

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremsat den 8. juni 2006 1(1)

Sag C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

mod

Ministero delle Finanze

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Corte Suprema di Cassazione (Italien))

»Moms – fremgangsmåder ved tilbagebetaling – afgiftspligtige ikke etableret i indlandet«

1. Italiens Corte Suprema di Cassazione ønsker med sine spørgsmål i denne sag oplyst, hvorledes en afgiftspligtig person kan få tilbagebetalt moms, som den pågældende har betalt til en leverandør, der fejlagtigt har faktureret momsen og angivet den til skatte- og afgiftsmyndighederne.

2. Sjette momsdirektiv (2) bestemmer grundlæggende, at en leverandør, som fakturerer en aftager moms, skal angive denne moms til skatte- og afgiftsmyndighederne, uanset om det var med rette, at fakturaen blev påført moms. I henhold til samme direktiv kan en afgiftspligtig person fradrage momsen vedrørende indgående goder og tjenesteydelser i den moms, han skal afregne vedrørende udgående goder og tjenesteydelser.

3. Det fremgår af fast retspraksis (3), at retten til at fradrage indgående moms ikke omfatter den moms, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen, men som ellers ikke ville være skyldig. I en sådan situation skal national ret give mulighed for berigtigelse af beløb, der fejlagtigt er opkrævet (og/eller fradraget).

4. Fradragsretten i medfør af sjette direktiv gælder desuden kun, når en afgiftspligtig person foretager en afgiftspligtig levering i den medlemsstat, hvor den indgående afgift er betalt, og således har udgående afgift, hvori den indgående afgift kan fradrages.

5. I denne sag leverede den afgiftspligtige person, som fejlagtigt blev faktureret moms (vedrørende reklame- og marketingsydelser leveret til denne), ikke udgående goder og tjenesteydelser i den samme medlemsstat. En sådan situation er normalt omfattet af ottende momsdirektiv (4), hvorefter indgående afgift ikke fradrages i udgående afgift, men tilbagebetales til den afgiftspligtige person.

6. Den nationale ret ønsker nærmere bestemt oplyst, a) om fejlagtigt faktureret og betalt moms under disse omstændigheder kan tilbagebetales i medfør af ottende direktiv, selv om det

ikke ville have været muligt at fradrage denne moms i medfør af sjette direktiv, og b) om en ikke-bosiddende afgiftspligtig person skal kunne gøre sit krav gældende direkte over for den myndighed, som har modtaget afgiften, eller om det er tilstrækkeligt, at den pågældende kan benytte en indirekte fremgangsmåde og kræve beløbet hos den leverandør, som har faktureret afgiften (og som igen kan rette kravet mod skatte- og afgiftsmyndigheden).

Fællesskabets momslovgivning og retspraksis

Situationen internt i en medlemsstat i henhold til sjette direktiv

7. På tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder (5) lød de relevante bestemmelser i sjette direktivs artikel 21, nr. 1, således:

»Merværdiafgiften påhviler:

1) ved indenlandsk virksomhed:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser [...]

[...]

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

[...]«

8. Artikel 17, stk. 2 (6), bestemmer, for så vidt som det er relevant for sagen, følgende:

»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 [(7)]

[...]«

9. I henhold til artikel 18, stk. 1, litra a) (8), skal den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin fradragsret være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3, litra b) (9). Ifølge denne bestemmelse skal fakturaen tydeligt angive prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser.

10. Artikel 20, stk. 1, litra a), bestemmer, at det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især »når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«.

Relevant retspraksis vedrørende sjette direktiv

11. Genius Holding-dommen (10), som er den ledende dom på området, vedrørte en situation, hvor en underentreprenør fejlagtigt havde faktureret en entreprenør moms. I henhold til de dagældende nationale bestemmelser, som der var givet bemyndigelse til i overensstemmelse med sjette direktiv, skulle afgiften imidlertid kun erlægges af entreprenøren af det beløb, som han fakturerede bygherren. Spørgsmålet var derfor, om fradragsretten omfattede afgift, der var skyldig

i overensstemmelse med artikel 21, nr. 1, litra c), udelukkende fordi den var anført på fakturaen.

12. Domstolen undersøgte ordlyden af artikel 17, stk. 2, litra a), og lagde herved navnlig vægt på, at denne fraveg både affattelsen af den tidligere gældende bestemmelse, nemlig artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv (11), og affattelsen af artikel 17, stk. 2, litra a), i Kommissionens forslag til det sjette direktiv (12). Domstolen konkluderede, at udøvelsen af fradragsretten var begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarede til en momspligtig transaktion, eller som var betalt, i det omfang de skyldtes. Denne fortolkning blev efter Domstolens opfattelse desuden bekræftet af kravet om, at den afgiftspligtige skulle være i besiddelse af en faktura med angivelse af den afgift, der svarede til hver enkelt transaktion, og anvendelsen af berigtigelsesmekanismen, når det oprindeligt foretagne fradrag var større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage (13).

13. Domstolen bemærkede, at det »påhviler [...] medlemsstaterne i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro«, og fastslog herefter, at »udøvelsen af [fradragsretten] [...] ikke omfatter den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen« (14). Fradragsmekanismen kunne derfor ikke anvendes, men der skulle være adgang til at anvende en berigtigelsesmekanisme for at afhjælpe situationen, når en fejl var begået i god tro.

14. Generaladvokat Mischo havde imidlertid i sit forslag til afgørelse argumenteret for, at urigtigt faktureret afgift, for at sikre gennemførelsen af princippet om momsens neutralitet, skulle give ret til fradrag, medmindre den leverandør, som havde faktureret den (under omstændigheder, der tydede på svig), ikke havde angivet den til skatte- og afgiftsmyndighederne (15).

15. Schmeink & Cofreth og Strobel-sagen (16) vedrørte også en situation, hvor der fejlagtigt var faktureret moms. I denne sag var de forkerte afgiftsbeløb imidlertid ikke faktureret i god tro, men svigagtigt. Domstolen var imidlertid af den opfattelse, at betingelsen om god tro ikke behøvede at være opfyldt, for at der kunne ske berigtigelse, når risikoen for tab af afgiftsindtægter var blevet afværget. Domstolen kendte følgende for ret:

»1) Såfremt udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det af princippet om merværdiafgiftens neutralitet, at den urigtigt fakturerede afgift skal kunne berigtiges, og at berigtigelsen ikke kan gøres betinget af, at udstederen af den nævnte faktura har været i god tro.

2) Det tilkommer medlemsstaterne at fastlægge, efter hvilken procedure en urigtigt faktureret merværdiafgift kan berigtiges, forudsat at denne berigtigelse ikke afhænger af skatte- og afgiftsmyndighedernes skøn.«

16. I sagen Karageorgou m.fl. (17) skulle Domstolen tage stilling til en situation, hvor et beløb, der var anført som moms på en faktura udstedt af en person, der leverede tjenesteydelser til staten, ikke kunne anses for moms. Situationen var opstået, fordi de pågældende personer fejlagtigt var af den opfattelse, at de leverede tjenesteydelserne som selvstændige erhvervsdrivende, skønt der i realiteten forelå et arbejdstager-arbejdsgiverforhold. Domstolen fastslog i overensstemmelse med Genius Holding-dommen og Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen, at artikel 21, nr. 1, litra c), ikke er til hinder for tilbagebetaling af et sådant beløb. Der er i tilfælde af berigtigelse af et således anført beløb, der under ingen omstændigheder kan være moms, ingen risiko for tab af afgiftsindtægter i forbindelse med momsordningen. Domstolen gentog, at sjette direktiv ikke udtrykkeligt omhandler sådanne tilfælde, og bemærkede, at så længe fællesskabslovgiver ikke har afhjulpet denne mangel, tilkommer det medlemsstaterne at finde en løsning (18).

