

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 23 oktober 2003(1)

Mål C-90/02

Finanzamt Gummersbach

mot

Gerhard Bockemühl

1. I förevarande mål vill Bundesfinanzhof få vägledning angående tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet (nedan kallat direktivet eller sjätte direktivet). (2) Den har för det första frågat om en tjänstemottagare som också är skyldig att betala den tillämpliga mervärdesskatten endast kan göra avdrag för den skatten om han har en faktura som ställts ut i enlighet med det direktivet. Om så är fallet vill den vidare veta vilka uppgifter som skall finnas på fakturan, särskilt om skattebeloppet och leverantörens namn och adress måste anges, och huruvida en felaktig definition av den skattepliktiga tjänsten utgör en rättsstridighet. Slutligen har Bundesfinanzhof frågat vilka rättsliga följder som uppstår om det inte är möjligt att fastställa att den person som utställt fakturan var den person som tillhandahöll tjänsten.

Bakgrund och tillämpliga bestämmelser

Gemenskapens mervärdesskattesystem

2. Kärnan i mervärdesskattesystemet anges i artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet: (3) "Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

3. I mervärdesskattesystemet tänker man sig alltså en kedja av transaktioner där det nettobelopp som skall erläggas avseende varje länk utgör en specificerad andel av mervärdet i det skedet. När kedjan avslutas med den slutliga privata konsumtionen kommer det totala belopp som tagits ut att ha varit den relevanta andelen av det slutliga priset.

4. I sjätte direktivet regleras systemet mer ingående, även om vissa frågor överlämnas åt medlemsstaterna. Enligt artikel 2 skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person, även om vissa transaktioner, som inte berörs här, är undantagna enligt andra bestämmelser. En "skattskyldig person" definieras i artikel 4.1 som en person som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Enligt artiklarna 5–7 utgörs

skattepliktiga transaktioner av leveranser av varor, tillhandahållande av tjänster eller import.

5. Huvuddragen i avdragsrätten anges i artikel 17 i sjätte direktivet. En skattskyldig person har rätt att från den mervärdesskatt som han skall betala dra av eventuell ingående skatt på leveranser till honom från någon annan skattskyldig person, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. Den rätten inträder samtidigt som skattskyldigheten. Enligt artikel 21 är leverantören i allmänhet den person som är skyldig att betala skatt på en transaktion, men det kan under vissa omständigheter ? däribland dem som är i fråga i förevarande mål ? vara den person som tagit emot leveransen. (4)

6. I ett sådant system föreligger ett uppenbart behov av att med handlingar kunna styrka betalningsskyldigheten för och betalningen av skatten och rätten att göra avdrag för denna. Dessa frågor behandlas särskilt i artiklarna 18 och 22.

7. Ytterligare ett viktigt hänsyn är att mervärdesskatten, även om den i hög grad harmoniserats genom gemenskapsregler och utgör en viktig del av gemenskapens egna resurser, ur nationell synvinkel fortfarande är en nationell skatt. Skattesatsen varierar dessutom mellan olika medlemsstater. I fråga om gränsöverskridande transaktioner inom gemenskapen måste det därför finnas regler för att fastställa var leveransen sker. Liksom i fråga om de flesta tjänster, särskilt sådana som berörs i förevarande mål, finns dessa regler i artikel 9 i direktivet även om deras betydelse här, vilket kommer att framgå, huvudsakligen begränsas till att det med hjälp av dem indirekt kan fastställas vem som är skyldig att betala skatten.

De relevanta gemenskapsbestämmelserna i detalj

8. Huvudbestämmelserna i gemenskapsrätten är artiklarna 9, 17, 18, 21 och 22 i sjätte direktivet. Den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen är den som var i kraft år 1995. Det är därför nödvändigt att utgå från texten i sin ändrade lydelse, särskilt enligt rådets direktiv 91/680/EEG (5) och rådets direktiv 92/111/EEG. (6) I fråga om artiklarna 17.2, 18.1 och 22.3 återfinns den relevanta texten faktiskt ? förvirrande nog ? i artiklarna 28f, 28g och 28h, som finns i Avdelning XVIa om "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna".

Platsen där en tjänst tillhandahålls

9. Tillhandahållandet av tjänster behandlas i artikel 9 i direktivets avdelning VI. Enligt artikel 9.1 skall en tjänst normalt anses ha tillhandahållits där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe eller, i avsaknad av sådant, där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. I artikel 9.2 föreskrivs dock följande:

"a)Platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom ... skall vara den plats där egendomen är belägen.

...

e)Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

?Tillhandahållande av personal.

..."

Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna

10. I artikel 21 föreskrivs följande:

"Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1.Enligt det inhemska systemet:

a)Den skattskyldiga person som verkställer det skattepliktiga tillhandahållandet av andra varor eller tjänster än sådana tjänster som avses i b.

När det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller tjänster verkställs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landets territorium, får medlemsstaterna införa regler varigenom

skatten betalas av någon annan. Bland andra får ett skatteombud eller den för vars räkning det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller tjänster verkställs utses att vara denna andra person.

...

b) Personer som tillhandahålles sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e ...; medlemsstaterna får dock kräva att den som tillhandahåller tjänsten solidariskt skall svara för skattens betalning.

c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling.

...

Fakturor

11. Artikel 22.3 rör skyldigheterna för personer som är skyldiga att betala skatt. I denna bestämmelse föreskrivs bland annat följande:

"a) Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. ... Den skattskyldige skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats.

...

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag.

... [(7)]

c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura."

