

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JEAN MISCHO

fremsat den 14. marts 1989 *

Høje Domstol.

Det første spørgsmål

2. Høge Raad har formuleret sit første spørgsmål således:

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

1. Over for Genius Holding BV, sagsøgeren i hovedsagen (som på tidspunktet for de faktiske omstændigheder hed Genius BV), blev der ved afgørelse fra Inspecteur der omzetbelasting foretaget en efteropkrævning af merværdiafgift for perioden fra 1. juli til 31. december 1982. Denne afgørelse, som blev opretholdt af Gerechtshof Amsterdam ved dom af 28. maj 1985, blev truffet med den begrundelse, at sagsøgeren med urette havde fradraget en afgift, som var blevet faktureret sagsøgeren af en af dennes underentreprenører, fordi den pågældende afgift var blevet faktureret selskabet med urette og følgelig ikke kunne fradrages. Sagsøgeren i hovedsagen ankede derpå til Nederlandenes Høge Raad, som fandt, at anken 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 Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388/EØF, EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).

3. Det sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c), bestemmer følgende:

»Merværdiafgiften påhviler enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura«.

4. Den tyske og den spanske regering har i det væsentlige anført, at bestemmelsen i artikel 21, stk. 1, litra c), kun er blevet indsat for at undgå svig. Selv om ethvert beløb, der er anført på en faktura, skal indbetales til skatte- og afgiftsmyndighederne af den, som har udarbejdet fakturaen, giver dette beløb imidlertid ikke ret til fradrag, hvis det ikke svarer til en afgift, der faktisk skyldes i henhold til lovgivningen.

* Originalsprog: fransk.

5. Den tyske regering har bl.a. gjort gældende, at det fradrag, der foretages på grund af den omsætningsafgift, der med urette er anført på fakturaen, er uforeneligt med artikel 17, stk. 2, litra a). Denne bestemmelse lyder således:

»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 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.«

6. Udtrykket »afgift, som skyldes« sigter altså udelukkende til den afgift, som skal indbetales til statskassen på grundlag af en korrekt anvendelse af lovgivningen, og ikke den, som udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen.

7. Under retsmødet har den tyske regering særlig fremhævet de ændringer, som Rådet har foretaget i det af Kommissionen forelagte forslag til direktiv. Forslagets artikel 17, stk. 2, litra a), bestemte, at den afgiftspligtige var berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage

»den merværdiafgift, som faktureres ham ... for ting, der er leveret ham, og for tjenesteydelser, der er præsteret for ham«.

Rådet har erstattet udtrykket »afgift, som faktureres« med »afgift, som skyldes eller er erlagt« og har tilsidst tilføjet ordene »af en anden afgiftspligtig person«. Herved har det villet udelukke alle de tilfælde, hvor afgiften udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen.

8. Der kan naturligvis ikke være tale om, at jeg skulle bestride, at dette har været Rådets eller i hvert fald nogle af dets medlemmers hensigt. Det står dog ikke desto mindre fast, at ifølge artikel 21 *påhviler* merværdiafgiften enhver person, som anfører afgiften på en faktura. Artikel 17, stk. 2, litra a), henviser imidlertid til en afgift, som skyldes eller er erlagt, og jeg mener, at Domstolen må fortolke direktivet på grundlag af dets affattelse og ikke på grundlag af, hvad der ifølge den ene eller den anden medlemsstat har kunnet være Rådets virkelige hensigt.

9. Den spanske regering har gjort gældende, at fradragsretten ifølge artikel 17, stk. 1, indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Den har heraf udledt, at de afgifter, som ikke er *forfaldne* hos den afgiftspligtige, som overvælter dem, ikke kan give ret til fradrag. Disse afgiftspligtige personer skal kun betale de beløb, der skyldes i henhold til gældende ret.

10. Direktivets artikel 21 har imidlertid overskriften »Betalingsspligtige over for statskassen«, og stk. 1, litra c), bestemmer, at merværdiafgiften påhviler enhver person, som anfører den på en faktura. Afgiften kommer således til at påhvile en afgiftspligtig person, som således anfører afgiften, selv hvis afgiften ikke skal betales i henhold til lovgivningen.

11. I øvrigt bestemmer artikel 10, stk. 1, følgende:

»[der] forstås ved

- a) afgiftspligtens indtræden: Den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt;
- b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende *over for den afgiftspligtige person...*«.

Samme artikels stk. 2 bestemmer følgende:

»afgiftspligten indtræder og afgiften *forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted*«.

12. Enhver afgift, der anføres på en faktura, forfalder således, selv hvis den ikke skyldes i henhold til lovgivningen, fra det øjeblik, hvor den transaktion, som den vedrører, finder sted.

