RETSMØDERAPPORT
i sag C-342/87 *

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

A — *Tvisten i hovedsagen*

Den afgiftspligtige person, Genius Holding BV (som på tidspunktet for faktiske omstændigheder hed Genius BV) udfører montage- og fabrikationsvirksomhed. Til udførelsen af de ordrer, som den opnår, gør den afgiftspligtige person regelmæssigt brug af underentreprenører.

For perioden fra 1. juli til og med 31. december 1982 blev der over for Genius Holding foretaget en efteropkrævningsansættelse af omsætningsafgift på 79 833 HFL i oprindelig afgift uden forhøjelse. Efteropkrævningsansættelsen vedrørte den omsætningsafgift, der var faktureret Genicon Montage BV af to underentreprenører, Vissers Pijpleiding en Montage BV og Montagebedrijf J. van Mierlo. De på fakturaerne anførte beløb vedrørte arbejder, som var blevet aftalt den 1. juli 1982.

Efter at inspecteur havde afvist klagen over denne efteropkrævningsansættelse, indbragte Genius Holding BV sagen for Gerechtshof Amsterdam. Efter at denne ret havde opretholdt inspecteurs afgørelse, blev der indgivet kassationsanke til Hoge Raad, som fandt, at kassationsanken rejste spørgsmål, hvis besvarelse krævede en fortolkning af artikel 17, stk. 2, litra a), artikel 18, stk. 1, artikel 21, stk. 1, og artikel 22, stk. 3 og 8, i det sjette momsdirektiv, og det udsatte derfor sagen og stillede Domstolen følgende 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?«

B — *Skriftveksling*

1. Nederlandenes Hoge Raad, som sagen er indbragt for, finder, at den afgørelse, som det skal træffe, afhænger af fortolkningen af en række bestemmelser i det sjette direktiv.

Forelæggelsesdommen, som er afsagt den 28. oktober 1987, er registreret på Domstolens Justitskontor den 4. november 1987.

2. I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for De Europæiske Fællesskabers Domstol er der afgivet skriftlige indlæg den 1. februar 1988 af den afgiftspligtige Genius Holding BV, den 2. februar

* Processprog: nederlandsk.

1988 af den nederlandske regering ved fungerende generalsekretær i Udenrigsministeriet J. Heinemann, den 5. februar 1988 af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Johannes Føns Buhl, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, bistået af advokat M. Mees, Haag, den 12. februar 1988 af Forbundsrepublikken Tysklands regering ved Martin Seidel og Hans-Joachim Horn, Forbundsrepublikken Tysklands regerings befuldmægtigede for Domstolen, og den 18. februar 1988 af den spanske regering ved Javier Conde de Saro og Rafael García-Valdecasas Fernández som befuldmægtigede.

3. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

II — De relevante bestemmelser

A — *Fællesskabsbestemmelserne*

Det sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer, at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han 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«.

Det sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), bestemmer, at den afgiftspligtige for at kunne udøve sin fradragsret skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

Artikel 22, stk. 3, bestemmer, at enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og opbevare en kopi af samtlige udstedte dokumenter [litra a)].

Ifølge denne bestemmelse skal enhver afgiftspligtig ligeledes udstede en faktura for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet. Desuden skal fakturaen indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser [litra b)]. Med hensyn til kriterierne for, hvornår et dokument kan anses for at svare til en faktura, er det medlemsstaterne, som skal fastsætte dem [litra c)].

Artikel 22, stk. 8, bestemmer, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, dog med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages af Rådet i medfør af artikel 17, stk. 4.

Artikel 21, stk. 1, bestemmer, at merværdiafgiften ved indenlandsk virksomhed påhviler:

— den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig transaktion, bortset fra de i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlede transaktioner foretaget af en i udlandet etableret afgiftspligtig person; såfremt den afgiftspligtige transaktion foretages af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet, kan medlemsstaterne træffe bestemmelse om, at afgiften påhviler en anden person; en repræsentant over for skattemyndighederne eller aftageren af den afgiftspligtige transaktion kan f.eks. udpeges i så henseende; medlemsstaterne kan ligeledes bestemme, at en anden person end den i udlandet etablerede afgiftspligtige hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse [stk. 1, litra a)];

— aftageren af en ydelse omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra a), og foretaget af en afgiftspligtig person etableret i udlandet; medlemsstaterne kan dog bestemme, at yderen hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse [stk. 1, litra b)];

— enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura [stk. 1, litra c)].