12. Det kan nämnas att artikel 22.3 b sedan den i förevarande mål relevanta tidpunkten har ändrats genom direktiv 2001/115/EG (8) , så att den innehåller en utvidgad och uttömmande förteckning över uppgifter som skall anges på en faktura, och artikel 22.3c har därmed upphävts. I den nya bestämmelsen föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelser som anges i detta direktiv, skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med punkt a första, andra och tredje stycket."

13. I förteckningen upptas bland annat följande uppgifter:

"Det registreringsnummer för mervärdesskatt ... under vilket den skattskyldiga personen har levererat varor eller tillhandahållit tjänster."

"Fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund."

"De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art."

"Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift" och "[v]id befrielse från skatt eller när kunden är skyldig att betala skatt, hänvisning till den relevanta bestämmelsen i detta direktiv, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet."

14. Artikel 22.8 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer och på villkor att dessa skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage."

15. Efter tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen har ett andra stycke lagts till i artikel 22.8, som har följande lydelse: "Den möjlighet som anges i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav utöver dem som anges i punkt 3."

Avdragsrätten

16. I artikel 17, som rör "avdragsrättens inträde och räckvidd", föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person. (9)

..."

17. Artikel 18.1 i direktivet innehåller regler för hur avdragsrätten får utnyttjas. I denna bestämmelse föreskrivs följande:

"För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3,

..."

d) iaktta de regler och förfaranden som fastställts av varje medlemsstat när han som kund skall betala skatt i enlighet med artikel 21.1.

..."

Tillämpliga nationella bestämmelser

18. Tyskland har utnyttjat den valmöjlighet som erbjuds i artikel 21.1a andra stycket i sjätte direktivet. Enligt 18 § i Umsatzsteuergesetz 1993 (1993 års lag om omsättningsskatt), i den lydelse som var gällande år 1995, kunde den federala finansministern, för att säkerställa skatteuppbörden, besluta att en person, till vilken varor eller tjänster tillhandahölls av en person som var etablerad i utlandet, var skyldig att betala mervärdesskatten på den transaktionen. Tillämpningsbeslutet kunde innehålla vissa ytterligare villkor, särskilt angående metoden för beräkning och betalning av skatten.

19. Således föreskrevs ett system för innehållande av omsättningsskatt i 51 § och följande bestämmelser i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (1993 års förordning om genomförande av lagen om omsättningsskatt, nedan kallad UStDV).

20. Enligt 51 § UStDV var mottagaren av hantverkstjänster och övriga tjänster som tillhandahölls av ett bolag med säte utomlands skyldig att innehålla och betala in skatt till den behöriga skattemyndigheten, även för det fall det var oklart huruvida leverantören verkligen hade sitt säte utomlands.

21. I 52 § UStDV föreskrevs vissa undantag från denna skyldighet. I 52 § andra stycket fanns den så kallade Nullregelung, ett system enligt vilket mottagaren inte var skyldig att innehålla och betala skatten när en leverantör med säte i utlandet inte hade ställt ut någon faktura med separat uppgift om skatten och när mottagaren hade kunnat göra fullt avdrag för mervärdesskatten om den hade angivits separat. I sådana fall förefaller det som om mottagaren endast var skyldig att betala full utgående skatt i stället för att i förskott betala den ingående skatten på dessa leveranser och sedan dra av den.

22. Efter anmärkningar från kommissionen om att systemet för innehållande inte helt stod i överensstämmelse med gemenskapsrätten avskaffades emellertid detta från och med den 1 januari 2002.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

23. Gerhard Bockemühl driver ett byggföretag i Tyskland som främst är verksamt inom byggnation, brobyggen och tunnelbyggen. År 1995 utfördes visst arbete åt företaget av arbetare från Jaylink Bau Ltd Building Contractors. Det bolaget hade en kontaktadress i Nederländerna. Den hänskjutande domstolen har noterat att ett "offshore-företag" med namnet Jaylink Building Contractors är registrerat i England med registrerat säte hos ett revisionsbolag i Mayfair, London.

24. De tillhandahållna tjänsterna fakturerades av Jaylink Bau Ltd Building Contractors. På fakturorna angavs ett engelskt skatte- och organisationsnummer och ett tyskt bankkonto, men något mervärdesskattebelopp angavs inte. Fakturan innehöll endast följande uppgift:

"Nullregelung, 52 § UStDV, enligt överenskommelse". I fakturorna angavs inledningsvis den ovan nämnda adressen i Mayfair, medan en annan adress i London angavs i senare fakturor.

25. Efter en granskning av räkenskaperna tillställde Finanzamt Gummersbach Gerhard

Bockemühl ett taxeringsbeslut angående mervärdesskatten på de leveranser han mottagit. Finanzamt noterade att skattebeloppet inte angavs på fakturorna. Inte heller var uppgifterna om namn och adress för det företag som utfärdat fakturan korrekta, och det kunde således inte fastställas att det företag som hade utfärdat fakturan var detsamma som det som hade tillhandahållit tjänsten. Enligt Finanzamts uppfattning hade tjänsterna tillhandahållits av ett tredje, okänt företag, med säte utanför Tyskland. Vidare var de tillhandahållna tjänsterna inte korrekt specificerade (hänvisningen avsåg inte tillhandahållandet av personal, utan det arbete som utförts). Finanzamt drog följaktligen slutsatsen att Gerhard Bockemühl, som mottagare av tjänsterna, var skyldig att betala mervärdesskatt till ett belopp av 17 219,17 DEM för de skattepliktiga transaktionerna.

26. Finanzamt avslog Gerhard Bockemühls begäran om omprövning och han överklagade därefter beslutet till den behöriga Finanzgericht, som biföll hans överklagande. Den domstolen ansåg att det inte fanns något "rimligt tvivel om att det var ett och samma företag som hade utställt fakturan och utfört arbetena". Finanzamt har överklagat det avgörandet till Bundesfinanzhof, den hänskjutande domstolen.

