det i artikel 22, stk. 3, litra b), i den udgave af direktivet, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, kræves, at leverandøren for hver enkelt post skal angive prisen uden afgift og, alt efter omstændighederne, enten det afgiftsbeløb, der skal svares, eller den gældende afgiftsfritagelse eller »reverse charge«-mekanisme, og at fakturaen kan afvises som dokumentation for kundens fradragsret, hvis en af disse angivelser mangler.

Leverandørens navn og adresse – identifikation af den afgiftspligtige transaktion

67. Den gældende udgave af artikel 22, stk. 3, litra b), indeholder imidlertid ikke noget udtrykkeligt krav om yderligere oplysninger bortset fra leverandørens og kundens momsregistreringsnummer og visse oplysninger vedrørende nye transportmidler, som kun skal angives under særlige omstændigheder, som ikke omfatter omstændighederne i denne sag.

68. Fortegnelsen over de oplysninger, der kræves, er imidlertid ikke udtømmende. Medlemsstaterne kan kræve, at fakturaen indeholder yderligere angivelser. Artikel 22, stk. 8, fastsætter, at »[m]edlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig«, forudsat at der ikke sker forskelsbehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne, og at grænsepassagen ikke giver anledning til formaliteter. I begrundelsen til Kommissionens forslag til sjette direktiv (20) fastslås det, at det ikke (på daværende tidspunkt) blev anset for nødvendigt at harmonisere de mange og detaljerede nationale bestemmelser om udstedelse af fakturaer, og i første betragtning til direktiv 2001/115 anerkendes det, at der »[f]or øjeblikket [...] kun [er] fastsat relativt få krav til fakturering i [...] artikel 22, stk. 3, [...] hvorfor det er op til medlemsstaterne at fastsætte de væsentlige krav«.

69. Ved direktiv 2001/115 sker der derimod en fuld harmonisering af indholdet af en faktura med hensyn til moms, med virkning fra 1. januar 2004. Fortegnelsen over de angivelser, der kræves i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), er blevet væsentligt længere, så den blandt andet omfatter »den afgiftspligtige persons og dennes kundes fulde navn og adresse« og »omfanget og arten af de leverede tjenesteydelser«. Desuden er det nu de eneste oplysninger, som kan kræves. Medlemsstaterne kan således ikke længere fastlægge krav om andre oplysninger med hensyn til moms (21).

70. Hverken leverandørens navn og adresse eller identifikation af den afgiftspligtige transaktion hører således til de oplysninger, som fakturaen skal indeholde i henhold til den udgave af direktivet, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder. Medlemsstaterne kan dog kræve, at disse og/eller andre oplysninger indgår. Deres skønsmæssige er i den henseende kun underlagt bestemte betingelser, der vedrører den frie samhandel, men alle yderligere krav bør naturligvis af hensyn til retssikkerheden behørigt offentliggøres, inden de anvendes i enkelte sager.

71. Betydningen af oplysninger som dem, der er på tale i denne sag, og deres bidrag til momssystemets korrekte funktion, og navnlig til at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og

forebyggelse af svig, er indlysende og bekræftes – hvis bekræftelse skulle være nødvendig – af den kendsgerning, at de er medtaget på listen over obligatoriske angivelser efter ændringen ved direktiv 2001/115 (22).

72. Det kan være en fordel at kræve en udtrykkelig angivelse af leverandørens navn og adresse, og faktisk også kundens, selv om fakturaen allerede indeholder dennes momsregistreringsnummer. Det gør fakturaen endnu mere tydelig, og hvis der f.eks. skulle være en fejl i momsregistreringsnummeret, kan det være med til at fjerne en eventuel usikkerhed med hensyn til den afgiftspligtige persons identitet.

73. Identifikationen af den afgiftspligtige transaktion er tydeligvis af stor praktisk betydning, når det skal afgøres, hvilke bestemmelser der finder anvendelse. Det siger sig selv, at den afgiftspligtige transaktion, når den anføres, skal angives korrekt i overensstemmelse med kategorierne i direktivet, da en anden klassificering kan udløse anvendelsen af andre bestemmelser i direktivet og muligvis andre momssatser. Angivelser, som ikke er præcise i den henseende, kan skade anvendelsen af direktivet og virke konkurrenceforvridende.