17. En anden af de domme, der nævnes i indlæggene i denne sag, vedrører en lidt anden situation. I Langhorst-sagen (19) havde en landmand solgt svin til nogle kreaturhandlere. Landmanden udstedte ikke en faktura på beløbet til kreaturhandlerne, idet det i stedet var dem, der stillede ham kreditnotaer med angivelse af moms, der fejlagtigt var beregnet efter en højere sats end den, der fandt anvendelse. Domstolen udtalte, at en sådan kreditnota kunne anses for et »dokument, der svarer til en faktura«, og at modtageren af notaen (nemlig landmanden) måtte betragtes som den person, der faktisk havde anført momsen på dokumentet i direktivets artikel 21, nr. 1, litra c)'s forstand, og som følgelig var forpligtet til at betale det angivne beløb (20).

Leveringsstedet for reklame- og marketingsydelser

18. Sjette direktivs artikel 9 fastsætter bestemmelser om, hvilket sted der anses for leveringsstedet for en tjenesteydelse i direktivets forstand. Artikel 9, stk. 2, litra e), bestemmer følgende:

»Leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres [...] 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:

[...]

– reklamevirksomhed

[...]«

19. I henhold til artikel 21, nr. 1, litra b) (21), påhviler det »aftageren af en i artikel 9, stk. 2, litra e), [...] omhandlet tjenesteydelse, som leveres af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet«, at betale momsen af den pågældende ydelse (22). »Medlemsstaterne kan dog bestemme, at den, der leverer tjenesteydelsen, hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse.«

Tilbagebetaling ved grænseoverskridende leveringer i henhold til ottende direktiv

20. Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som er gengivet ovenfor (23), vedrører retten til at fradrage indgående moms i udgående moms, som skyldes i den samme medlemsstat. Hvad angår andre tilfælde bestemmer artikel 17, stk. 3 og 4 (24), for så vidt om det er relevant for sagen, følgende:

»3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner [...] som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag (25), såfremt de blev udført i indlandet

[...]

4. Den i stk. 3 omhandlede tilbagebetaling af merværdiafgiften foretages:

– til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, men i en anden medlemsstat, i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i [ottende direktiv]

[...]«

21. Ottende direktivs artikel 2 bestemmer følgende:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i [sjette direktivs] artikel 17, stk. 3, litra a), [...] omhandlede transaktioner [...].«

22. Samme direktivs artikel 5 bestemmer:

»Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i [sjette direktiv], således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.

[...]«

Sammenfatning af virkningerne af lovgivningen vedrørende grænseoverskridende leveringer

23. I henhold til nævnte bestemmelser er den almindelige regel, når en leverandør, som er etableret i medlemsstat A, foretager leveringer af goder eller tjenesteydelser i denne medlemsstat til en erhvervskunde (26), som er etableret i medlemsstat B, og som ikke skal angive moms i medlemsstat A, fordi han ikke har afgiftspligtige udgående transaktioner dér, at erhvervskunden har ret til tilbagebetaling af den moms, som leverandøren i medlemsstat A har faktureret ham, og at han ikke vil have indgående moms vedrørende leveringerne, som ville kunne trækkes fra hans udgående moms i medlemsstat B.

24. I særlige situationer, hvor »reverse charge«-mekanismen anvendes (som f.eks. når der er tale om levering af reklame- og marketingsydelser, som anses for at være leveret i medlemsstat B og ikke i medlemsstat A), skal leverandøren imidlertid ikke fakturere moms af leveringen i medlemsstat A. Her er det i stedet erhvervskunden, som skal betale moms af leveringen til ham i medlemsstat B, hvorefter han kan fradrage denne indgående moms i den udgående moms, som han skal afregne i medlemsstat B.

25. Hvis leverandøren alligevel fakturerer erhvervskunden moms i medlemsstat A (som om leveringen var foretaget i medlemsstat A) under omstændigheder, hvor »reverse charge«-mekanismen skulle have været anvendt (fordi leveringen anses for at have fundet sted i medlemsstat B), er der tale om fejlagtigt faktureret moms. Det er netop det, der er sket i denne sag.

26. Hvis erhvervskunden herefter betaler den fejlagtigt fakturerede moms, og leverandøren på behørig vis afregner denne til momsmyndighederne i medlemsstat A, er transaktionen – medmindre erhvervskunden eventuelt får mulighed for at søge tilbagebetaling af den fejlagtigt betalte moms hos enten a) leverandøren eller b) skatte- og afgiftsmyndighederne – *ikke* »momsneutral« for erhvervskunden, og skatte- og afgiftsmyndighederne i medlemsstat A har modtaget moms, som ikke skulle have været betalt til dem.

Hovedsagen

De faktiske og processuelle omstændigheder i sagen

27. På grundlag af oplysningerne i forelæggelseskendelsen og de indlæg, som er indgivet til Domstolen, kan sagens faktiske omstændigheder sammenfattes som følger.
28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (herefter »Reemtsma«) er et selskab, hvis hovedvirksomhed er beliggende i Tyskland. Selskabet har ikke et fast forretningssted i Italien.
29. I 1994 fik Reemtsma leveret reklame- og marketingsydelser fra en italiensk virksomhed, som opkrævede moms af ydelserne på i alt 175 022 025 ITL (27).
30. De pågældende ydelser var ifølge forelæggelseskendelsen fritaget for moms, og det var derfor en fejl, at der blev anført moms på fakturaen, og at Reemtsma først betalte denne til den italienske virksomhed, som herefter betalte den til skatte- og afgiftsmyndigheden.
31. Det synes at følge af den lovgivning, som der henvises til (28), at ydelserne ikke var fritaget i egentlig forstand, men – i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e) – måtte anses for at være leveret i Tyskland, hvor Reemtsma var etableret. Det var dog stadig en fejl, at der blev faktureret og betalt moms i Italien. Eftersom »reverse charge«-mekanismen fandt anvendelse, var det Reemtsma, som skulle betale momsen i Tyskland.
32. Reemtsma anmodede om delvis tilbagebetaling af momsen. Det er uklart, hvorfor selskabet kun anmodede om delvis tilbagebetaling, men forklaringen kan være, at ydelserne ikke udelukkende skulle anvendes i forbindelse med Reemtsmas afgiftspligtige udgående leveringer. I en sådan situation ville selskabet kun have ret til delvis tilbagebetaling (29).
33. Skatte- og afgiftsmyndighederne afslog anmodningen om tilbagebetaling, hvorefter Reemtsma indbragte sagen for domstolene.
34. Både i første instans og i appelinstansen blev sagsøgte frifundet under henvisning til, at afgiften var betalt vedrørende ydelser, som ikke var momsbelagte, fordi de var leveret til en person, som var afgiftspligtig i en anden medlemsstat.
35. Reemtsma har herefter anlagt sag til prøvelse af appelinstansens dom ved Corte Suprema di Cassazione og herved gjort gældende, at der foreligger tilsidesættelse og urigtig anvendelse af bestemmelser i national ret (30) samt en begrundelsesmangel.
36. Corte Suprema er i tvivl om, hvorledes den italienske lovgivning skal fortolkes i lyset af Domstolens domme i sagerne Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth og Strobel samt Karageorgou m.fl. Den har derfor forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:
- »1) Skal artikel 2 og 5 i [tjotende direktiv] – der betinger tilbagebetaling til fordel for den ikke-bosiddende aftager eller kommittent af, at der er gjort brug af goder og tjenesteydelser ved foretagelse af afgiftspligtige transaktioner – fortolkes således, at også moms, som ikke skyldes, men fejlagtigt er blevet overvæltet og betalt til statskassen, kan tilbagebetales? I tilfælde af en bekræftende besvarelse spørges, om det er i strid med de nævnte direktivbestemmelser, at en regel i en medlemsstat udelukker tilbagebetaling for den ikke-bosiddende aftager/kommittent, fordi der ikke kan foretages fradrag for den debiterede og betalte afgift, som dog ikke skyldes.
- 2) Kan det i almindelighed af de ensartede EF-regler udledes, at aftageren/kommittenten i forhold til statskassen er debitor for afgiften? Er det foreneligt med de omtalte regler, herunder navnlig med principperne om momsneutralitet, effektivitet og ligebehandling, at der i national ret ikke indrømmes ret for aftageren/kommittenten, der er afgiftspligtig, og som national lovgivning betragter som adressaten for pligterne til fakturering og betaling af afgiften, til at få tilbagebetaling fra statskassen i tilfælde af debitering og betaling af ikke-skyldig afgift? Strider det mod