27. Finanzamt har gjort gällande att Gerhard Bockemühl, då det rörde viss osäkerhet, skulle ha innehållit skatten på de tjänster han tillhandahölls. Även om skatten hade angivits separat på fakturan skulle han ändå inte ha haft rätt att dra av den, eftersom den person som ställde ut fakturan avseende ? eller som faktiskt tillhandahöll ? tjänsterna inte var tydligt identifierbar. Följaktligen var inte 52 § andra stycket UStDV tillämplig. Klaganden var således skyldig att betala skatten i egenskap av mottagare av tjänsterna.

28. Bundesfinanzhof har påpekat att det enligt dess rättspraxis krävs en faktura även vid förfarandet enligt 52 § andra stycket UStDV. Vidare skall en sådan faktura vara utställd av den person som tillhandahåller tjänsten, och tjänsten skall vara så tydligt angiven att det korrekt och enkelt kan fastställas vilken skattepliktig transaktion som avses.

29. Bundesfinanzhof är dock osäker på hur direktivets krav i fråga om fakturering i ett fall som det förevarande skall tolkas. Den har därför vilandeförklarat målet och hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1. Skall en mottagare av tjänster, som enligt artikel 21.1 i direktiv 77/388/EEG är skattskyldig och som ålagts att betala skatten, inneha en faktura som är upprättad i enlighet med artikel 22.3 i direktiv 77/388/EEG för att få göra avdrag för skatt i enlighet med artikel 8.1 a i direktiv 77/388/EEG?

2. För det fall ovanstående fråga besvaras jakande, vilka uppgifter skall i så fall anges i fakturan? Inverkar det menligt på avdragsrätten då det i stället för tillhandahållande av personal anges att det är det av denna personal utförda arbetet som utgör tjänsteföremålet?

3. Vilka rättsliga följder får den omständigheten att det föreligger tvivel, som inte går att undanröja, på att det är den som har ställt ut fakturan som utfört de fakturerade tjänsterna?"

30. Den tyska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Finanzamt, Gerhard Bockemühl, den tyska regeringen och kommissionen har också svarat skriftligen på en fråga från domstolen huruvida medlemsstaterna enligt artiklarna 18.1 d och 22.3 c i direktivet har rätt att införa undantag från kraven i artiklarna 18.1 a och 22.3 b i direktivet. Finanzamt, Gerhard Bockemühl och kommissionen yttrade sig muntligen vid förhandlingen.

Bedömning

Inledande synpunkter

31. För det första tycks 51 § och följande bestämmelser i UStDV ha syftat till att genomföra direktivets bestämmelser.

32. Bundesfinanzhof har dock medgivit att dessa nationella bestämmelser inte helt överensstämde med gemenskapsrätten och att de av det skälet har upphävts. Den hänskjutande domstolen anser dock att regeln om tjänstemottagarens betalningsskyldighet och "Nullregelung"-systemet i 52 § andra stycket UStDV är tillämpliga på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen såtillvida att den person till vilken tjänsterna tillhandahålls är skyldig att betala den skatt som anges i artikel 21 i direktivet, och får utnyttja den avdragsrätt som föreskrivs i samma direktiv.

33. Det bör betonas att frågan i förevarande mål gäller tolkningen av direktivet, och inte huruvida 51 § och följande bestämmelser i UStDV är förenliga med detta.

34. Det följer emellertid av fast rättspraxis att de nationella domstolarna inom områden som regleras genom direktiv är skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten, oavsett om det rör sig om bestämmelser som antagits före eller efter direktivet, mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås. (10) Det ankommer därför på den hänskjutande domstolen att avgöra i vilken omfattning de nationella bestämmelserna i fråga kan tolkas i överensstämmelse med direktivet och följaktligen vara tillämpliga i förevarande mål.

35. För det andra är det, innan själva tolkningsfrågorna granskas, av värde att göra sig en schematisk bild av det sätt på vilket de ovan angivna bestämmelserna i direktivet samverkar när de tillämpas på de berörda omständigheterna.

36. I det sammanhanget tycks det råda en viss osäkerhet huruvida de tillhandahållna tjänsterna bestod i byggtjänster eller i tillhandahållande av personal. Av beslutet om hänskjutande framgår dock att man kan bortse från den osäkerheten, åtminstone beträffande den första och den tredje tolkningsfrågan och delvis i fråga om den andra frågan. Om det således är fråga om byggtjänster, är platsen för tillhandahållandet den plats där den egendom som avses i artikel 9.2 a är belägen. Om det är fråga om tillhandahållande av personal är platsen enligt artikel 9.2 e den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe. I båda fallen är landet Tyskland. Om artikel 9.2 e är tillämplig är kunden skyldig att betala mervärdesskatten enligt artikel 21.1 b, och om leveransen omfattas av artikel 9.2 a har medlemsstaterna rätt att ålägga kunden en betalningsskyldighet enligt artikel 21.1 a. Av beslutet om hänskjutande framgår att Tyskland har valt den lösningen, vilket innebär att Gerhard Bockemühl i båda fallen är den person som skall betala skatten.

37. Gerhard Bockemühl vill också göra avdrag för skatten och har i det avseendet åberopat artikel 17.2 a. I flera språkversioner av direktivet, i den lydelse som var tillämplig vid den aktuella tiden, föreföll det som om avdragsrätten enligt artikel 17.2 a var begränsad till fall där leverantören var skyldig att betala skatten inom det lands territorium där avdraget yrkades. (11) Detta tycks uppenbarligen ha varit ett redaktionellt fel, som rättades genom direktiv 95/7 i linje med den ursprungliga tyska versionen, som endast nämnde skatt som skall eller har betalats inom landets territorium. Dessutom tycks inte skillnaderna mellan de olika språkversionerna ens före den rättelsen ha ansetts utgöra något hinder för utövandet av avdragsrätten i fall där leverantören var etablerad i en annan medlemsstat än den kund som var skyldig att betala skatten. (12) Jag godtar således ståndpunkten ? som inte har ifrågasatts under förfarandet ? att artikel 17.2 a under dessa omständigheter är rätt grund för avdraget.

