Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

23. april 2015*

»Det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — princip om afgiftens neutralitet — den betalingspligtige for momsen — modtagerens fejlagtige indbetaling af moms — tjenesteyderen underlagt momspligt — afslag på at godtgøre tjenesteyderen momsen«

I sag C-111/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (Bulgarien) ved afgørelse af 24. februar 2014, indgået til Domstolen den 7. marts 2014, i sagen:

GST – Sarviz AG Germania

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, S. Rodin, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer) og E. Levits,

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved G. Arnaudov, som befuldmægtiget

— den bulgarske regering ved E. Petranova og M. Georgieva, som befuldmægtigede

— den græske regering ved K. Georgiadis og I. Kotsoni, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved S. Petrova og C. Soulay, som befuldmægtigede,

* Processprog: bulgarsk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 193 og 194 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010 (EUT L 326, s. 1, herefter »momsdirektivet«), og princippet om merværdiafgiftens (herefter »moms«) neutralitet.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem GST – Sarviz AG Germania (herefter »GST – Sarviz«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika« Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« ansvarlig for Plovdiv, under centraladministrationen for det nationale agentur for offentlige indtægter, herefter »Direktor«) vedrørende sidstnævntes afslag på godtgørelse af moms til GST – Sarviz.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 193 bestemmer følgende:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

4 Direktivets artikel 194 har følgende ordlyd:

»1. Hvis den afgiftspligtige levering af varer eller ydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, kan medlemsstaterne bestemme, at den betalingspligtige person er den person, som varerne eller ydelserne leveres til.

2. Medlemsstaterne fastsætter betingelserne for anvendelsen af stk. 1.«

Bulgarsk ret

5 Artikel 82 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske momslov), ZDDS DV nr. 63, af 4. august 2006, i den version, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »ZDDS«), fastsætter den person, som skal betale momsen, i tilfælde af momspligtige transaktioner.

6 ZDDS's artikel 82, stk. 1, bestemmer:

»Afgiften påhviler den afgiftspligtige leverandør af varen/tjenesteydelsen, som er momsregistreret i henhold til denne lov, undtagen i de i stk. 4 og 5 regulerede tilfælde.«

7 Det følger af artikel 82, stk. 2, at »[h]vis leverandøren/tjenesteyderen er en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i indlandet, og leveringen eller ydelsen finder sted i indlandet og er afgiftspligtig, påhviler afgiften modtageren ved:

[...]

3) udførelse af tjenesteydelser, hvis modtageren er afgiftspligtig i henhold til artikel 3, stk. 1, 5 og 6.«

8 ZDDS' artikel 71, stk. 1, nr. 1, bestemmer, at »den afgiftspligtige kan udøve sin ret til fradrag af indgående afgift, når han opfylder følgende betingelser: [...] han råder over et afgiftsdokument udstedt i henhold til kravene i artikel 114 og 115, hvori afgiften er anført i en særskilt linje vedrørende de leveringer af varer eller tjenesteydelser, som den pågældende person erhverver eller modtager [...]«

9 Det bestemmes i ZDDS's artikel 102, stk. 1:

»Hvis afgiftsmyndighederne konstaterer, at en person ikke har opfyldt sin pligt til at anmode om registrering inden for fristen, registrerer de denne ved registreringsafgørelse, hvis betingelserne for registreringen er opfyldt.«

10 Artikel 129, stk. 1, 5 og 7, i danachno osiguritelen protsesualen kodeks (lov om skatteprocedurer og procedurer for social sikring) bestemmer:

»1. Modregning eller tilbagebetaling kan foretages ex officio af afgiftsmyndighederne eller efter skriftlig begæring fra personen. En anmodning om modregning eller tilbagebetaling behandles, såfremt den fremsættes inden fem år efter den 1. januar i det år, der følger efter det år, i hvilket grundlaget for tilbagebetaling opstod, medmindre loven bestemmer andet.

[...]

5. Afgiftsmyndighederne skal i henhold til stk. 2, nr. 2, inden for en frist på 30 dage, efter at den har fået forelagt en retskraftig domstolsafgørelse eller en endelig forvaltningsakt, fuldstændigt tilbagebetale eller modregne de heri nævnte beløb inklusive renter i henhold til stk. 6, hvis afgørelsen har anerkendt, at skyldneren har ret til at modtage: 1) beløb, der uretmæssigt er betalt eller opkrævet som afgift, obligatoriske sikringsbidrag, gebyrer, bøder, finansielle sanktioner, der er fastsat, opkrævet eller pålagt af afgiftsmyndighederne, herunder beløb, som er betalt efter påbud eller skriftlig udtalelse; 2) beløb, hvis godtgørelse uretmæssigt er blevet nægtet; 3) tilkendte beløb, erstatninger og renter samt afholdte udgifter.