74. I nærværende sag var der på fakturaen anført byggearbejde, mens skattemyndighederne mener, at der skulle være anført virksomhed som vikarbureau i forbindelse med udførelsen af dette arbejde. Hvis en beskrivelse af de ydelser, som faktureres, er ukorrekt og således kan give anledning til en ukorrekt anvendelse af moms, mener jeg, at fakturaen med rette kan anses for i momshenseende at være ugyldig i henhold til de regler, som en medlemsstat har vedtaget i den henseende. Det ser dog ud, som om skattemyndighederne i Gerhard Bockemühls tilfælde først og fremmest har været motiveret af bekymring for, om nationale arbejdsretlige bestemmelser og bestemmelser om social sikring er blevet omgået. Selv om disse hensyn naturligvis er meget vigtige, er de momsreglerne uvedkommende og bør efter min mening ikke anses for at være relevante for afgørelsen af denne sag.

75. Jeg er ikke desto mindre af den opfattelse, at den gældende udgave af sjette direktiv giver medlemsstaterne mulighed for at kræve, at leverandører anfører deres navn og adresse og ligeledes giver en nøjagtig angivelse af arten af de leverede goder eller tjenesteydelser på alle fakturaer, som anvendes til momsformål, og således også for at nægte modtageren ret til fradrag, hvis disse oplysninger mangler eller er faktisk ukorrekte.

76. I dommen i Jeunehomme-sagen (23) fastslog Domstolen, at »der i direktivet kun stilles krav om, at en faktura indeholder visse angivelser, når der er tale om anvendelse af fradragsretten [...]. Medlemsstaterne har mulighed for at kræve yderligere angivelser for at sikre en korrekt opkrævning af merværdiafgiften, samt for at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol« (24).

77. Domstolen formulerede imidlertid også følgende advarsel: »Kravet om, at fakturaen som betingelse for, at fradragsretten kan udøves, skal indeholde andre angivelser end dem, der er opregnet i direktivets artikel 22, stk. 3, litra b), skal begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre, at merværdiafgiften opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol. Desuden må antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig« (25). Jeg mener ikke, at grundlæggende angivelser såsom leverandørens navn og adresse og en (korrekt) identifikation af den afgiftspligtige transaktion indebærer sådanne vanskeligheder.

Det tredje spørgsmål

78. Det tredje spørgsmål vedrører retsvirkningerne af problemer med at fastslå, at den person, der har udstedt fakturaen, er den samme, som har leveret den afgiftspligtige ydelse. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den nationale ret især ønsker oplyst, om bevisbyrden ligger hos

skattemyndigheden eller hos den afgiftspligtige, som har påberåbt sig fradragsretten.

79. Selv om direktivet ikke udtrykkeligt behandler spørgsmålet om den afgiftspligtiges bevis for sin fradragsret, er jeg enig med både den tyske regering og Kommissionen i, at også dette svar kan findes i artikel 22, stk. 8.

80. I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig. Korrekt identifikation af leverandøren er ganske givet et nyttigt element i denne forbindelse. Derfor kan medlemsstaterne faktisk, i henhold til direktivets nuværende ordlyd, i tilfælde af tvivl eller ved mistanke om svig, kræve bevis for, at den person, som udsteder fakturaen, er den samme som den, der har leveret ydelsen (26). I mangel af fællesskabsbestemmelser er også de processuelle regler vedrørende dette bevis medlemsstaternes anliggende.

81. Imidlertid må de forpligtelser, der pålægges den afgiftspligtige person, der påberåber sig fradragsretten, som Domstolen fastslog i Jeunehomme-dommen (27), ikke være af en sådan art, at det i praksis bliver umuligt eller meget vanskeligt at udøve denne ret. Jeg mener, at dette må gælde, uanset om disse forpligtelser er af materiel eller formel art. Det tilkommer derfor den nationale ret at anvende sine egne bevisregler i overensstemmelse med dette krav.

Forslag til afgørelse

82. Jeg foreslår derfor, at de præjudicielle spørgsmål, som er forelagt af Bundesfinanzhof, besvares således:

»1) En modtager af tjenesteydelser, som det påhviler at betale moms af disse tjenesteydelser, og som er blevet afkrævet betaling, kan kun udøve retten til fradrag i henhold til artikel 18, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF, hvis han er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

2) I den udgave af direktivet, som var gældende før 1. januar 2004, kræves det i artikel 22, stk. 3, litra b), at leverandøren for hver enkelt post på fakturaen angiver prisen uden moms og, alt efter omstændighederne, enten det momsbeløb, som skal svares, eller den gældende fritagelse eller »reverse charge«-mekanisme. Hvis en af disse angivelser mangler, kan fakturaen afvises som dokumentation for kundens fradragsret. Artikel 22, stk. 8, giver medlemsstaterne ret til at kræve, at leverandøren angiver sit navn og sin adresse på alle fakturaer, der anvendes i momshenseende, sammen med en nøjagtig angivelse af arten af de goder eller tjenesteydelser, der er leveret, og således også til at nægte modtageren fradragsret, hvis disse oplysninger mangler eller er faktisk ukorrekte.