38. För att kunden skall utnyttja sin avdragsrätt enligt artikel 17.2 a krävs enligt artikel 18.1 a att han innehar en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3, det vill säga som ställts ut av leverantören enligt vissa kriterier. När kunden själv är skyldig att betala skatten enligt artikel 21.1, krävs enligt artikel 18.1 d att han skall iaktta de formaliteter som föreskrivs av medlemsstaten för att utnyttja avdragsrätten.

39. Sammanfattningsvis fastställs i artikel 9.2 platsen för tillhandahållandet (i detta fall Tyskland), och med utgångspunkt från detta fastställs i artikel 21.1 vilken person som är skyldig att betala skatten (i detta fall kunden). Kundens avdragsrätt fastställs i artikel 17.2, och i artikel 18.1 föreskrivs regler för hur den rätten får utnyttjas. I de reglerna nämns innehav av en faktura enligt artikel 22.3 och, i fall som det förevarande, iakttagandet av formaliteter som fastställs av medlemsstaterna.

40. För det tredje måste man komma ihåg att det, när en skattskyldig person har betalat mervärdesskatt (ingående skatt) för varor eller tjänster som förvärvats i samband med skattepliktiga leveranser som han skall genomföra, enligt mervärdesskattesystemet krävs att han, i avsaknad av en uttrycklig bestämmelse om motsatsen, skall kunna dra av det beloppet från eventuell mervärdesskatt (utgående skatt) som han skall redovisa till skattemyndigheterna avseende de leveranser han genomför, detta under förutsättning att han kan styrka att han har betalat den ingående skatten och iakttagit samtliga rättsenligt föreskrivna formaliteter.

Den första tolkningsfrågan

41. Genom sin första tolkningsfråga vill Bundesfinanzhof få klarhet i huruvida en mottagare av tjänster, som är mervärdesskatteskyldig för dessa i enlighet med artikel 21.1 i direktivet och som har ålagts att betala skatten, kan utnyttja sin avdragsrätt enligt artikel 18.1 a endast om han har en faktura som ställts ut i enlighet med artikel 22.3.

42. Enligt min uppfattning skall denna fråga besvaras jakande.

43. Enligt artikel 17.2 a i direktivet har en skattskyldig person rätt att från den skatt han är skyldig att betala göra avdrag för mervärdesskatt på leveranser som han erhåller från en annan skattskyldig person, förutsatt att leveranserna används i samband med hans skattepliktiga transaktioner. I artikel 18.1 a föreskrivs klart och tydligt följande: "För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen ... för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3." Denna formulering lämnar knappast utrymme för osäkerhet.

44. Bundesfinanzhof har också medgett att ordalydelsen är tämligen klar. När den person som är skyldig att betala skatten är leveransmottagaren anser den nationella domstolen emellertid att fakturan inte har samma betydelse som när det är leverantören som är skattskyldig.

45. Jag delar inte den uppfattningen. Det är visserligen viktigt att vid tolkningen av direktivets bestämmelser beakta deras syfte och placering i mervärdesskattesystemet som helhet. Enligt min uppfattning leder emellertid det synsättet i förevarande mål inte till något annat resultat än det som framgår av den klara ordalydelsen av artikel 18.1 a.

46. Om avdrag för mervärdesskatt skall ske måste det kunna styrkas att skatten har erlagts. Inom ramen för gemenskapens mervärdesskattesystem är en faktura ett viktigt sätt ? och förmodligen det tydligaste ? att bevisa detta. Den utgör "inträdesbiljetten" till avdragsrätten. (13) Därför skall en skattskyldig person som har rätt att dra av ingående skatt vara noggrann med att begära och spara nödvändig dokumentation, för att undvika risken att ett yrkande avslås som ogrundat. Korrekt utställda och bevarade fakturor är också av avgörande betydelse för de kontroller som de berörda skattemyndigheterna genomför för att säkerställa att tillämpliga mervärdesskatteregler efterlevs.

47. Det faktum att den person som hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i nu aktuellt mål även är den person som är skyldig att betala skatten till de berörda myndigheterna påverkar inte den bedömningen. Samma överväganden gäller fortfarande. Som den tyska regeringen har noterat är dessutom skyldigheten att betala mervärdesskatt och rätten att göra avdrag för ingående skatt skilda frågor som styrs av olika regler. Om den person som är skyldig att betala skatten i vissa fall är mottagaren och inte leverantören, påverkar inte detta behovet av att en faktura bevaras för att avdragsrätten skall kunna utnyttjas.

48. Det synsättet överensstämmer med direktivets övriga bestämmelser. När varor tillhandahålls av en person som är etablerad i en annan medlemsstat skall skatten enligt artikel 21.1 a betalas av mottagaren, förutsatt att det, bland annat, finns "en faktura som har utställts av den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landet" som "överensstämmer med artikel 22.3". Och enligt artikel 22.3 a krävs en faktura även vid leveranser av varor som är undantagna enligt artikel 28c.A. Jag anser att man utan vidare kan slå fast att kravet i artikel 22.3 a att "[v]arje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört ..." är generellt tillämpligt.

49. Jag drar därför slutsatsen att en mottagare av tjänster som även är den person som är skyldig att betala mervärdesskatten på dessa tjänster kan utnyttja sin avdragsrätt enligt artikel 18.1 a i sjätte direktivet endast om han innehar en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3.