[...]

7. Afgørelser om modregning eller tilbagebetaling kan påklages i henhold til fremgangsmåderne for klager over afgiftskontrolafgørelser.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Fra den 15. februar til den 29. december 2010 leverede GST – Sarviz, som har hjemsted i Tyskland, tekniske ydelser og rådgivning til GST Skafolding Bulgaria EOOD (herefter »GST Skafolding«), som er etableret i Bulgarien. Da GST Skafolding var af den opfattelse, at GST – Sarviz ikke ved leveringen af disse tjenesteydelser i den omtvistede periode rådede over et fast forretningssted i Bulgarien, indbetalte selskabet den skyldige moms for de pågældende transaktioner i henhold til proceduren med omvendt betalingspligt fastsat i ZDDS's artikel 82, stk. 2. I henhold til ZDDS's artikel 117, stk. 1, udstedte sidstnævnte protokoller til de fakturer, der var udstedt af GST – Sarviz, idet disse protokoller blev registreret i salgsbogen.

12 Ved afgiftskontrolafgørelse af 12. marts 2012 fastslog de bulgarske skattemyndigheder, at GST – Sarviz havde rådet over et fast forretningssted i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i tillægsbestemmelserne til ZDDS, stk. 1, nr. 10, i den periode, hvor selskabet leverede ydelser til GST Skafolding, og at GST – Sarviz var betalingspligtig for momsen af disse ydelser. Myndighederne kom til den konklusion, at selskabet skulle have anmodet om momsregistrering senest den 15. februar 2010. Myndighederne var følgelig af den opfattelse, at selskabet var betalingspligtigt for momsen af de tjenesteydelser, der blev leveret mellem den 15. februar og den 29. december 2010, som beløber sig til 224 914,89 BGN forhøjet med morarenter.

13 GST – Sarviz betalte det af myndighederne krævede beløb den 26. marts 2012 og indgav den 5. september 2012 en anmodning om modregning eller tilbagebetaling af den betalte afgift på grundlag af artikel 129, stk. 1, i lov om skatteprocedurer og procedurer for social sikring.

14 I afgørelse om modregning eller tilbagebetaling af 1. oktober 2012 gav skattemyndighederne afslag på tilbagebetaling med den begrundelse, at de retlige betingelser for en tilbagebetaling af momsen ikke var opfyldt i sagen. Ifølge myndighederne var afgiftskontrolafgørelsen en gyldig administrativ akt, og den betalte afgift kunne i mangel af en retskraftig domstolsafgørelse eller en endelig forvaltningsakt i henhold til artikel 129, stk. 5, i lov om skatteprocedurer og procedurer for social sikring ikke betragtes som uberettiget og tilbagebetales.

15 GST – Sarviz indgav en administrativ klage til Direktor. Ved afgørelse af 21. december 2012 afviste Direktor denne klage, idet han var af den opfattelse, at den anfægtede akt var retmæssig af de grunde, i henhold til hvilke den var vedtaget. Denne afgørelse har været genstand for en sag ved Administrativen sad Plovdiv (administrativ ret i Plovdiv). Søgsmålet blev forkastet af grunde, der svarer til de af skattemyndighederne fremførte. GST – Sarviz indbragte en kassationsanke ved Varhoven administrativen sad (højeste administrative ret).

16 Den forelæggende ret har fremhævet, at skattemyndighederne har givet GST Skafolding afslag på retten til fradrag af den indgående moms, som selskabet har betalt, med den begrundelse, at selskabet ikke rådede over det i ZDDS's artikel 71, stk. 1, nr. 1, krævede afgiftsdokument. Ifølge den bulgarske lovgivning gør den omstændighed, at der foreligger en afgiftskontrolafgørelse som den omhandlede, der er udstedt den 12. marts 2012, det umuligt at berigtige afgiftsdokumenter. GST Skafolding var således ikke i besiddelse af et gyldigt afgiftsdokument, som kunne give ret til fradrag af indgående afgift.