13. De regeringer, der har afgivet indlæg, har også henvist til artikel 18, stk. 1, litra a), som 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. Dette stykkes litra b) bestemmer, at

»fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiftens svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser«.

14. Men efter min opfattelse er denne bestemmelse en »lex generalis«, som fraviges af »lex specialis« i artikel 21, stk. 1, litra c). I princippet skal der på enhver faktura anføres det beløb, der nøjagtigt svarer til den for den pågældende vare eller tjenesteydelse gældende sats. Når denne regel imidlertid ikke overholdes og der anføres et beløb, som ikke skal betales i henhold til lovgivningen, eller som er fejlagtigt, kommer det faktisk anførte beløb i henhold til artikel 21, stk. 1, litra c), alligevel til at påhvile den person, som har udfærdiget fakturaen, og dette beløb kan derefter fradrages af den afgiftspligtige person, til hvem varen er blevet leveret, eller for hvem tjenesteydelsen er blevet udført.

15. Den nederlandske regering er ganske vist også af den opfattelse, at kun den afgift, der faktisk skyldes, kan fradrages, men har dog en mindre radikal opfattelse end de øvrige regeringer, der har afgivet indlæg, for så vidt angår praksis i Nederlandene. Ifølge denne praksis »henvender skatte- og afgiftsmyndighederne sig i første omgang til den, som med urette har anført omsætningsafgiften på fakturaen. Først når denne fremgangsmåde ikke har nogen mulighed for at give resultat, opkræves den fradragne afgift *under visse omstændigheder, f. eks. i tilfælde af manglende god tro hos den, som modtager fakturaen*, efterfølgende også hos sidstnævnte. Denne fremgangsmåde er baseret på hensynet til god forvaltningsskik...«.

16. Den nederlandske regering har således vist os den vej, der skal følges med henblik

på at løse problemet. Da det fremgår klart af artikel 21, stk. 1, litra c), at enhver afgift, der er anført på en faktura, skal betales til statskassen, er det logisk først at opkræve den hos den, som har udfærdiget fakturaen. Hvis det således skyldige beløb kan inddrives, er der ikke længere grund til at opkræve det endnu engang hos den, som har modtaget levering af varen eller tjenesteydelsen (herefter benævnt »den anden afgiftspligtige person«).

17. Såfremt den første afgiftspligtige person ikke har betalt afgiften af egen drift eller den ikke kan inddrives hos denne, er der efter min opfattelse grund til at anlægge følgende sontring:

a) Hvis den anden afgiftspligtige person heller ikke har betalt afgiften til leverandøren eller den, der udfører tjenesteydelsen, er der en stærk formodning for medvirken til svig, og dette berettiger fuldt ud, at myndighederne afkræver den anden afgiftspligtige person betaling af afgiften og således gør det af ham foretagne fradrag virkningsløst;

b) Hvis det derimod viser sig, at den anden afgiftspligtige faktisk har betalt det pågældende beløb til den første afgiftspligtige, kan skatte- og afgiftsmyndighederne ikke annullere fradraget ved at afkræve den anden afgiftspligtige dette beløb.

18. At behandle de to afgiftspligtige som solidarisk ansvarlige for afgiftens betaling i et sådant tilfælde, uden at nogen bestemmelse fastslår et sådant solidarisk ansvar, er ikke i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og billighedsprincippet. Artikel 21, stk. 1, litra a) og b), giver medlemssta-

terne mulighed for at indføre et sådant solidarisk ansvar for det tilfælde, at den afgiftspligtige person, der udfører en afgiftspligtig transaktion, er etableret i udlandet, men en sådan bestemmelse findes ikke i litra c).

19. Desuden, hvis man nægtede at anerkende en fradragsret i et sådant tilfælde, kunne man lige så godt nægte denne ret, hver gang den første afgiftspligtige person har undladt at indbetale et beløb til statskassen, som skyldes i henhold til lovgivningen og er beregnet korrekt.

20. Indførelse af et sådant solidaritetsforhold fører desuden til, at alle erhvervsdrivende pålægges en alt for vidtgående pligt til agtpågivenhed, for kan man forestille sig, at alle firmaer skulle kunne kontrollere rigtigheden af hvert enkelt momsbeløb, som er anført på de utallige fakturaer, som de modtager i løbet af et år fra deres leverandører?

21. Ligesom Kommissionen og sagsøgeren i hovedsagen mener jeg i øvrigt, at det ville være i strid med det sjette direktivs opbygning og formål at nægte fradrag i det her foreliggende tilfælde. Momsordningens formål er nemlig at bevirke, at afgiften er neutral, bl.a. for ikke at fordreje konkurrencevilkårene. Det væsentlige er altså at undgå en dobbeltbeskatning af samme »merværdi«. Heraf følger, at fradragsretten må være erhvervet, hver gang afgiften skal betales, hvilket er tilfældet, hvis den figurerer, selv med urette, på en faktura.