Den andra tolkningsfrågan

50. Genom sin andra tolkningsfråga vill Bundesfinanzhof få klarhet i vilket innehåll fakturan skall ha. I skälen har den förklarat att den särskilt är intresserad av frågan huruvida fakturan skall innehålla uppgift om i) skattebeloppet och ii) leverantörens namn och adress. Den vill vidare veta iii) om den skattepliktiga transaktionen måste beskrivas korrekt, och särskilt om en hänvisning till arbete som utförts av den tillhandahållna personalen, snarare än tillhandahållandet av personalen i sig (när det senare är vad som faktiskt tillhandahållits), påverkar fakturans giltighet ur

mervärdesskattehanseende.

51. Det kan vara till hjälp att betrakta skattebeloppet och de två övriga aspekterna separat, eftersom den förstnämnda aspekten särskilt nämns i artikel 22.3 b, medan detta inte är fallet med de sistnämnda aspekterna.

Skattebeloppet

52. Enligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet skall "priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag" tydligt anges på fakturan.

53. Bundesfinanzhof är trots detta osäker på om en sådan uttrycklig angivelse är nödvändig under de aktuella omständigheterna, där kunden, och inte leverantören, är direkt betalningsansvarig gentemot skattemyndigheterna. Kommissionen och den tyska regeringen har antagit ett liknande synsätt och gjort gällande att artikel 22.3 b i sådana fall skall tolkas så att det är tillräckligt om fakturan innehåller en uttrycklig uppgift om att mottagaren av tjänsten skall betala skatten, eller en hänvisning till den bestämmelse där denna skyldighet fastställs. Kommissionen har i det sammanhanget förklarat att ett förfarande för omvänd skattskyldighet (14) i den mening som avses i artikel 22.3 b skall behandlas som om det vore ett undantag.

54. Jag instämmer, åtminstone vad resultatet beträffar.

55. När en skattepliktig leverans genomförs av en skattskyldig person i en medlemsstat till en skattskyldig person i en annan medlemsstat, och det är den senare som är skyldig att betala mervärdesskatten på transaktionen, står det klart att en angivelse av priset exklusive skatt på fakturan är avgörande för att garantera att mervärdesskattesystemet fungerar korrekt. Enligt den vid den aktuella tiden tillämpliga versionen av direktivet skulle fakturan ställas ut av leverantören. (15)

56. Att kräva att samma leverantör även skall ange det skattebelopp som skall betalas innebär dock åtminstone två svårigheter.

57. För det första skulle detta i princip innebära att leverantören blev skyldig att betala skatten i enlighet med artikel 21.1 c ? ett resultat som antingen skulle kunna leda till att skatt togs ut två gånger eller helt enkelt till att hela mekanismen för omvänd skattskyldighet sattes ur spel. Ett sådant resultat avsågs visserligen inte med artikel 21.1 c, vars främsta syfte är att skydda mot bedrägerier eller skattebortfall, (16) men bestämmelsen är klar och berörs inte av något undantag.

58. För det andra skulle detta på ett mer praktiskt plan innebära att leverantören måste ha ingående kännedom om de olika regler som styr mervärdesskattens nivå i de olika medlemsstater där han tillhandahåller tjänster. Detta är givetvis inte en omöjlig uppgift, men den kunde skötas betydligt mycket bättre av kunden som är skyldig att betala skatten i sitt eget land. Bortsett från andra eventuella hänsyn skulle risken för misstag som är besvärliga att korrigera minska avsevärt.

59. Det uppenbart motsägelsefulla och icke ändamålsenliga i denna aspekt av lagstiftningen kan mycket väl bero på att direktivet inte främst utarbetades med tanke på gränsöverskridande transaktioner med omvänd skattskyldighet. Före år 1993 fungerade mervärdesskattesystemen i huvudsak självständigt inom varje medlemsstat, och gränsöverskridande leveranser var i huvudsak undantagna (med avdrag för ingående skatt) i ursprungsmedlemsstaten och beskattades vid importen till destinationsmedlemsstaten. Medan huvuddragen i samtliga de bestämmelser om tjänster som berörs i förevarande mål fanns med redan i 1977 års version av direktivet, tycks särskilt artikel 22 ha utformats för att behandla nationella snarare än gränsöverskridande situationer. Den har rubriken "Skyldigheter enligt det inhemska systemet", vilket kan jämföras med artikel 23 som har rubriken "Skyldigheter vid införsel av varor". Före år 1993 talades det dock om import "till landets territorium", medan den nuvarande formuleringen är "till gemenskapen". (17) Hänvisningen till artikel 22.3 i artikel 18.1 a tycks ursprungligen ha kommit till mot den bakgrunden. Dessa omständigheter talar för en vid tolkning.

60. Det är under alla omständigheter uppenbart ? och det godtogs vid förhandlingen av samtliga ? att det skulle leda till ett delvis orimligt resultat om alla de olika tillämpliga bestämmelserna i direktivet tillämpades bokstavligen på sådana omständigheter som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Det kan, som jag nyss påpekat, exempelvis leda till att skatt tas ut två gånger eller att mekanismen för omvänd skattskyldighet sätts ur spel. Den ena eller den andra

bestämmelsen måste tolkas vidare, och domstolen skall avgöra vilken bestämmelse detta skall vara och hur den skall tolkas.