3) Det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte, hvilke retsvirkninger det har, at der er problemer med at fastslå, at fakturaudstederen er den samme, som har leveret den afgiftspligtige ydelse, på den betingelse at det ikke gøres praktisk umuligt eller meget vanskeligt at udøve fradragsretten.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT 1977 L 145, s. 1.

3 – Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967 II, s. 12.

4 – Den sidstnævnte situation betegnes undertiden »reverse charge« eller »tax shift«.

5 – Rådets direktiv af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, EFT 1991 L 376, s. 1.

6 – Rådets direktiv af 14.12.1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift, EFT 1992 L 384, s. 47.

7 – For visse typer leveringer, som ikke er relevante i denne sag, kræves der i artikel 22, stk. 3, litra b), ligeledes yderligere oplysninger, herunder transaktionens to parter nationale momsregistreringsnumre.

8 – Rådets direktiv af 20.12.2001 om ændring af direktiv 77/388/EØF med henblik på forenkling, modernisering og harmonisering af kravene til fakturering med hensyn til merværdiafgift, EFT 2002 L 15, s. 24. Medlemsstaterne skal vedtage foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2001/115 med virkning fra 1.1.2004.

9 – I den udgave, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, henviste ordene »i indlandet« eller tilsvarende, som var blevet indført ved direktiv 91/680, tilsyneladende til tjenesteyderens afgiftspligt i mange af sprogudgaverne, blandt andet engelsk, fransk, italiensk og spansk. I den tyske udgave henviste ordene imidlertid til det sted, hvor afgiften skyldes eller er erlagt, og i den nederlandske til det sted, hvor leveringen har fundet sted. Direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 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, som trådte i kraft den 1.1.1996, har senere bragt alle sprogudgaver i overensstemmelse med den tyske. Den danske udgave af artikel 17, stk. 2, litra a), lyder nu således: »den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person« (min fremhævelse).

10 – Jf. bl.a. dom af 13.11.1990, sag 106/89, Marleasing, Sml. I, s. 4135, præmis 8, og af 14.7.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325, præmis 26.

11 – Jf. fodnote 9.

12 – Jf. f.eks. B.G.M. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, Amsterdam, 1993, bind 2, kapitel XI.4.

13 – Som generaladvokat Slynn udtrykte det i forenede sager C-123/87 og C-330/87, Jeunehomme, Sml. 1988, s. 4517, på s. 4534.

14 – Se fodnote 4.

15 – I den udgave, der blev ændret ved direktiv 2001/115 (nævnt i fodnote 8), indeholder artikel 22, stk. 3, litra a), ikke længere et krav om, at leverandøren udsteder fakturaen, idet denne skal »sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv, af hans kunde eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson«.

16 – Jf. dom af 13.12.1989, sag 342/87, Genius Holding, Sml. s. 4227, af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth, Sml. I, s. 6973, og navnlig af 15.10.2002, sag C-427/98,

Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8315, præmis 41.

17 – Jf. definitionen af »indførsel« i direktivets artikel 7 i de forskellige gældende udgaver.

18 – Jf. ovenfor, punkt 13.

19 – Og, i henhold til artikel 17, stk. 2, litra b), og artikel 18, stk. 1, litra b), vedrørende indførsel.

20 – *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 21. Den nuværende artikel 22 var artikel 23 i det oprindelige forslag.

21 – Se også artikel 22, stk. 8, andet afsnit, som blev tilføjet ved direktiv 2001/115 (citeret i punkt 15).

22 – At de hidtil har været udeladt, kan ganske enkelt skyldes, at man har antaget, at en kommerciel faktura nødvendigvis må identificere leverandøren og leveringen for at kunne være af praktisk gavn ved en normal handelstransaktion.

23 – Nævnt i fodnote 13.

24 – Ibidem, præmis 16.

25 – Ibidem, præmis 17.

26 – Jf. også dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257, præmis 29. Det skal dog bemærkes, at det pr. 1.1.2004 udtrykkeligt gælder, at tjenesteudbyderen og fakturaudstederen ikke behøver være den samme person (jf. ovenfor, fodnote 15).

27 – Citeret ovenfor i punkt 77.