DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
13. december 1989 *

I sag C-342/87,

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Genius Holding BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af en række bestemmelser i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF, EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden Sir Gordon Slynn, dommerne M. Zuleeg, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida og G. C. Rodríguez Iglesias,

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: assisterende justitssekretær J. A. Pompe

efter at der er afgivet indlæg af:

— den afgiftspligtige person Genius Holding BV, sagsøger i hovedsagen, ved P. A. Dijkman Dulkes og J. A. F. van Haaster, som befuldmægtigede,

* Processprog: nederlandsk.

— den nederlandske regering ved fungerende generalsekretær i Udenrigsministeriet H. J. Heinemann, som befuldmægtiget,

— Forbundsrepublikken Tysklands regering ved M. Seidel og H.-J. Horn, som befuldmægtigede,

— den spanske regering ved J. Conde de Saro og R. García-Valdecasas Fernández, som befuldmægtigede,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J. F. Buhl, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, bistået af advokat M. Mees, Haag,

på grundlag af retsmøderapporten og efter at der er afgivet mundtlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, af den nederlandske regering ved J. W. de Zwaan som befuldmægtiget, af den tyske regering ved J. Kraeusel som befuldmægtiget, af den spanske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i retsmødet den 15. februar 1989,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. marts 1989,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 28. oktober 1987, indgået til Domstolen den 4. november s.å., har Nederlandenes Hoge Raad stillet to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af en række bestemmelser i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem den afgiftspligtige person Genius Holding BV (som på tidspunktet for de faktiske omstændigheder hed Genius BV), Ijmuiden, som udfører montage- og fabrikationsvirksomhed, og Staatssecretaris van Financiën.

3 For perioden fra 1. juli til og med 31. december 1982 blev der over for Genius Holding, som gør brug af underentreprenører ved udførelsen af sine ordrer, foretaget en efteropkrævningsansættelse af omsætningsafgift med den begrundelse, at selskabet i strid med gældende lovbestemmelser fra den omsætningsafgift, som det skulle betale, havde fradraget den merværdiafgift (herefter benævnt »moms«), som var faktureret Genicon Montage BV af to underentreprenører, nemlig Vissers Pijpleiding en Montage BV og Montagebedrijf J. van Mierlo.

4 Inspecteur der Omzetbelasting (omsætningsafgiftsmyndigheden) afviste Genius Holdings klage over denne efteropkrævningsansættelse, og selskabet anlagde derfor sag ved Gerechtshof Amsterdam, som stadfæstede den anfægtede afgørelse.

5 Under kassationsankesagen fandt Hoge Raad, at fradraget ifølge de nederlandske lovbestemmelser kun kunne foretages, når den afgift, der var anført på fakturaen, var en skyldig afgift. I henhold til den såkaldte overføringsordning, som gælder i Nederlandene for den pågældende virksomhed i kraft af den af Rådet givne bemyndigelse i henhold til det sjette direktivs artikel 27, skal underentreprenøren imidlertid ikke betale moms af de ydelser, som han udfører for entreprenøren, idet denne afgift kun skal erlægges af entreprenøren af det beløb, som han fakturerer bygherren. Heraf følger, at sagsøgeren i hovedsagen ikke kunne fradrage momsen, fordi denne var blevet faktureret ham af underentreprenørerne i strid med de ovennævnte regler.

6 Da Hoge Raad fandt det tvivlsomt, om en sådan ordning er forenelig med det sjette direktiv, har det udsat sagen og stillet Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter den i det sjette direktiv omhandlede fradragsret den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen?

2) I bekræftende fald, giver direktivet da medlemsstaterne mulighed for ved hjælp af de krav, der stilles til fakturaen — enten fuldstændigt eller i særlige tilfælde — at udelukke retten til fradrag af en sådan afgift?«

7 Vedrørende sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg, der er indgivet for Domstolen, henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

8 Med hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål bemærkes, at den afgiftspligtige ifølge det sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage

»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«.

9 Sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen har anført, at denne bestemmelse skal fortolkes således, at den tillader fradrag af enhver afgift, der er anført på fakturaen.