61. En sak är klar i fråga om artikel 22.3 b: uttrycket "liksom också" kan inte tolkas bokstavligt när en enda leverans faktureras. En leverans är antingen skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, den kan inte vara båda delarna. Om en leverans består av olika delar, varav vissa är skattepliktiga (kanske till olika skattesatser) och vissa är undantagna, måste de specificeras separat, men varje post kan endast höra till en enda kategori. Många fakturor avser emellertid enstaka leveranser. I fråga om dem, och i fråga om varje enskild post på en samlad faktura, är det omöjligt att ange ett skattebelopp "liksom också" ett undantag. Artikel 22.3 b skall därför ? under alla omständigheter ? tolkas på så sätt att den avser "priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats eller, *i förekommande fall* , eventuella undantag".

62. Kommissionen har förordat en sådan tolkning och går, under de här aktuella omständigheterna, ett steg längre genom att föreslå att en omvänd skattskyldighet i det avseendet skall jämföras med ett undantag. Den har förklarat att det förslaget i huvudsak grundas på den lydelse av artikel 22.3 b som kommer att vara tillämplig från och med den 1 januari 2004. (18)

63. Även om den nya versionen uppenbart är betydligt mer än ett förtydligande av den gamla, anser jag inte att det förslaget är orimligt ens i fråga om den nuvarande lydelsen. Ur leverantörens synvinkel är en transaktion med omvänd skattskyldighet, i fråga om skyldigheten att betala skatt och rätten att göra avdrag, mycket lik en exporttransaktion som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15 i sjätte direktivet, med avdrag eller återbetalning av ingående skatt enligt artikel 17.3 b, och ur kundens synvinkel är den jämförbar med en skattepliktig import enligt artikel 2.2, med avdrag enligt artikel 17.2 b. Jag förordar således en tolkning av artikel 22.3 b som innebär att leverantören för varje fakturapost skall ange priset exklusive skatt och, beroende på omständigheterna, antingen det skattebelopp som skall betalas eller det tillämpliga undantaget eller den tillämpliga mekanismen för omvänd skattskyldighet.

64. Det stämmer att ett liknande resultat kan uppnås genom en vid tolkning av artikel 18.1 i direktivet, som innebär att man betraktar artikel 18.1 d (som är tillämplig när kunden är skyldig att betala skatten enligt artikel 21.1) som ett undantag från, snarare än ett komplement till, huvudregeln i artikel 18.1 a. I den sistnämnda bestämmelsen uppställs ett krav på innehav av en faktura i enlighet med artikel 22.3 b när avdragsrätten grundas på artikel 17.2 a. I det fallet skulle det ankomma på varje medlemsstat att fastställa vilka formaliteter som skall fullgöras, och en angivelse av skattebeloppet behöver inte vara en av dem.

65. Jag rekommenderar dock inte en sådan tolkning. Mervärdesskatten är ett område där det krävs en viss gemenskapsharmonisering. Även om många detaljfrågor faktiskt överlämnas åt medlemsstaterna, skulle det te sig ologiskt att ha en gemenskapsregel om avdrag för skatt som skall betalas eller har betalats "inom landets territorium" (19) och nationella regler för transaktioner som i huvudsak är gränsöverskridande. Att helt undanta transaktioner med omvänd skattskyldighet från tillämpningsområdet för artikel 18.1 a skulle till och med tyckas upphäva gemenskapsregeln om kravet på innehav av en faktura. Som kommissionen formulerade saken vid förhandlingen, i fråga om artikel 22.3 c, rör artikel 18.1 d frågan "hur" uppgifter skall anges och inte "huruvida" de skall anges.

66. Jag anser därför att det enligt artikel 22.3 b, i den version som var tillämplig vid tiden för de här aktuella omständigheterna, krävs att leverantören för varje fakturapost skall ange priset exklusive skatt och, beroende på omständigheterna, antingen det skattebelopp som skall betalas eller det undantag eller den mekanism för omvänd skattskyldighet som skall tillämpas, och att fakturan kan underkännas som grund för kundens avdragsrätt om någon av dessa uppgifter saknas.

Leverantörens namn och adress ? identifikation av den skattepliktiga transaktionen

67. Enligt den tillämpliga versionen av artikel 22.3 b krävs dock inte uttryckligen ytterligare uppgifter, förutom ? under vissa speciella omständigheter som inte föreligger i målet vid den nationella domstolen ? leverantörens och kundens registreringsnummer för mervärdesskatt och vissa uppgifter angående nya transportmedel.

68. Listan över uppgifter som krävs är emellertid inte uttömmande. Medlemsstaterna kan kräva att ytterligare upplysningar anges på fakturan. I artikel 22.8 anges att "[m]edlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt", under förutsättning att inhemska transaktioner och transaktioner inom gemenskapen inte behandlas olika, och att dessa skyldigheter inte ger upphov till några formaliteter i samband med gränspassager. I motiveringen till kommissionens förslag till sjätte direktivet (20) anges att det (vid den tiden) inte ansågs nödvändigt att harmonisera de många och detaljerade nationella bestämmelserna om utställande av fakturor, och i första skälet till direktiv 2001/115 medger gemenskapslagstiftaren att "[d]e gällande kraven på fakturering, vilka anges i artikel 22.3 ... är relativt få, och på så sätt lämnas uppgiften att fastställa de viktigaste kraven till medlemsstaterna".

69. Nu harmoniseras däremot innehållet i en faktura för mervärdesskatteändamål fullt ut genom direktiv 2001/115, med verkan från och med den 1 januari 2004. Listan över obligatoriska uppgifter i artikel 22.3 b har utvidgats betydligt och omfattar bland annat "[f]ullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund" och "de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art". Vidare får endast dessa uppgifter krävas. Medlemsstaterna är således hädanefter förhindrade att för mervärdesskatteändamål kräva andra uppgifter. (21)

70. Följaktligen finns varken leverantörens namn och adress eller identifieringen av den skattepliktiga transaktionen med bland de uppgifter som fakturan skall innehålla enligt den version av direktivet som var tillämplig vid den aktuella tiden. Medlemsstaterna kan dock kräva att dessa och/eller andra upplysningar inkluderas. Deras handlingsutrymme i det avseendet begränsas endast av vissa förbehåll rörande fri handel, men eventuella ytterligare krav skall givetvis med hänsyn till rättssäkerheten offentliggöras i vederbörlig ordning innan de tillämpas i enskilda fall.