principperne om effektivitet og ligebehandling på området for tilbagebetaling af moms inddrevet under tilsidesættelse af EF-retten, at det i national ret bestemmes – på grundlag af de nationale domstoles fortolkning af de pågældende retsregler – at aftageren/kommittenten alene kan sagsøge leverandøren/tjenesteyderen, men ikke staten, skønt der i det nationale retssystem består et lignende tilfælde, der udgøres af et »skattesubstitut« ved opkrævning af indkomstskat, i hvilket begge forpligtede parter (og dermed også skatteyderen) vil kunne sagsøge staten med påstand om tilbagebetaling?»

37. Der er indgivet skriftlige indlæg af Reemtsma, den italienske regering og Kommissionen. Under retsmødet den 30. marts 2006 afgav den italienske regering og Kommissionen mundtlige indlæg.

Stillingtagen

Det første spørgsmål

38. Den nationale rets første spørgsmål er nærmere bestemt, om den retspraksis vedrørende fradrag i medfør af sjette direktiv, som har været gældende siden Domstolens dom i Genius Holding-sagen, også skal anvendes med hensyn til tilbagebetaling i medfør af ottende direktiv.

39. Besvarelsen af dette spørgsmål kræver en indledende undersøgelse af usikkerheden med hensyn til, om Genius Holding-dommen stadig kan anses for gældende ret, således som Reemtsma har anført.

Er Genius Holding-dommen stadig gældende ret?

40. Reemtsma er af den opfattelse, at Domstolens afgørelse i Genius Holding-sagen ikke havde støtte i ordlyden af sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), og at den praksis, der følger af dommen, desuden er blevet erstattet af Langhorst-dommen. Reemtsma har herved henvist til den passage i sidstnævnte dom, hvori Domstolen udtalte, at såfremt den afgiftspligtige person, som anses for at have anført moms på kreditnotaen, ikke var forpligtet til at betale det angivne beløb, »ville en del af den moms, der er angivet på dokumentet, der tjener som faktura, ikke blive betalt af den afgiftspligtige, selv om denne moms [...] fuldt ud kan være blevet fratrukket af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne [...]« (31). Dette indebærer efter Reemtsmas opfattelse en ændring af den retspraksis, der følger af Genius Holding-dommen, og en tilbagevenden til en generel fradragsret. Reemtsma har understreget, at fradragsretten er det vigtigste middel til at sikre anvendelsen af det grundlæggende princip om momsens neutralitet, og at medlemsstaterne ikke er berettigede til at begrænse fradragsretten (32).

41. Reemtsma anerkender heller ikke dommen i sagen Karageorgou m.fl. som præjudikat. Det teoretiske ræsonnement i denne dom er måske nok gyldigt, men den blev afsagt i en anden faktisk sammenhæng (33). I denne sag kan beløbet ikke på én gang være moms, som den leverandør, der har faktureret beløbet, skal betale i henhold til artikel 21, nr. 1, litra c), og, set fra aftagerens side, et beløb, som ikke er moms.

42. Personligt er jeg ikke enig i, at Langhorst-dommen rejser tvivl om Genius Holding-dommen.

43. Den udtalelse, hvoraf Reemtsma udleder, at Domstolen har ændret sin praksis, findes i Langhorst-dommen under besvarelsen af det andet spørgsmål, nemlig om en afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en kreditnota, der tjener som faktura, er anført et større momsbeløb end det, der skyldes på grundlag af de afgiftspligtige transaktioner, kan betragtes som den person, der har anført dette beløb og følgelig er forpligtet til at betale det angivne beløb i medfør af sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c).

44. Dette spørgsmål besvarede Domstolen på samme måde (bekræftende) som generaladvokat Léger, der i vidt omfang havde baseret sin gennemgang på dommen i Genius Holding-sagen (34). På denne baggrund er det vanskeligt at se en afstandtagen til Genius Holding-dommen i Domstolens ræsonnement, som blot fulgte generaladvokatens forslag til afgørelse, skønt Domstolen formulerede sig meget kortere og uden at henvise til denne dom. Desuden er Genius Holding-dommen senere blevet fulgt fuldstændig klart i både Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen og i dommen i sagen Karageorgou m.fl.

45. Efter min opfattelse er der ingen tvivl om, at Domstolen med formuleringen »fuldt ud kan være blevet fratrasket af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne« i Langhorst-dommen ikke mente, at modtageren eventuelt kunne være *berettiget* til at fratrække den fejlagtigt fakturerede afgift. Domstolen tænkte snarere på muligheden for, at modtageren *rent faktisk* havde trukket den fra, hvilket ville give mulighed for svig, hvis leverandøren ikke skulle betale hele det angivne beløb.

46. Når dette er sagt, skal jeg erkende, at jeg på ét punkt har stor forståelse for Reemtsmas synspunkt. Det er ulogisk samtidigt at betragte et fejlagtigt faktureret beløb som moms, som leverandøren skal betale i henhold til sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), og som et beløb, der ikke er moms, og som en erhvervskunde ikke kan trække fra i medfør af artikel 17, stk. 2, litra a).

47. Reemtsma gentager med sit synspunkt i vidt omfang den fortolkning, som Kommissionen og generaladvokat Mischo foreslog Domstolen i Genius Holding-sagen, hvorefter moms, som påhviler en leverandør i henhold til artikel 21, nr. 1, litra c), også skal betragtes som afgift, som »skyldes eller er erlagt« i artikel 17, stk. 2, litra a)'s forstand. Denne moms bør derfor kunne trækkes fra af en erhvervskunde (forudsat at muligheden for svig udelukkes ved ikke at tillade fradrag i tilfælde, hvor det kan dokumenteres, at det pågældende beløb i virkeligheden ikke er blevet betalt).