22. Domstolen har i øvrigt i sin praksis henvist til de nævnte betragtningers væsentlighed, idet den har udtalt, at

»fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed«¹.

23. Schul I-dommen² er efter min mening endnu mere vejledende, fordi man der kan læse følgende:

»der [skal] for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen«.

24. Heraf følger, at det afgørende er, om den anden afgiftspligtige person faktisk har betalt momsen til den første afgiftspligtige person. Hvis det er tilfældet, kan han fradrage den, selv om den er blevet afkrævet ham med urette.

25. I Domstolens dom af 21. september 1988 i sag 50/87 (Kommissionen mod Den Franske Republik, Sml. s. 4797) har Domstolen også fundet anledning til at præcisere,

»at da der ikke foreligger nogen bestemmelser, der bemyndiger medlemsstaterne til at begrænse den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, finder denne ret umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i de tidligere omsætningsled. Sådanne begrænsninger i fradragsretten har virkning for selve afgiftsbyrden og skal anvendes ensartet i alle medlemssta-

terne. Følgelig er undtagelser ikke tilladte, medmindre der er *udtrykkelig hjemmel* for dem i direktivet« (dommens præmisser 16 og 17).

Men der findes ingen bestemmelse i direktivet om, at et beløb, som skyldes, udelukkende fordi det er anført på fakturaen, ikke giver ret til fradrag.

26. Hvad endelig angår nødvendigheden af at hindre afgiftsunddragelse, har Domstolen i samme doms præmis 22 udtalt, at en sådan nødvendighed kun kan begrunde undtagelser fra direktivet under anvendelse af den procedure, der er fastsat ved artikel 27.

27. Jeg mener derfor, at de indsigelser, som er fremsat af de regeringer, der har afgivet indlæg i sagen, ikke er overbevisende, og at retten til at foretage det i det sjette direktiv fastsatte fradrag omfatter den afgift, som skyldes, udelukkende fordi den er anført på fakturaen, bortset fra de tilfælde, hvor det kan bevises, at det pågældende beløb ikke er blevet betalt til den afgiftspligtige person, som har udfærdiget fakturaen.

Det andet spørgsmål

28. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, har Hoge Raad endvidere spurgt Domstolen, om direktivet giver 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.

¹ — Rompelman-sagen, 268/83, Sml. 1985, s. 655, præmis 19.

² — G. Schul mod Inspecteur der invoerrecht en accijnzen, sag 15/81, præmis 10, Sml. 1982, s. 1409.

29. Det følger af artikel 18, stk. 1, litra a), 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. Ifølge sidstnævnte bestemmelses litra b) skal fakturaen indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser.

30. I Domstolens dom af 14. juli 1988³, Jeunehomme, har Domstolen fastslået, at selv om direktivet blot kræver en faktura, der indeholder visse oplysninger, kan medlemsstaterne imidlertid kræve yderligere angivelser. Artikel 22, stk. 8, bestemmer nemlig, at

»medlemsstaterne [kan] fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig«.

31. I konklusionen til den nævnte dom staturerede Domstolen, at

»artiklerne 18, stk. 1, litra a), og 22, stk. 3, litra a) og b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 indeholder mulighed for, at medlemsstaterne kan betinge fradragsretten af, at den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura, som skal indeholde *visse angivelser, der er nødvendige* for at sikre, at merværdiafgiften opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan kontrollere dem. Antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed må imidlertid ikke i praksis gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig«.

3 — Forenede sager 123 og 330/87, Léa Jeunehomme og société anonyme d'Etude et de Gestion Immobilière »EGI« mod den belgiske stat, Sml. 1988, s. 4517.

32. I tvisten i hovedsagen er der ikke i egentlig forstand tale om yderligere angivelser, men om følgende krav.

33. Ifølge artikel 35, stk. 1, litra g), i den nederlandske lov af 1968 om omsætningsafgift skal den faktura, som entreprenøren er forpligtet til at udstede for sine leveringer af varer og tjenesteydelser til en anden entreprenør, klart angive

»det afgiftsbeløb, der skal betales for leveringen af goder eller tjenesteydelser. *Det er ikke tilladt at anføre et andet afgiftsbeløb*«.

34. For det andet bestemmer artikel 24 b i bekendtgørelsen af 1968 om gennemførelse af loven om omsætningsafgift, at opkrævningen af moms for underentreprenørers vedkommende flyttes fra den underentreprenør, som udfører ydelsen, til (hoved)entreprenøren, som køber ydelsen. Underentreprenøren skal ikke anføre noget momsbeløb på sin faktura, men i stedet for herpå skrive formularen »overført merværdiafgift«.