71. De uppgifter som de som är i fråga i förevarande mål bidrar till att mervärdesskattesystemet fungerar väl, i synnerhet till att säkerställa en korrekt skatteuppbörd och att förebygga skatteundandragande. Betydelsen av dessa uppgifter är uppenbar, vilket bekräftas ? om någon bekräftelse skulle behövas ? av att de efter ändringen genom direktiv 2001/115 inkluderats i listan över obligatoriska uppgifter. (22)

72. Det kan vara meningsfullt att kräva att leverantörens, och faktiskt även kundens, namn och adress anges, även när fakturan redan innehåller dennes registreringsnummer för mervärdesskatt. Tydligheten ökar och, om exempelvis mervärdesskattenumret är felskrivet, kan detta bidra till att undanröja en eventuell osäkerhet angående den skattskyldiga personens identitet.

73. Det står klart att det är av stor praktisk betydelse att identifiera den skattepliktiga transaktionen för att fastställa vilka bestämmelser som är tillämpliga. Den skattepliktiga transaktionen skall givetvis, när den nämns, definieras korrekt enligt direktivets kategorier, eftersom en annan klassificering kan utlösa tillämpningen av andra bestämmelser i direktivet och eventuellt andra skattesatser. Definitioner som inte är korrekta i det avseendet kan skada tillämpningen av direktivet och snedvrider konkurrensen.

74. I förevarande mål angavs utfört byggnadsarbete i fakturan, medan skattemyndigheterna anser att tillhandahållandet av personal för att utföra det arbetet borde ha angivits. Om en beskrivning av fakturerade tjänster är felaktig och således kan ge upphov till en felaktig tillämpning av mervärdesskatten, anser jag att fakturan med fog kan betraktas som ogiltig för mervärdesskatteändamål i enlighet med de regler som en medlemsstat har antagit i det avseendet. I Gerhard Bockemühls fall förefaller det emellertid som om skattemyndigheterna främst kan ha motiverats av farhågor om ett eventuellt kringgående av nationella bestämmelser om arbetsrätt och social trygghet. Även om sådana hänsyn givetvis är viktiga, har de inte något samband med mervärdesskattereglerna och de skall enligt min uppfattning inte anses vara relevanta för det avgörande som skall meddelas i förevarande mål.

75. Jag anser likafullt att medlemsstaterna enligt den tillämpliga versionen av sjätte direktivet har rätt att kräva att leverantören skall ange sitt namn och sin adress och att korrekt identifiera leveransens art på alla fakturor som används för mervärdesskatteändamål, och därmed att neka mottagaren rätt till avdrag om dessa uppgifter saknas eller är materiellt oriktiga.

76. I domen i målet Jeunehomme (23) slog domstolen fast att "beträffande avdragsrätten ... krävs enligt sjätte direktivet endast en faktura som innehåller vissa uppgifter. Medlemsstaterna kan föreskriva att ytterligare uppgifter skall inkluderas för att säkerställa ett korrekt uttag av mervärdesskatt och möjliggöra skattemyndigheternas övervakning." (24)

77. Domstolen utfärdade emellertid även följande varning: "[Om] det uppställs krav för att utnyttja avdragsrätten som innebär att fakturan skall innehålla andra uppgifter än de som anges i artikel 22.3 b i sjätte direktivet, måste dessa begränsas till vad som är nödvändigt för att säkerställa ett korrekt uttag av mervärdesskatt och möjliggöra skattemyndigheternas övervakning. Vidare får inte dessa uppgifter, på grund av deras antal eller tekniska art, i praktiken göra det omöjligt eller alltför svårt att utnyttja avdragsrätten." (25) Jag anser inte att sådana svårigheter föreligger i fråga om elementära uppgifter som leverantörens namn och adress och en (korrekt) identifiering av den skattepliktiga transaktionen.

Den tredje tolkningsfrågan

78. Den tredje frågan gäller de rättsliga följderna av att det föreligger svårigheter att fastställa att den person som ställde ut fakturan är samma person som tillhandahöll den skattepliktiga tjänsten. Det framgår av beslutet om hänskjutande att den nationella domstolen särskilt vill få klarhet i om bevisbördan ligger på skattemyndigheten eller på den skattskyldiga person som åberopar rätten att göra avdrag.

79. Även om direktivet inte uttryckligen behandlar frågan om vilka bevis den skattskyldiga personen skall lämna för att styrka sin avdragsrätt, delar jag den tyska regeringens och kommissionens uppfattning att svaret även här står att finna i artikel 22.8.

80. Enligt den bestämmelsen kan medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de anser nödvändiga för en korrekt skatteuppbörd och för att förebygga skatteundandraganden. En korrekt identifiering av leverantören är utan tvekan ett viktigt element i det sammanhanget. Härav följer att medlemsstaterna enligt direktivets nuvarande lydelse faktiskt får kräva bevis för att den som har ställt ut fakturan och den som har tillhandahållit tjänsten är en och samma person, om det föreligger tveksamheter eller misstanke om skatteundandragande. (26) I avsaknad av gemenskapsbestämmelser är även de processrättsliga reglerna om detta bevis en fråga för medlemsstaterna.