17 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at den omstændighed, at der bliver opkrævet moms to gange, nemlig en gang i forbindelse med leveringen af ydelsen og en gang hos modtageren, og at tjenesteyderen nægtes godtgørelse af og modtageren nægtes fradrag for den indgående afgift, er i strid med princippet om momsens neutralitet. Retten er af den opfattelse, at afslaget på godtgørelse medfører, at afgiftsbyrden overføres til tjenesteyderen.

18 Skønt den forelæggende ret har anført, at momsdirektivets artikel 193 og 194 ikke har været genstand for en fortolkning, der kan anvendes på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, har den dog henvist til dom ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), hvorefter den ret, som tjenesteyderen og modtageren af en ydelse har til at blive behandlet ens med hensyn til den afgiftsmæssige karakter af denne ydelse og den moms, der er skyldig heraf, i fraværet af processuelle bestemmelser i den nationale lovgivning i praksis ville miste enhver effektiv virkning. Hvad angår princippet om afgiftsneutralitet har retten henvist til Domstolens fortolkning i dom Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Varhoven administrativen sad har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal momsdirektivets artikel 193 fortolkes således, at momsen udelukkende påhviler enten den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, eller den person, som varerne eller ydelserne leveres til, hvis den afgiftspligtige levering af varer eller ydelser foretages af en afgiftspligtig, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, såfremt den pågældende medlemsstat foreskriver dette, men ikke påhviler begge personer samtidig?

2) Hvis det antages, at momsen kun påhviler en af de to personer, nemlig enten leverandøren/tjenesteyderen eller erhververen/modtageren, hvis dette er fastsat i den pågældende medlemsstat, skal reglen i momsdirektivets artikel 194 da også følges i de tilfælde, hvor modtageren af tjenesteydelserne fejlagtigt har anvendt ordningen om omvendt betalingspligt, fordi han antog, at tjenesteyderen ikke havde et fast forretningssted i afgiftsmæssig forstand på Republikken Bulgariens område, men tjenesteyderen imidlertid havde etableret et fast forretningssted med henblik på de udførte tjenesteydelser?

3) Skal princippet om afgiftsneutralitet, som har grundlæggende betydning for etableringen af det fælles merværdiafgiftssystem og dets funktion, fortolkes således, at det tillader en afgiftskontrolpraksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter momsen, selv om modtageren af tjenesteydelsen har anvendt ordningen om omvendt betalingspligt, på ny også faktureres hos tjenesteyderen, når man tager hensyn til, at modtageren allerede har faktureret momsen for tjenesteydelsen, der ikke er nogen risiko for afgiftsindtægterne, og berigtigelsesbestemmelserne for afgiftsdokumenterne i den nationale lovgivning ikke kan anvendes?

4) Skal princippet om afgiftsneutralitet fortolkes således, at det ikke tillader, at skattemyndighederne på grundlag af en national bestemmelse nægter leverandøren af en tjenesteydelse, for hvilken modtageren har faktureret momsen i henhold til ZDDS' artikel 82, stk. 2, tilbagebetaling af den flere gange fakturerede moms, når skattemyndighederne har nægtet modtageren ret til at fradrage den flere gange fakturerede moms med den begrundelse, at han ikke er i besiddelse af det pågældende afgiftsdokument, men berigtigelsesbestemmelsen i den nationale lovgivning imidlertid ikke længere kan anvendes, fordi der foreligger en endelig afgiftskontrolafgørelse?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 193 skal fortolkes således, at den betalingspligtige for momsen alene er enten den afgiftspligtige person, der leverer en tjenesteydelse, eller modtageren af denne tjenesteydelse, når ydelsen er leveret fra et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.

21 I henhold til momsdirektivets artikel 193 påhviler momsen den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af bl.a. direktivets artikel 194. Det følger af sidstnævnte bestemmelse, at hvis den afgiftspligtige levering af ydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, kan medlemsstaterne bestemme, at i dette tilfælde er den betalingspligtige person den person, som ydelserne leveres til.

22 Det følger heraf, at i henhold til momsdirektivet er det alene tjenesteyderen, der i princippet er betalingspligtig for momsen bortset fra tilfælde, hvor han ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, og når denne medlemsstat har fastsat, at den betalingspligtige for momsen er modtageren af tjenesteydelserne.

23 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de bulgarske skattemyndigheder efter en afgiftskontrol vedtog en afgiftskontrolafgørelse den 12. marts 2012, hvorved de fastslog, at tjenesteyderen, GST – Sarviz, var i besiddelse af et fast forretningssted i Bulgarien, hvorfra de tekniske ydelser og rådgivningen var blevet leveret til GST Skafolding.