48. Hvis ønsket er en logisk og enkel ordning, må jeg indrømme, at denne løsning forekommer mig bedre end den, Domstolen til sidst nåede frem til i dommen i Genius Holding-sagen. Spørgsmålet er, om den ikke også ville være mere i tråd med Domstolens nyere praksis inden for området karruselsvig.

49. Ved karruselsvig foreligger der ganske vist en anden situation, hvor momsen faktureres korrekt i alle led i en leveringskæde, men hvor en eller flere af deltagerne i kæden svigagtigt undlader at betalt momsen til skatte- og afgiftsmyndighederne. I dommen i sagen Optigen m.fl. (35) fastslog Domstolen imidlertid, at når en afgiftspligtig person udfører transaktioner, som opfylder de objektive kriterier i sjette direktiv, kan hans ret til at fradrage den betalte indgående moms ikke berøres af, at der, uden at han ved eller kan vide det, findes en anden transaktion i leveringskæden, som ligger før eller efter hans egen transaktion, og som er behæftet med momssvig. Spørgsmålet, om momsen af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt til statskassen, er uden betydning for den afgiftspligtiges ret til at fradrage den betalte indgående moms.

50. Hvis fradragsretten består under sådanne omstændigheder, ville ordningen efter min opfattelse være mere logisk, hvis denne ret også bestod under omstændigheder som dem, der

forelå i Genius Holding-sagen. Domstolen har desuden udtrykkeligt fastslået, at berigtigelse i henhold til sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a), kan foretages, hvis det kan bevises, at udstederen af fakturaen var i god tro (Domstolens oprindelige holdning) (36), eller hvis risikoen for tab af afgiftsindtægter fuldstændigt er afværget (Domstolens holdning i dommen i sagen Schmeink & Cofreth og Strobel) (37). En sådan betingelse kunne man også have anvendt, såfremt aftageren havde ret til fradrag i stedet for ret til berigtigelse.

51. Jeg foreslår dog ikke Domstolen at tage Genius Holding-dommen op til fornyet overvejelse. Denne dom hviler på anerkendte fortolkningsprincipper og når – mere omstændeligt – frem til det samme resultat som generaladvokaten, hvilket resultat klart er i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet. Dommen har desuden været udtryk for fast praksis i mere end 15 år, og en ændring heraf på nuværende tidspunkt ville formentlig føre til uønskede forstyrrelser i medlemsstaternes praksis på momsområdet.

52. Under disse omstændigheder mener jeg ikke, at der kan drages nogen brugbar konklusion af det forhold, at det princip, der blev fastslået i Genius Holding-dommen, blev anvendt i en anden faktisk sammenhæng i dommen i sagen Karageorgou m.fl. Jeg skal derfor nu undersøge, om dette princip også skal anvendes i situationer, som ottende direktiv regulerer.

Skal Genius Holding-dommen anvendes inden for rammerne af ottende direktiv?

53. Den forelæggende ret har anført, at udelukkelsen af fradrag i henhold til sjette direktiv i tilfælde, hvor ikke-skyldig afgift fejlagtigt er faktureret, ikke har til formål at lade afgiftsbyrden påhvile en erhvervskunde, som i andre tilfælde ville have haft fradragsret, men at forhindre afgiftssvig. I forbindelse med ottende direktiv er formålet med at begrænse retten til tilbagebetaling til tilfælde, hvor fradrag ville have været muligt i medfør af sjette direktiv, imidlertid et andet, nemlig at udelukke tilbagebetaling til kunder, som skal betale momsen (enten fordi de er de endelige forbrugere, eller fordi deres indgående leveringer anvendes til udførelse af afgiftsfrie transaktioner). På grund af denne forskel i formålet er det uklart, om den samme fremgangsmåde skal anvendes.

54. Reemtsma har også henvist til forskellen i formålet. Selskabet har på grundlag heraf konkluderet, at det vil være forkert at udelukke tilbagebetaling i medfør af ottende direktiv, når fradrag i henhold til sjette direktiv ville være udelukket alene af den grund, at afgiften var fejlagtigt faktureret.

55. Den italienske regering har imidlertid påpeget, at sagen vedrører tilbagebetaling af moms, som fejlagtigt er pålagt en levering. Efter den italienske regerings opfattelse kan fremgangsmåden i ottende direktivs artikel 2 og 5 ikke anvendes, fordi betingelsen om, at der skal være tale om afgift, som ville give ret til fradrag, hvis aftageren havde været etableret i Italien (38), ikke er opfyldt.

56. Kommissionen har anført, at det fremgår af Debouche-dommen (39), at ottende direktiv ikke har til formål at anfægte den ordning, der er indført ved sjette direktiv. Som generaladvokat Tesauro anførte i sit forslag til afgørelse i sagen (40), skal tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, som ikke er etableret i indlandet, ske på grundlag af selv samme ræsonnement og er derfor underkastet de regler, der finder anvendelse på fradrag, foretaget af en afgiftspligtig etableret i indlandet. Dette er bekræftet af Domstolen i dommen i sagen Monte Dei Paschi Di Siena (41), som vedrørte anvendelsen af bestemmelserne om pro rata-fradrag i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, på en tilbagebetaling i henhold til ottende direktiv.

57. På dette punkt er jeg enig med den italienske regering og Kommissionen.

58. På det formelle plan er henvisningerne i ottende direktivs artikel 2 og 5 til sjette direktivs artikel 17 klare. Artikel 2 giver ret til tilbagebetaling »i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i [sjette direktivs] artikel 17, stk. 3, litra a), [...] omhandlede transaktioner«. I artikel 5 hedder det udtrykkeligt, at »retten til tilbagebetaling af afgiften [fastsættes] i overensstemmelse med artikel 17 i [sjette direktiv], således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen«.

59. Hvis man desuden anvender den samme bogstavelige fortolkning, som Domstolen anlagde i Genius Holding-dommen (42), må jeg konstatere, at artikel 17, stk. 3, i Kommissionens forslag til det sjette direktiv, ligesom artikel 17, stk. 2, litra a), heri, henviste til den moms, som »faktureres« en afgiftspligtig person, og at affattelsen blev ændret til »den i stk. 2 omhandlede« moms, og at »faktureres« heri blev ændret til »som skyldes eller er erlagt«.

60. Endvidere taler også den retspraksis, som Kommissionen har henvist til, for en tilsvarende behandling.

61. Det måske vigtigste argument er dog, at det principielt vil være ønskeligt, at der er overensstemmelse mellem tilbagebetalingsordningen og fradragsordningen, medmindre forskelle i karakteren af en grænseoverskridende leveringskæde nødvendiggør en forskellig behandling. Dette synes ikke at være tilfældet.

62. Tilbagebetalingsordningen i henhold til ottende direktiv er ganske vist ikke identisk med fradragsordningen i henhold til sjette direktiv, men der er ikke desto mindre en betydelig lighed mellem de situationer, som de to direktiver regulerer.