81. Domstolen fastställde emellertid i domen i målet Jeunehomme (27) att de skyldigheter som åläggs en skattskyldig person som åberopar rätten att göra avdrag inte får vara sådana att det blir i praktiken omöjligt eller alltför svårt att utnyttja denna rätt. Jag anser att detta måste gälla oberoende av om dessa skyldigheter är av materiell eller av formell art. Det ankommer därför på den nationella domstolen att i enlighet med det kravet tillämpa sina egna bevisregler.

Förslag till avgörande

82. Jag föreslår följaktligen att de frågor som har ställts av Bundesfinanzhof skall besvaras på följande sätt:

1) En mottagare av tjänster, som även är den person som är skyldig att betala mervärdesskatten på dessa tjänster och som har ålagts att betala denna skatt, kan utnyttja sin avdragsrätt enligt artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388 endast om han innehar en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3.

2) Enligt artikel 22.3 b i den version av det direktivet som var tillämplig före den 1 januari 2004 krävs att leverantören för varje fakturapost skall ange priset exklusive skatt och, beroende på omständigheterna, antingen det skattebelopp som skall betalas eller det tillämpliga undantaget eller den tillämpliga mekanismen för omvänd skattskyldighet. Fakturan kan underkännas som grund för kundens avdragsrätt om någon av dessa uppgifter saknas. Enligt artikel 22.8 har medlemsstaterna rätt att begära att leverantören skall ange sitt namn och sin adress och korrekt identifiera leveransens art på alla fakturor som används för mervärdesskatteändamål, och således att neka mottagaren rätt till avdrag om dessa uppgifter saknas eller är materiellt oriktiga.

3) Det ankommer på medlemsstaten att fastställa vilka rättsliga följder det får att det föreligger svårigheter att fastställa att den person som ställde ut fakturan är samma person som tillhandahöll den skattepliktiga tjänsten. Detta gäller under förutsättning att det inte blir praktiskt taget omöjligt

eller alltför svårt att utnyttja avdragsrätten.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 – Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT B 071, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3).

4 – Den senare situationen beskrivs ibland som omvänd skattskyldighet.

5 – Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

6 – Rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119).

7 – För vissa typer av leveranser som inte berörs i förevarande mål krävs enligt artikel 22.3 b ytterligare uppgifter, däribland särskilt det nationella registreringsnumret för mervärdesskatt för transaktionens två parter.

8 – Rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (EGT L 15, s. 24). Medlemsstaterna skall vidta åtgärder för att följa direktiv 2001/115 med verkan från den 1 januari 2004.

9 – I den lydelse som var tillämplig vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen föreföll uttrycket inom landet, eller motsvarande uttryck, som hade införts genom direktiv 91/680, i många språkversioner, däribland den engelska, franska, italienska och spanska, avse leverantörens skyldighet. I den tyska versionen avsåg dock detta uttryck den plats där skattskyldigheten inträdde eller där skatten betalades, och i den nederländska versionen den plats där leveransen ägde rum. Sedan dess har det genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18), som trädde i kraft den 1 januari 1996, skett en samordning av alla språkversioner så att de överensstämmer med den tyska versionen. Den engelska versionen av artikel 17.2 a har numera således följande lydelse: value added tax due or paid within the territory of the country in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person (min kursivering) (Översättarens anmärkning: I den svenska versionen har bestämmelsen följande lydelse: mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, honom av en annan skattskyldig person).

10 – Se, exempelvis, dom av den 13 november 1990 i mål 106/89, Marleasing (REG 1990, s. I-4135; svensk specialutgåva, volym 10, s. 575), punkt 8, dom av den 14 juli 1994 i mål C-91/92, Faccini Dori (REG 1994, I-3325; svensk specialutgåva, volym 16, s. I-1), punkt 26.

11 – Se fotnot 9.

12 – Se, exempelvis, B.G.M Terra och J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives, IBFD, Amsterdam, 1993, volym 2, kapitel XI.4.

13 – Enligt generaladvokaten Slynns definition i de förenade målen C-123/87 och C-330/87, Jeunehomme (REG 1988, s. 4517), s. 4534.

14 – Se fotnot 4.

15 – I den enligt direktiv 2001/115 (ovan fotnot 8) ändrade lydelsen, krävs enligt artikel 22.3 a inte längre att leverantören skall ställa ut en faktura utan att han ”skall ... säkerställa att en faktura utfärdas av honom själv, av hans kund eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person”.

- 16 – Se dom av den 13 december 1989 i mål 342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth (REG 2000, s. I-6973), och, i synnerhet, dom av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-8315), punkt 41.
- 17 – Se definitionen av ”import” i artikel 7 i direktivet, i de olika tillämpliga versionerna.
- 18 – Se punkt 13 ovan.
- 19 – Och enligt artiklarna 17.2 b och 18.1 b i fråga om import.
- 20 – Europeiska gemenskapernas bulletin, supplement 11/73, s. 21. Nuvarande artikel 22 var i det ursprungliga förslaget artikel 23.
- 21 – Se även andra stycket i artikel 22.8 som tillkom genom direktiv 2001/115 (citerad ovan punkt 15).
- 22 – Att de dittills inte tagits med kan helt enkelt ha berott på att man antog att en kommersiell faktura nödvändigtvis måste innehålla uppgifter om leverantören och leveransen för att vara av någon praktisk nytta i den normala handeln.
- 23 – Se fotnot 13
- 24 – Ibidem, punkt 16.
- 25 – Ibidem, punkt 17.
- 26 – Se även dom av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf (REG 1996, s. I-6257), punkt 29. Det skall emellertid påpekas att från och med den 1 januari 2004 föreskrivs uttryckligen att tjänsteleverantören och den som ställer ut fakturan inte behöver vara samma person (ovan fotnot 15).
- 27 – Citerad ovan punkt 77.