24 Under disse omstændigheder følger det heraf, at det i henhold til momsdirektivet alene påhviler tjenesteydere, såsom GST – Sarviz, at betale den skyldige moms af de ydelser, selskabet har leveret i Bulgarien i perioden fra den 15. februar til den 29. december 2010, til de bulgarske skattemyndigheder.

25 Det første spørgsmål skal således besvares med, at momsdirektivets artikel 193 skal fortolkes således, at den betalingspligtige for momsen alene er den afgiftspligtige person, der leverer en tjenesteydelse, når ydelsen er leveret fra et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.

Det andet spørgsmål

26 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 194 skal fortolkes således, at den giver skattemyndighederne i en medlemsstat mulighed for at betragte modtageren af en tjenesteydelse leveret fra tjenesteyderens faste forretningssted som betalingspligtig for momsen, når såvel sidstnævnte som modtageren af disse ydelser er etableret på samme medlemsstats område, selv om modtageren allerede har betalt denne afgift på grundlag af den fejlagtige antagelse, at den pågældende tjenesteyder ikke havde et fast forretningssted i denne medlemsstat.

27 Som det er bemærket i denne doms præmis 21, er medlemsstaternes mulighed for at anvende ordningen med omvendt betalingspligt i henhold momsdirektivets artikel 194 begrænset til alene de tilfælde, hvor tjenesteyderen ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.

28 Det følger heraf, at når tjenesteydelserne er leveret fra tjenesteyderens faste forretningssted beliggende i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, kan modtageren af disse tjenesteydelser ikke betragtes som betalingspligtig for momsen.

29 I denne forbindelse kan den omstændighed, at modtageren af disse ydelser har indbetalt momsen på grundlag af den fejlagtige antagelse, at den pågældende tjenesteyder ikke rådede over et fast forretningssted i momsdirektivets forstand, ikke give skattemyndighederne mulighed for at fravige denne bestemmelse og fastslå, at det er modtageren og ikke tjenesteyderen, der er betalingspligtig.

30 Det andet spørgsmål skal således besvares med, at momsdirektivets artikel 194 skal fortolkes således, at den ikke giver skattemyndighederne i en medlemsstat mulighed for at betragte modtageren af en tjenesteydelse leveret fra tjenesteyderens faste forretningssted som betalingspligtig for momsen, når såvel sidstnævnte som modtageren af disse ydelser er etableret på samme medlemsstats område, selv om modtageren allerede har betalt denne afgift på grundlag af den fejlagtige antagelse, at den pågældende tjenesteyder ikke havde et fast forretningssted i denne medlemsstat.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

31 Med det tredje og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter skattemyndighederne har mulighed for at give tjenesteyderen afslag på godtgørelse af den afgift, som han har indbetalt, når modtageren af disse ydelser, som ligeledes har indbetalt den pågældende afgift for de samme ydelser, har fået afslag på retten til fradrag med den begrundelse, at han ikke var i besiddelse af det tilsvarende afgiftsdokument, idet den nationale lovgivning ikke giver mulighed for berigtigelse af afgiftsdokumenter, når der foreligger en afgiftskontrolafgørelse.

32 Det skal for det første bemærkes, at Domstolen gentagne gange har udtalt, at princippet om momsens neutralitet afspejles i fradragsordningen, som tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i princippet i sig selv er momspligtig (dom Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

33 For det andet har Domstolen ligeledes fastslået, at medlemsstaterne for at sikre momsens neutralitet i deres interne retsorden skal give mulighed for berigtigelse af enhver uretmæssigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro. Såfremt udstederen af fakturaen rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det imidlertid af princippet om denne afgifts neutralitet, at den uretmæssigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, uden at medlemsstaterne må gøre en sådan berigtigelse betinget af, at udstederen af nævnte faktura har været i god tro. Denne berigtigelse kan ikke afhænge af afgiftsmyndighedens skøn (dom Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 26 og 27 og den deri nævnte retspraksis).

34 For det tredje bemærkes, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå sådanne mål. De kan derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten på området (dom Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis).

35 Hvad angår hovedsagen fremgår det for det første af forelæggelsesafgørelsen, at tjenesteyderen i henhold til den relevante nationale ret ikke længere råder over muligheden for at berigtige de af den pågældende udstedte fakturaer, eftersom skattemyndighederne har vedtaget en endelig afgiftskontrolafgørelse rettet til selskabet den 12. marts 2012. For det andet er det ubestridt, at tjenesteyderen har indbetalt den ved denne afgørelse opkrævede moms ved overførsel den 26. marts 2012.