63. Lad os antage, at X og Y er afgiftspligtige personer i en transaktion, hvor X er leverandøren og Y erhvervskunden. I en situation, som kun har tilknytning til én medlemsstat, opkræver X moms af Y, som trækker dette momsbeløb fra den udgående moms, han skal betale.

64. Hvis X er etableret i medlemsstat A, og Y er etableret i medlemsstat B og ikke har afgiftspligtige udgående transaktioner i medlemsstat A, er situationen enten a), at Y i medfør af ottende direktiv får tilbagebetalt den moms, som er faktureret i medlemsstat A, og at grundlaget for den moms, som han fakturerer sine aftagere og betaler til skatte- og afgiftsmyndighederne i medlemsstat B, er hele nettoprisen for leveringen, eller b) – når »reverse charge«-mekanismen i sjette direktiv finder anvendelse – at X ikke fakturerer moms, og at momsen vedrørende leveringen påhviler Y, som også kan fradrage den i medlemsstat B. I begge tilfælde fortsætter leveringskæden herefter på normal vis.

65. Hvis X fejlagtigt fakturerer Y moms af transaktionen, Y betaler fakturaen, og X angiver momsbeløbet til skatte- og afgiftsmyndighederne, følger det af Genius Holding-dommen, hvis situationen kun har tilknytning til én medlemsstat (medlemsstat A),

- at X skal tilbagebetale det fejlagtigt fakturerede beløb til Y
- at skatte- og afgiftsmyndighederne skal tilbagebetale beløbet til X, og
- at Y skal holde beløbet ude fra sit fradrag [eller, hvis det allerede er fradraget, berigtige det foretagne fradrag i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a)].

66. Hvis X og Y er etableret i forskellige medlemsstater, gælder det første og det andet af disse krav stadig. Y ville imidlertid under ingen omstændigheder – hverken i medfør af ottende direktiv (43) eller »reverse charge«-mekanismen i sjette direktiv (44) – have haft mulighed for at fradrage den af X fakturerede moms, for ingen af situationerne giver ret til fradrag som sådan. Tilsvarende

har Y derfor ikke ret til tilbagebetaling. Også her fortsætter leveringskæden på normal vis.

67. I begge disse situationer sikres momsens neutralitet (45) ved metoder, som i det væsentligste er sammenfaldende (men som nævnt dog mere komplicerede, end hvis der – alt efter omstændighederne – havde været mulighed for fradrag eller tilbagebetaling).

68. Jeg bemærker endvidere, at den nationale bestemmelse, som var omtvistet i Genius Holding-sagen, også foreskrev en »reverse charge«-mekanisme, idet der dog var tale om en ordning, som Rådet havde givet bemyndigelse til i henhold til sjette direktivs artikel 27, og ikke en ordning af den type, som ottende direktiv omhandler (46). Det kunne godt forekomme besynderligt, hvis det princip, som ligger til grund for denne dom, skulle anvendes i én situation med omvendt betalingspligt, men ikke i en anden.

69. Jeg er således af den opfattelse, at den holdning, som Domstolen indtog i Genius Holdingdommen med hensyn til fradrag i medfør af sjette direktiv, også bør anvendes med hensyn til tilbagebetalinger i medfør af ottende direktiv.

Det andet spørgsmål

70. Hvis en erhvervskunde i Reemtsmas situation (nemlig den, der svarer til Y's situation i det ovenfor anførte eksempel) ikke er berettiget til tilbagebetaling i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3 og 4, og ottende direktivs bestemmelser, ønsker den nationale ret i det væsentlige oplyst, om det er tilstrækkeligt, at erhvervskunden kan kræve tilbagebetaling fra leverandøren (X i ovenstående eksempel), som har faktureret momsen, og som selv kan rette kravet mod den myndighed, som har modtaget beløbet, eller om den pågældende skal kunne gøre sit krav gældende direkte over for skatte- og afgiftsmyndigheden.

71. Som den italienske regering og Kommissionen har anført, består spørgsmålet af tre dele, der kan sammenfattes på følgende måde:

- a) Kan aftageren i almindelighed anses for at være den person, som skal betale momsen på en transaktion?
- b) Er det foreneligt med Fællesskabets momsordning (og med principperne om momsens neutralitet, effektivitet og lighed eller forbud mod forskelsbehandling), at der i national ret *ikke* indrømmes aftageren ret til at rette sit krav mod skatte- og afgiftsmyndighederne, når moms, som ikke var skyldig, er blevet faktureret og betalt?
- c) Har det betydning, at andre nationale bestemmelser (vedrørende direkte beskatning) under nogenlunde tilsvarende omstændigheder giver mulighed for, at begge parter kan gøre kravet gældende over for skatte- og afgiftsmyndighederne?

72. Disse tre dele af spørgsmålet skal jeg behandle hver for sig.

Kan aftageren i almindelighed anses for at være den person, som skal betale momsen på en transaktion?

73. Som anført af Reemtsma, giver sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra a) (47), medlemsstaterne mulighed for at bestemme, at »en anden person end den afgiftspligtige person hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse«. Artikel 22, stk. 8 (48), giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte »andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig«. Det er følgelig foreneligt med sjette direktiv, at aftageren er en af de personer, som er momsbetalingspligtig.

74. Den italienske regering har imidlertid anført, at selv om det måske er i overensstemmelse med fællesskabsretten at lade aftageren hæfte solidarisk for afgiftens erlæggelse, fandtes der ikke nogen bestemmelse herom i italiensk ret i 1994 (i modsætning til nu).

75. Som Kommissionen med rette har anført, er der ved sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra a), første afsnit, desuden indført den hovedregel, at momsen som udgangspunkt påhviler leverandøren, og at det er leverandøren, som har forpligtelser i forhold til skatte- og afgiftsmyndighederne. De eneste undtagelser til denne hovedregel er dem, som er anført i de øvrige bestemmelser i artikel 21, nr. 1 (særligt »reverse charge«-mekanismen ved grænseoverskridende transaktioner), eller som Rådet tillader med hjemmel i sjette direktivs artikel 27 (hvor der under særlige omstændigheder i medlemsstaten anvendes en »reverse charge«-mekanisme (49)).

76. Jeg er derfor enig med den italienske regering og Kommissionen. Reemtsma påpeger med rette, at medlemsstaterne under visse omstændigheder *kan* bestemme, at aftageren hæfter solidarisk med leverandøren for momsens erlæggelse, og at det i situationer, hvor »reverse charge«-mekanismen finder anvendelse, altid er aftageren, der er betalingspligtig. Der er imidlertid tale om undtagelser til hovedreglen om, at det er leverandøren, der skal angive moms vedrørende en transaktion til myndighederne. Følgelig er det som udgangspunkt kun leverandøren, der kan rette krav mod myndighederne om tilbagebetaling af fejlagtigt erlagt moms.