10 De mener, at en fortolkning, hvorefter kun de afgifter, der svarer til leveringerne af goder og tjenesteydelser, kan fradrages, er i strid med fradragsordningens formål, der, som Domstolen har fastslået i dommen af 14. februar 1985, Rompelman (268/83, Sml. s. 655), er at sikre, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig. Da merværdiafgiften ifølge det sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c), påhviler enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, selv når den ikke skyldes efter loven, indebærer udelukkelse af fradragsretten i dette tilfælde, at en aktivitet afgiftsbelægges i strid med princippet om momsens neutralitet.

11 Denne fortolkning fører desuden til, at de erhvervsdrivende pålægges pligt til at kontrollere, om den fakturerede moms skyldes efter loven, hvilket kræver en vurdering af den valgte tarifering samt kendskab til, hvilke fritagelser der er indrømmet. Den ville derfor være i strid med hensynet til erhvervslivets gnidningsløse funktion.

12 Hertil bemærkes først, at Rådet ved affattelsen af artikel 17, stk. 2, litra a), har fraveget såvel affattelsen af artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets andet direktiv af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 14) som af artikel 17, stk. 2, litra a), i Kommissionens forslag til det sjette direktiv (EFT C 80 af 5.10.1973, s. 1), hvori retten til fradrag omfattede enhver afgift, der faktureredes den afgiftspligtige for ting, der blev leveret ham, og for tjenesteydelser, der blev præsteret for ham.

13 Af den ændring, der er foretaget i de nævnte bestemmelser, må det udledes, at udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion, eller som er betalt, i det omfang de skyldtes.

14 Denne fortolkning af artikel 17, stk. 2, litra a), bekræftes af andre bestemmelser i det sjette direktiv.

15 Artikel 18, stk. 1, litra a), bestemmer, at den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin fradragsret skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3, litra b), som bestemmer, at denne skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser. I henhold til disse bestemmelser er angivelsen af den afgift, der svarer til leveringerne af goder og tjenesteydelser, et element af fakturaen, som udøvelsen af fradragsretten er betinget af. Heraf følger, at denne ret er udelukket for enhver afgift, som ikke svarer til en bestemt transaktion, enten fordi denne afgift er højere end den, der skyldes efter loven, eller fordi den pågældende transaktion ikke er momsbelagt.

16 Desuden bestemmer artikel 20, stk. 1, litra a), 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«. Det følger af denne bestemmelse, at når det oprindeligt foretagne fradrag ikke svarer til den afgift, der skyldes efter loven, skal det berigtiges, selv om det svarer til den afgift, der er anført på en faktura eller på et dokument, der tjener som faktura.

17 Denne fortolkning af artikel 17, stk. 2, litra a), er den, som giver bedst mulighed for at forhindre afgiftssvig, som ville blive gjort lettere, såfremt hele den fakturerede afgift kunne fradrages.

18 Hvad endelig angår det argument, der er fremført af sagsøgeren i hovedsagen og af Kommissionen, og hvorefter en begrænsning af fradragsretten til kun at omfatte de afgifter, der svarer til leveringer af goder og tjenesteydelser, ville berøre princippet om momsens neutralitet, bemærkes, at for at sikre gennemførelsen af dette princip påhviler det medlemsstaterne i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro.

19 Det første spørgsmål vil derfor være at besvare således, at udøvelsen af den fradragsret, der er fastsat i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, ikke omfatter den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen.

20 I betragtning af det svar, der er givet på det første spørgsmål, er det ikke fornødent at besvare afgørelse om det andet præjudicielle spørgsmål.

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering, af den spanske regering og af Forbundsrepublikken Tysklands regering samt af Kommissionen for De Eu-

ropæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tillkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 28. oktober 1987, for ret:

Udøvelsen af den fradragsret, der er fastsat i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, omfatter ikke den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen.

Slynn Zuleeg

Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. december 1989.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

Sir Gordon Slynn
Formand for Femte Afdeling