36 Da skattemyndighederne endeligt har givet modtageren af de pågældende fakturaer afslag på retten til fradrag for den moms, selskabet har betalt via ordningen med omvendt betalingspligt, er risikoen for afgiftsmæssige tab forbundet med udøvelsen af denne ret, som den forelæggende ret har påpeget, i øvrigt fuldstændig udelukket.

37 Under sådanne omstændigheder, hvor tjenesteyderen ikke kan berigtige de pågældende fakturaer og således befinder sig i en situation, hvor selskabet umuligt kan kræve, at modtageren af tjenesteydelserne betaler momsen, medfører skattemyndighedernes afslag på godtgørelse af denne moms, at selskabet får påført afgiftsbyrden, hvorfor nævnte afslag er i strid med princippet om momsens neutralitet.

38 Det ville derimod forholde sig anderledes, hvis tjenesteyderen efter behørigt at have betalt den moms, selskabet var pligtig til at betale som følge af den endelige afgiftskontrolafgørelse, i henhold til den nationale lovgivning havde kunnet berigtige de udstedte fakturaer for at opkræve denne moms hos modtageren af tjenesteydelserne, som ville kunne anmode om fradrag herfor hos skattemyndighederne.

39 Den omstændighed, at det er umuligt at berigtige afgiftsdokumenterne under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder, hvor udelukkelsen af risikoen for afgiftsmæssige tab er endelig, er i øvrigt ikke nødvendig for at sikre opkrævningen af moms og undgå svig.

40 Det skal ligeledes bemærkes, at det fælles momssystem består i, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, således at skatteforvaltningen ikke som moms kan opkræve et beløb, der er højere end det således beregnede (jf. i denne retning dom Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 32 og 36 og den deri nævnte retspraksis).

41 Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede vil et afslag på at godtgøre tjenesteyderen momsen medføre, at såvel tjenesteyderen som modtageren af ydelserne kommer til at bære afgiftsbyrden for denne moms, og medføre, at skattemyndighederne opkræver en højere moms end den, som tjenesteyderen normalt skulle have opkrævet hos modtageren, hvis han havde kunnet berigtige de udstedte fakturaer, for så vidt som disse myndigheder har opkrævet momsen to gange, på den ene side fra modtageren af tjenesteydelserne og på den anden side fra tjenesteyderen.

42 Det følger af ovenstående bemærkninger, at det tredje og det fjerde spørgsmål skal besvares med, at princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter skattemyndighederne har mulighed for at give tjenesteyderen afslag på godtgørelse af denne afgift, som han har indbetalt, når modtageren af disse ydelser, som ligeledes har indbetalt den pågældende afgift for de samme ydelser, har fået afslag på retten til fradrag med den begrundelse, at han ikke var i besiddelse af det tilsvarende afgiftsdokument, idet den nationale lovgivning ikke giver mulighed for berigtigelse af afgiftsdokumenter, når der foreligger en afgiftskontrolafgørelse.

Sagens omkostninger

43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

1) **Artikel 193 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010, skal fortolkes således, at den betalingspligtige for merværdiafgiften alene er den afgiftspligtige person, der leverer en tjenesteydelse, når ydelsen er leveret fra et fast forretningssted i den medlemsstat, hvor denne afgift skal betales.**

2) **Artikel 194 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/88, skal fortolkes således, at den ikke giver skattemyndighederne i en medlemsstat mulighed for at betragte modtageren af en tjenesteydelse leveret fra tjenesteyderens faste forretningssted som betalingspligtig for merværdiafgiften, når såvel sidstnævnte som modtageren af disse ydelser er etableret på**

samme medlemsstats område, selv om modtageren allerede har betalt denne afgift på grundlag af den fejlagtige antagelse, at den pågældende tjenesteyder ikke havde et fast forretningssted i denne medlemsstat.

3) **Princippet om merværdiafgiftens neutralitet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter skattemyndighederne har mulighed for at give tjenesteyderen afslag på godtgørelse af denne afgift, som han har indbetalt, når modtageren af disse ydelser, som ligeledes har indbetalt den pågældende afgift for de samme ydelser, har fået afslag på retten til fradrag med den begrundelse, at han ikke var i besiddelse af det tilsvarende afgiftsdokument, idet den nationale lovgivning ikke giver mulighed for berigtigelse af afgiftsdokumenter, når der foreligger en afgiftskontrolafgørelse.**

Underskrifter