77. I tilfælde, hvor en »reverse charge«-mekanisme af en eller anden grund finder anvendelse, er det ganske rigtigt aftageren, som skal betale moms af transaktionen. Aftageren vil derfor som udgangspunkt kunne søge tilbagebetaling (50) af fejlagtigt betalt afgift hos myndighederne. Desuden fandt »reverse charge«-mekanismen i artikel 9, stk. 2, litra e), tilsyneladende anvendelse på situationen i hovedsagen, således at Reemtsma både burde være betalingspligtig med hensyn til momsen og berettiget til at kræve tilbagebetaling af fejlagtigt betalt afgift. Det må imidlertid holdes for øje, at der i forbindelse med denne mekanisme består et forhold mellem Reemtsma og skatte- og afgiftsmyndighederne i Reemtsmas egen medlemsstat, nemlig Tyskland, og ikke mellem Reemtsma og myndighederne i den medlemsstat, hvor selskabets leverandør fejlagtigt fakturerede og angav moms, nemlig Italien.

78. Jeg mener derfor, at den første del af det andet spørgsmål bør besvares med, at det som udgangspunkt kun er leverandøren, der skal anses for betalingspligtig over for myndighederne med hensyn til moms af en transaktion og følgelig for berettiget til at kræve tilbagebetaling af fejlagtigt erlagt moms. Når momsen undtagelsesvis i henhold til fællesskabsbestemmelser eller godkendte nationale bestemmelser påhviler en anden person, kan den pågældende rette krav om tilbagebetaling af fejlagtigt betalt moms mod de skatte- og afgiftsmyndigheder, over for hvilke han var betalingspligtig.

Er det tilladt i national ret *ikke* at indrømme aftageren ret til at rette sit krav mod skatte- og afgiftsmyndighederne, når moms, som ikke var skyldig, er blevet faktureret og betalt?

79. I Italien er det i en situation, hvor der hverken er mulighed for fradrag i henhold til sjette direktiv eller tilbagebetaling i henhold til ottende direktiv, tilsyneladende muligt for en leverandør, som fejlagtigt har faktureret og opkrævet moms af en transaktion og betalt denne til skatte- og afgiftsmyndighederne, at få tilbagebetalt beløbet fra myndighederne, mens aftageren i den samme transaktion kun kan kræve beløbet af leverandøren i et civilt søgsmål.

80. Den nationale rets tvivl med hensyn til dette retsmiddelsystem vedrører kravet om ækvivalens (eller ligebehandling) og effektivitet i fællesskabsretten. Disse krav er senest opstillet i My Travel-dommen (51), hvori Domstolen udtalte følgende: »Det tilkommer i mangel af

fællesskabsretlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for foretagelse af disse anmodninger. Disse betingelser skal dog overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk talt umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden.«

81. Efter Reemtsmas opfattelse indebærer effektivitetsprincippet, at aftageren skal kunne gøre sit krav gældende direkte over for skatte- og afgiftsmyndighederne. Er dette ikke tilfældet, kan i hvert fald to situationer opstå, hvor dette princip kan blive tilsidesat, nemlig at leverandøren er insolvent på det tidspunkt, hvor aftageren retter sit krav imod ham, eller at leverandøren under et civilt søgsmål pålægges at tilbagebetale beløbet til aftageren, men ikke får medhold i det krav, han rejser mod skatte- og afgiftsmyndighederne ved en skattedomstol.

82. Kommissionen har henvist til Domstolens praksis – og særlig Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen – hvorefter medlemsstaterne skal give mulighed for at afhjælpe fejl i momsfaktureringen, idet det herunder både skal være muligt at berigtige fakturaen og tilbagebetale den fejlagtigt betalte afgift. Kommissionen har anført, at denne forpligtelse følger af princippet om momsens neutralitet og forbuddet mod ugrundet berigelse (i denne sag af skatte- og afgiftsmyndighederne). Medlemsstaterne kan vælge den fremgangsmåde, de finder hensigtsmæssig, forudsat at effektivitetsprincippet overholdes. I princippet forekommer det at være en acceptabel løsning, at det normalt kun er leverandøren, der – som den, momsen påhviler – kan anmode skatte- og afgiftsmyndighederne om tilbagebetaling, og at aftageren skal søge tilbagebetaling hos leverandøren efter de civilretlige bestemmelser. Såfremt risikoen for tab af afgiftsindtægter er afværget, kan effektivitetsprincippet imidlertid indebære, at aftageren skal kunne rette sit krav mod skatte- og afgiftsmyndighederne, hvis det i praksis har været »umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt« at inddrive beløbet gennem den normale procedure (i Reemtsmas tilfælde f.eks. hvis selskabets italienske leverandørs virksomhed var ophørt). Endelig ville princippet om forbud mod forskelsbehandling indebære, at en medlemsstat, som gav aftagere etableret på dens område ret til at anlægge sag mod skatte- og afgiftsmyndighederne, skulle indrømme aftagere etableret i andre medlemsstater den samme søgsmålsret.

83. Den italienske regering er enig med Kommissionen, for så vidt som Kommissionen anerkender lovligheden af den ordning, som anvendes i Italien. Den er imidlertid ikke enig med Kommissionen i det yderligere synspunkt, at aftageren direkte skal kunne rejse kravet om tilbagebetaling over for skatte- og afgiftsmyndighederne, hvis det civilretlige krav, som fremsættes mod leverandøren, af en eller anden årsag ikke kan indfries.

84. Jeg finder dog Kommissionens opfattelse overbevisende i det hele.

85. For det første forekommer det beskrevne retsmiddelsystem i Italien som udgangspunkt at være foreneligt med lovgivningen og retspraksis vedrørende Fællesskabets momsordning. Hvis det er muligt for en leverandør, som fejlagtigt har faktureret og opkrævet moms af en transaktion og betalt beløbet til skatte- og afgiftsmyndighederne, at søge tilbagebetaling af beløbet hos disse myndigheder, og hvis aftageren i samme transaktion har mulighed for at kræve beløbet tilbagebetalt i et civilt søgsmål mod leverandøren, er princippet om momsens neutralitet overholdt og retten til tilbagebetaling af fejlagtigt betalt afgift effektivt sikret.

86. For det andet er et sådan system i princippet tilstrækkeligt. I alle situationer, hvor det kan føre til det ønskede resultat – tilbagebetaling af det fulde beløb til den person, som ved en fejl har måttet bære afgiftsbyrden – er der ikke behov for noget yderligere retsmiddel, som aftageren kan iværksætte mod skatte- og afgiftsmyndighederne. Det er følgelig ikke nødvendigt at give aftageren et direkte krav mod skatte- og afgiftsmyndighederne svarende til det, som Reemtsma

tilsyneladende har forsøgt at rejse, *medmindre* det grundlæggende retsmiddelsystem er blevet udnyttet, men på grund af omstændigheder, som er uden forbindelse til grundlaget for kravet (52), ikke har ført til det sædvanlige resultat.

87. For det tredje kan der forekomme situationer, hvor det ønskede resultat ikke opnås. I sådanne situationer skal der være mulighed for en anden løsning, hvis princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet skal overholdes. Det er vanskeligt at forestille sig nogen anden løsning end at give den aftager, som har måttet bære hele byrden af den fejlagtigt fakturerede moms, mulighed for at gøre sit krav gældende direkte over for skatte- og afgiftsmyndighederne, som ville opnå en ugrundet berigelse, hvis de kunne beholde et sådant momsbeløb.