B — *Den nationale lovgivning*

Den 1. juli 1982 trådte lov af 4. juni 1981, Stb. 370, som sædvanligvis kaldes Wet Ketenaansprakelijkheid (kædeansvarsloven eller loven om hovedentreprenørens endelige ansvar). Denne lov indeholder bl. a. en række ændringer af Wet op de omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift, herefter benævnt »loven«). Artikel IX i loven om hovedentreprenørens endelige ansvar bestemmer, at denne lov i en periode på et år efter ikrafttrædelsen ikke finder anvendelse på entreprenører og underentreprenører, som har indgået aftale før denne dato.

I resolution fra statssekretæren, Finansministeriet, af 25. juni 1982, nr. 282-9690, del 1, bestemmes, at loven om hovedentreprenørens endelige ansvar indtil videre fortsat ikke skal finde anvendelse. Med hensyn til omsætningsafgift i sektorerne for byggeri, metalkonstruktionsbyggeri (for så vidt angår fast ejendom) og skibsbygning gælder der for omsætningsafgiften en såkaldt overføringsordning, hvorefter opkrævningen af moms for underentreprenører overføres fra underentreprenøren, som erlægger ydelsen, til (hoved)entreprenøren, som aftager ydelsen. Med andre ord betaler (hoved)entreprenøren den moms, som skal betales for underentreprisen, ikke til underentreprenøren (som ville skulle indbetale denne moms til statskassen), men (hoved)entreprenøren skal angive denne moms som skyldig afgift. På samme angivelse kan han atter fradrage denne afgift, som skal erlægges ifølge overføringsordningen. Således opnås det, at der i leddene under (hoved)entreprenøren for det udførte arbejde faktisk ikke betales omsætningsafgift. Overføringsordningen fører derfor i praksis til en engangsopkrævning af moms, som (hoved)entreprenøren beregner sig af ordregiveren for arbejdet. Denne ordning er fra 1. juli 1982 blevet optaget i artikel 24 b i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting

1968 (bekendtgørelse om gennemførelse af loven af 1968 om omsætningsafgigt, herefter benævnt »bekendtgørelsen«).

I den nævnte resolutions del 5 anføres, at der ikke i bekendtgørelsen er fastsat nogen overgangsordning, og at dette betyder, at overføringsordningen også gælder for arbejder, der udføres i henhold til aftaler indgået før 1. juli 1982.

Ifølge artikel 15, stk. 1, litra b), i loven af 1968 er fradragsretten for indgående afgift udelukket, når fakturaen ikke er i overensstemmelse med lovgivningens bestemmelser. Blandt disse bestemmelser bør dels nævnes samme lovs artikel 35, stk. 1, litra g), hvorefter kun det i henhold til lovgivningen skyldige beløb må anføres på fakturaen, og dels den nævnte bekendtgørelses artikel 24 b, stk. 8, som bestemmer, at der skal anføres »overført omsætningsafgift« inden for den særlige ordning, der gælder for byggeriog anlægsentreprenører og deres underentreprenører.

Den 22. marts 1982 meddelte den nederlandske regering Kommissionen, at den agtede at indføre en afvigelse fra det sjette direktiv i den nederlandske lovgivning for at undgå en række former for svig fra underentreprenører og udlejere af arbejdskraft inden for byggeri, metalkonstruktionsbyggeri og skibsbygning. Med dette formål blev der fremsat en anmodning om tilladelse til at fravige det sjette direktiv i henhold til dettes artikel 27, stk. 1-4. Ved denne fravigelse, som Rådet gav samtykke til, og som trådte i kraft den 20. juni 1982 (EFT C 197 af 31.7.1982, s. 1) blev det tilladt Kongeriget Nederlandene at indføre den ovennævnte overføringsordning.

III — Skriftlige indlæg indgivet til Domstolen

Der er indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, af Kommissionen og af Nederlandenes, Forbundsrepublikken Tysklands og Spaniens regeringer.

Det første spørgsmål

Sagsøgeren i hovedsagen har anført, at forbrugsafgiftsordningen indebærer, at modtageren af en tjenesteydelse skal kunne fradrage den omsætningsafgift, som faktureres ham. Når modtageren, som selv skal erlægge afgiften, i et sådant tilfælde ikke kan gøre sin ret gældende til at fradrage den afgift, som han har betalt til leverandørerne, fører dette til en dobbeltbeskatning, som er i strid med omsætningsafgiftens neutralitet i forholdet mellem virksomheder.