35. Det følger bl.a. af den nederlandske lovgivning, at når der til en entreprenør udstedes en faktura, som er i strid med en af de nævnte bestemmelser, har han ikke ret til at fradrage det beløb, der med urette er anført på fakturaen, fordi denne ikke er blevet udfærdiget på den foreskrevne måde, og

dette gælder, selv om den, der anfører dette beløb på fakturaen, også skal betale det til statskassen.

36. Lad os først se på de almindelige bestemmelser og dernæst den såkaldte overførsingsordning.

37. a) Med hensyn til forbuddet mod at anføre et andet momsbeløb på en faktura end det, som skyldes efter lovgivningen, vil jeg fremsætte følgende bemærkninger.

38. Jeg mener, at selv hvis denne forpligtelse ikke overholdes, kan det dog ikke tillades en medlemsstat at berøve entreprenøren hans fradragsret ved at henvise til det formelle argument, at fakturaen ikke opfylder den nationale lovgivnings forskrifter om udfærdigelse af fakturaer.

39. Efter min opfattelse er forpligtelsen til ikke at anføre et andet momsbeløb end det, der skyldes i henhold til lovgivningen, ikke en af disse »andre forpligtelser«, som medlemsstaterne har mulighed for at fastsætte i henhold til artikel 22, stk. 8, for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften. Det drejer sig tværtimod om en forpligtelse, som, skønt den ikke udtrykkeligt er fastsat i direktivet, dog følger implicit af dette.

40. Desuden er der allerede i direktivet fastsat en sanktion for manglende overholdelse af denne forpligtelse: Det drejer sig om artikel 21, stk. 1, litra c), hvorefter enhver person, som (selv med urette) anfører en afgift på en faktura, skal betale denne.

41. I øvrigt har jeg med hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål fastslået, at fradragsretten omfatter den afgift, som skyldes, udelukkende fordi den er anført på fakturaen.

42. Det kan således heller ikke tænkes, at medlemsstaterne skulle kunne fravige et så fundamentalt princip i det sjette direktiv som princippet om fradragsretten ved at påberåbe sig et krav i deres nationale ret om, at der på en faktura skal angives det nøjagtige momsbeløb, som skyldes i henhold til lovgivningen, med udelukkelse af ethvert andet beløb.

43. b) Lad os nu gå over til overførsingsordningen. Denne har kun kunnet sættes i kraft i Nederlandene i henhold til en afgivelse fra det sjette direktiv, som Rådet har givet samtykke til⁴ i henhold til direktivets artikel 27.

44. Denne bestemmelses stk. 1, første punktum, lyder således:

»Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre *særlige foranstaltninger*, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse.«

45. Grundbestemmelsen i overførsingsordningen for moms afviger klart fra et af grundprincipperne i det sjette direktiv, nemlig princippet om, at fakturaen skal indeholde en tydelig angivelse af prisen uden af-

4 — EFT C 197 af 31.7.1982, s. 1.

gift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle fritagelser. I det foreliggende tilfælde er der ikke tale om fritagelse men overføring af momsen, således at der faktisk er tale om en afvigelse fra denne bestemmelse.

46. Jeg mener dog, at en ordning, der fraviger det sjette direktiv, og som Rådet har givet samtykke til, nødvendigvis udgør et hele. Overføringsordningen for moms har til formål at undgå visse former for svig. For at

denne ordning kan opfylde sine formål, er det nødvendigt, at hovedentreprenøren udøver kontrol med hver enkelt af sine underentreprenører, og at han kun accepterer fakturaer fra deres side, som er påført angivelsen »overført merværdiafgift«. Forbuddet mod at fradrage en afgift, som med urette er anført på en sådan faktura, skal forpligte entreprenøren til at være agtpågivende. Dette forbud er derfor et væsentligt led i denne særlige ordning. Denne anden afvigelse fra direktivets principper må derfor også anses for at være omfattet af Rådets samtykke.

Konklusion

47. På grundlag af alle disse betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare Hoge Raads spørgsmål således:

- »1) Retten til at foretage det i det sjette momsdirektiv fastsatte fradrag omfatter den afgift, som udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen, bortset fra de tilfælde, hvor det kan bevises, at det pågældende beløb ikke er blevet betalt til den afgiftspligtige person, som har udfærdiget fakturaen.
- 2) Det sjette direktiv giver ikke medlemsstaterne mulighed for at udelukke retten til fradrag af merværdiafgiften ved et krav om, at der på fakturaen skal være anført det nøjagtige momsbeløb, som skyldes i henhold til lovgivningen, med udelukkelse af ethvert andet beløb.«

Noget andet gælder, når en medlemsstat i henhold til direktivets artikel 27 er blevet bemyndiget af Rådet til at anvende en ordning, der afviger fra den ordning, som forbyder at anføre et momsbeløb på fakturaen, og som udelukker fradragsretten, når dette forbud ikke overholdes.