88. I forbindelse med dette spørgsmål blev to punkter diskuteret under retsmødet.

89. På den ene side anførte Kommissionen, at sådanne situationer er ekstremt sjældne og sandsynligvis ikke i væsentlig grad vil kollidere med det grundlæggende retsmiddelsystem, hvorimod den italienske regering hævdede, at de næppe er så sjældne endda. Jeg mener imidlertid ikke, at hyppigheden overhovedet er relevant. Det væsentlige er, at problemet, når det faktisk opstår, løses i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet og effektivitetsprincippet.

90. På den anden side anførte den italienske regering, at der kun skal være adgang til et retsmiddel med henblik på at forhindre ugrundet berigelse af skatte- og afgiftsmyndighederne som følge af fejlagtig betaling af moms, hvis der foreligger et tilsvarende retsmiddel med henblik på at forhindre ugrundet formueforringelse for statskassen som følge af, at skyldig moms ikke betales. Argumentet var tilsyneladende, at aftageren ellers ville opnå en form for ugrundet berigelse. Dette er dog efter min opfattelse udtryk for en misforståelse. Hvis leverandøren har faktureret aftageren moms og opkrævet denne af ham, men ikke har angivet den til skatte- og afgiftsmyndighederne, har aftageren ikke opnået nogen ugrundet berigelse (hvorimod der for leverandørens vedkommende kan være tale om ugrundet berigelse og/eller svig). Hvis leverandøren hverken har faktureret aftageren moms af en afgiftspligtig transaktion eller opkrævet moms, er situationen den, at aftageren, som selv er en afgiftspligtig person, ikke har nogen fradragsberettiget moms og derfor ikke har opnået en ugrundet berigelse, og/eller at den pågældende, uanset om han er erhvervskunde eller endelig forbruger, selv kan være involveret i afgiftssvig. Med henblik på sidstnævnte situation er det begrundet, at der i national ret fastsættes bestemmelser om både strafferetlige sanktioner og obligatorisk betaling af det pågældende beløb.

91. Endelig er jeg enig med Kommissionen i, at ækvivalensprincippet indebærer, at en medlemsstat, som giver aftagere etableret på sit område ret til direkte over for skatte- og afgiftsmyndighederne at kræve tilbagebetaling, skal indrømme aftagere etableret i andre medlemsstater den samme ret. Det er imidlertid ikke blevet oplyst Domstolen, om dette er tilfældet i Italien.

92. Jeg er derfor af den opfattelse, at når ikke-skyldig moms er blevet faktureret og betalt til skatte- og afgiftsmyndighederne af en leverandør i en transaktion, som ville have været betalingspligtig med hensyn til denne moms, hvis den havde været skyldig, er det med henblik på overholdelsen af princippet om momsens neutralitet og kravet om de nationale bestemmelsers effektivitet hvad angår tilbagebetaling af afgifter, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten, i princippet tilstrækkeligt, at de nationale procedurer giver leverandøren mulighed for at søge tilbagebetaling af beløbet hos myndighederne og gør det muligt for aftageren i samme transaktion at kræve beløbet tilbagebetalt i et civilt søgsmål mod leverandøren. Hvis et sådan civilt søgsmål ikke kan føre til det ønskede resultat på grund af omstændigheder, som er uden forbindelse til grundlaget for kravet, skal der i national ret – i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, effektivitetsprincippet og forbuddet mod ugrundet berigelse af skatte- og

afgiftsmyndighederne – være fastsat en mekanisme, hvorved den aftager, som har betalt det fejlagtigt fakturerede beløb, kan få dette beløb tilbagebetalt fra skatte- og afgiftsmyndighederne. Hvis en aftager i en sådan transaktion, som er etableret i den pågældende medlemsstat, kan gøre et krav gældende, skal en aftager, som er etableret i en anden medlemsstat, under alle omstændigheder kunne gøre det samme krav gældende.

Har det betydning for bedømmelsen, at andre nationale bestemmelser vedrørende direkte beskatning under nogenlunde tilsvarende omstændigheder giver mulighed for, at begge parter kan gøre kravet gældende over for skatte- og afgiftsmyndighederne?

93. Efter italiensk ret er det tilsyneladende muligt for både arbejdsgiveren og arbejdstageren at søge tilbagebetaling hos skatte- og afgiftsmyndighederne af kildeskat, som arbejdsgiveren fejlagtigt har indeholdt og betalt til myndighederne. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt det kan være i strid med ækvivalensprincippet eller princippet om forbud mod forskelsbehandling, at et sådant fælles eller individuelt retsmiddel kan anvendes i den nævnte situation, men ikke står til rådighed for leverandør og aftager i en situation relateret til moms som den i hovedsagen omhandlede.

94. Kommissionen har påpeget, at Domstolen ikke har modtaget fyldestgørende oplysninger om de italienske bestemmelser vedrørende direkte beskatning, men generelt er af den opfattelse, at en situation, der vedrører direkte beskatning, næppe er sammenlignelig med en situation, der vedrører moms. I sidstnævnte tilfælde er det som udgangspunkt kun leverandøren, som har et direkte retsforhold til skatte- og afgiftsmyndighederne. Faktisk er det direkte skattesystem som helhed ikke forbundet med momssystemet. Da princippet om forbud mod forskelsbehandling kun finder anvendelse på sammenlignelige situationer, er det ikke relevant i denne sag.

95. På dette punkt kan jeg fuldt ud tilslutte mig Kommissionens opfattelse.

Forslag til afgørelse

96. På baggrund af det anførte foreslår jeg, at de spørgsmål, der er forelagt af Corte Suprema di Cassazione, besvares således:

»1) Artikel 2 og 5 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF skal fortolkes således, at moms, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen, ikke opfylder betingelserne for tilbagebetaling i henhold til dette direktivs bestemmelser.

2) Det er som udgangspunkt kun leverandøren, der skal anses for betalingspligtig over for skatte- og afgiftsmyndighederne med hensyn til moms af en transaktion og følgelig for berettiget til at kræve tilbagebetaling af fejlagtigt erlagt moms. Når momsen undtagelsesvis i henhold til fællesskabsbestemmelser eller godkendte nationale bestemmelser påhviler en anden person, kan den pågældende rette krav om tilbagebetaling af fejlagtigt betalt moms mod de skatte- og afgiftsmyndigheder, over for hvilke han var betalingspligtig.

3) Når ikke-skyldig moms er blevet faktureret og betalt til skatte- og afgiftsmyndighederne af en leverandør i en transaktion, som ville have været betalingspligtig med hensyn til denne moms, hvis den havde været skyldig, er det med henblik på overholdelsen af princippet om momsens neutralitet og kravet om de nationale bestemmelsers effektivitet med hensyn til tilbagebetaling af afgifter, som er opkrævet i strid med fællesskabsretten, i princippet tilstrækkeligt, at de nationale procedurer giver leverandøren mulighed for at søge tilbagebetaling af beløbet hos disse myndigheder og gør det muligt for aftageren i samme transaktion at kræve beløbet tilbagebetalt i et civil søgsmål mod leverandøren. Hvis et sådant civil søgsmål ikke kan føre til det ønskede resultat på grund af omstændigheder, som er uden forbindelse med grundlaget for kravet, skal der

i national ret – i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, effektivitetsprincippet og forbuddet mod ugrundet berigelse af skatte- og afgiftsmyndighederne – være fastsat en mekanisme, hvorved den aftager, som har betalt det fejlagtigt fakturerede beløb, kan få dette beløb tilbagebetalt fra skatte- og afgiftsmyndighederne. Hvis en aftager i en sådan transaktion, som er etableret i den pågældende medlemsstat, kan gøre et krav gældende, skal en aftager, som er etableret i en anden medlemsstat, under alle omstændigheder kunne gøre det samme krav gældende.