Kommissionen er af den opfattelse, at den nationale rets første spørgsmål må besvares bekræftende. Den har henvist til Domstolens praksis, hvorefter fradragsmekanismen er en hovedhjørnesten i det fælles merværdiafgiftssystem (se bl.a. dommene af 5. maj 1982, Schul, 15/81, Sml. s. 1409, og af 14. februar 1985, Rompelman, 268/83, Sml. s. 655). Retten til at fradrage den indgående afgift er kun betinget af, at en anden

afgiftspligtig person leverer goder eller udfører tjenesteydelser og fakturerer merværdiafgiften for denne transaktion. Det kræves ikke, at afgiften er faktureret med rette.

Den nederlandske, tyske og spanske regering har anført, at dette spørgsmål bør besvares benægtende. Fradragsretten forudsætter, at de materielle betingelser i artikel 17, stk. 2, og bevisbetingelserne i artikel 18, stk. 1, og artikel 22, stk. 3, i det sjette direktiv er opfyldt. Ifølge den første af disse bestemmelser er fradragsretten begrænset til den merværdiafgift, hvis retsgrundlag er udførelsen af en afgiftspligtig transaktion. Den afgift, som anføres i anden anledning på en faktura, og som skal erlægges i henhold til det sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c), kan derfor ikke fradrages. I øvrigt opfylder den pågældende faktura ikke betingelsen i samme direktivs artikel 22, stk. 3.

Det andet spørgsmål

Sagsøgeren i hovedsagen har anført, at det sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra a), kun giver medlemsstaterne mulighed for i deres lovgivning at fastsætte kriterierne for, hvornår et dokument kan anses for at tjene som faktura. Medlemsstaterne har ikke med hensyn til fakturaens indhold kompetence til at fastsætte betingelser som bl. a. de omtvistede betingelser, som fører til, at den økonomiske risiko ved betaling af afgifter, der skyldes af tredjemænd, pålægges entreprenøren.

Ifølge *Kommissionen* har fællesskabslovgiver ikke udtømmende villet fastsætte de betingelser, som dokumenter skal opfylde for at kunne anses for fakturaer. Medlemsstaterne kan i et vist omfang bestemme, hvad der yderligere skal anføres, stadig med det formål at sikre den rette anvendelse af merværdiafgiften og afgiftsmyndighedernes kontrol hermed. Påtegningerne må dog ikke gå ud over de snævre rammer for kontrollen med merværdiafgiftens anvendelse, ej heller ved deres antal eller tekniske karakter vanskeliggøre eller i praksis umuliggøre udøvelsen af fradragsretten. Efter Kommissionens opfattelse må forbuddet i Nederlandene mod at anføre et andet afgiftsbeløb på fakturaen end det, der skal betales i henhold til lovgivningen, ikke være tilknyttet en sanktion, som berøver kunden retten til at fradrage den afgift, som med urette er blevet faktureret ham.

Kommissionen mener dog, at den nederlandske ordning, som gælder for bygningsentreprenører og deres underentreprenører, frembyder et særligt træk, som gør udelukkelsen af fradragsretten acceptabel, når fakturaen ikke er i overensstemmelse med artikel 24 b, stk. 8, i gennemførelsesbekendtgørelsen og artikel 35 i loven af 1968.

Den nederlandske og den spanske regering har anført, at det sjette direktivs artikel 22, stk. 3 og 8, tillader medlemsstaterne at fastsætte de kriterier, efter hvilke et dokument kan anses for at tjene som faktura, og giver dem mulighed for at fastsætte andre forpligtelser, som de anser for nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig. Dette gælder forpligtelsen i henhold til artikel 35 i loven af 1968, som anses

for nødvendig for at undgå svig. Dette gør det ifølge den nederlandske regering muligt at undgå, at man ved uden mindste retsgrundlag at anføre en merværdiafgift på en faktura bevidst skaber en fradragsret, mens denne fradragsret ikke hindres, selv når den, der udfærdiger fakturaen, ikke har til hensigt at betale den afgift, som således kommer til at påhvile ham.

Selv hvis det antages, at der ikke lovligt kan stilles yderligere krav til fakturaen, som begrænser fradragsretten, kan der findes hjemmel for de i Nederlandene indførte bestemmelser i det sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d).

J. C. Moitinho de Almeida
Refererende dommer