4) Den omstændighed, at kildeskat, som fejlagtigt er indeholdt og betalt, efter national ret kan kræves tilbagebetalt fra skatte- og afgiftsmyndighederne af både den part, der har foretaget indeholdelsen, og af den part, over for hvem indeholdelsen er foretaget, er i princippet ikke relevant ved bedømmelsen af, om det er foreneligt med ækvivalensprincippet, at kun leverandøren og ikke aftageren i en transaktion kan kræve tilbagebetaling fra skatte- og afgiftsmyndighederne af et fejlagtigt faktureret og betalt momsbeløb.«

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 L 145, s. 1), med mange senere ændringer, herefter »sjette direktiv«.

3 – Jf. dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. I, s. 4227, af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, og af 6.11.2003, forenede sager C-78/02 – C-80/02, Karageorgou m.fl., Sml. I, s. 13295, som undersøges nærmere i punkt 11 ff.

4 – Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11).

5 – Den aktuelle ordlyd af artikel 21 findes i direktivets artikel 28g, som er tilføjet ved Rådets direktiv 91/680/EØF 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 L 376, s. 1), som selv er blevet ændret flere gange. Den foreliggende sag vedrører moms betalt i 1994. Den bestemmelse, som da var indeholdt i artikel 21, nr. 1, litra c), findes nu i artikel 21, nr. 1, litra d). Jeg har valgt at gengive bestemmelserne i sjette direktiv, ikke i numerisk orden (som alligevel ikke er den samme længere), men i en rækkefølge, som vil gøre det lettere at forstå lovgivningen i den foreliggende sammenhæng.

6 – Indeholdes nu i artikel 28f, som også blev tilføjet ved direktiv 91/680 og siden ændret.

7 – I den udgave, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, synes ordene »within the territory of the country« og tilsvarende formuleringer, som var blevet tilføjet ved direktiv 91/680, at henvise til leverandørens afgiftspligt i mange sprogversioner, som f.eks. den engelske, franske, italienske og spanske. I den tyske sprogversion henviste formuleringen til stedet, hvor afgiften var skyldig eller erlagt, og i den nederlandske sprogversion til stedet, hvor leveringen blev foretaget. Ved Rådets 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, er alle sprogversioner bragt i overensstemmelse med den tyske. På dansk lyder artikel 17, stk. 2, litra a), 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).

8 – Som affattet i artikel 28f, ikke ændret siden udstedelsen af direktiv 91/680.

9 – Som affattet i artikel 28h i direktiv 91/680, som er den udgave, der fandt anvendelse på tidspunktet for sagens omstændigheder (siden ændret).

10 – Nævnt ovenfor i fodnote 3.

11 – Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14). Artikel 11, stk. 1, litra a), lød således: »I det omfang ting og tjenesteydelser anvendes til virksomhedens formål, er den afgiftspligtige berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb: a) den merværdiafgift, *som faktureres ham* for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for ham« (min fremhævelse).

12 – EFT 1973 C 80, s. 1. Artikel 17, stk. 2, litra a), i forslaget lød således: »I det omfang ting og tjenesteydelser er bestemt til at anvendes til den afgiftspligtige virksomheds formål, er den afgiftspligtige berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb: a) den merværdiafgift, *som faktureres ham i overensstemmelse med artikel 23, stk. 3*, for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for ham« (min fremhævelse).

13 – Dommens præmis 12-16.

14 – Dommens præmis 18 og 19 samt domskonklusionen.

15 – Det samme argument havde Kommissionen fremført i sine indlæg. Domstolen fulgte den holdning, som den nederlandske, den tyske og den spanske regering havde givet udtryk for; jf. særlig punkt 17-27 i forslaget til afgørelse.

16 – Nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 58 og 59.

17 – Nævnt ovenfor i fodnote 3.

18 – Dommens præmis 42 og 48-53.

19 – Dom af 17.9.1997, sag C-141/96, Sml. I, s. 5073.

20 – Dommens præmis 8, 9, 24, 27 og 28.

21 – Som affattet i artikel 28g i direktiv 91/680, som er den udgave, der var gældende på tidspunktet for sagens omstændigheder (siden ændret).

22 – Dette kaldes ofte »reverse charge«-mekanismen (omvendt betalingspligt).

23 – I punkt 8.

24 – Som affattet i artikel 28 f. i direktiv 91/680.

25 – Fodnote uden relevans for den danske oversættelse.

26 – For at undgå gentagelser benytter jeg i det følgende ordet »aftager« eller »erhvervskunde« i betydningen en afgiftspligtig person, som erhverver momspligtige leveringer (af goder eller tjenesteydelser) til brug ved dennes momspligtige udgående transaktioner, for at kunne sondre mellem en sådan person og en kunde, som er den endelige forbruger.

27 – Svarende til ca. 91 000 EUR.

28 – Artikel 7, stk. 4, litra d) og e), i dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 1972 (herefter »dekret nr. 633/1972«).

29 – Dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Sml. I, s. 6109.

30 – Artikel 19 i dekret nr. 633/1972, der fastsætter retten til fradrag, og artikel 38a i samme dekret, som i det væsentlige vedrører tilbagebetaling af overskydende moms. Artikel 38b giver i overensstemmelse med ottende direktiv afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat, ret til tilbagebetaling af moms, som ville have givet ret til fradrag efter artikel 19.

31 – Dommens præmis 27 og 28.

32 – Reemtsma har henvist til dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 16 og 17, og af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27.

33 – Nemlig den, at det fakturerede beløb slet ikke kunne anses for moms, fordi leverandøren var arbejdstager, jf. punkt 16 ovenfor.

34 – Jf. punkt 52 ff. i forslaget til afgørelse.

35 – Dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Sml. I, s. 483, særligt præmis 51-54.

36 – Genius Holding-dommen, præmis 18.

37 – Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen, præmis 56-63.

38 – Jf. sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a).

39 – Dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Sml. I, s. 4495, præmis 18.

40 – Punkt 7, tredje afsnit, på s. 4500.

41 – Nævnt ovenfor i fodnote 29.

42 – Jf. ovenfor, punkt 12.

43 – Med hensyn til leveringer, som er foretaget i medlemsstat A.

44 – Med hensyn til leveringer, som anses for at være foretaget i medlemsstat B.

45 – Fordi X tilbagebetaler beløbet til Y og selv kræver det tilbagebetalt fra skatte- og afgiftsmyndighederne i medlemsstat A.

46 – Jf. dommen præmis 5.

47 – I den version, som var gældende i 1994.

48 – I artikel 28h.

49 – Som f.eks. den nationale bestemmelse, der var genstand for Genius Holding-sagen.

50 – Jeg anvender her udtrykket »tilbagebetaling« generelt og uden reference til den særlige

tilbagebetalingsprocedure i henhold til ottende direktiv.

51 – Dom af 6.10.2005, sag C-291/03, Sml. I, s. 8477, præmis 17.

52 – F.eks. leverandørens insolvens.