

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

15. marts 2007*

I sag C-35/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 23. juni 2004, indgået til Domstolen den 31. januar 2005, i sagen:

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

mod

Ministero delle Finanze,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne P. Kūris, J. Klučka, J. Makarczyk og G. Arestis (refererende dommer),

* Processprog: italiensk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. juni 2006,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2 og 5 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 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, herefter »ottende direktiv«).

- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag anlagt af selskabet Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (herefter »Reemtsma«) mod Ministero delle Finanze (finansministeriet) vedrørende sidstnævntes afslag på delvist at tilbagebetale selskabet merværdiafgift (herefter »moms«), der er blevet opkrævet for reklame- og marketingsydelse, som er præsteret for selskabet i Italien.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 3 Ottende direktivs artikel 2 bestemmer:

»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 direktiv 77/388/EØF, artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

- 4 Ottende direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer følgende:

»Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i direktiv 77/388/EØF, således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.«

- 5 Artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«), bestemmer:

»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 erhvervmæssige 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

[...]«

- 6 Sjette direktivs artikel 17 er affattet som følger:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. 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

[...]

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 i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[...]«

7 Sjette direktivs artikel 21, nr. 1, bestemmer:

»1. Merværdiafgiften påhviler:

1) ved indenlandsk virksomhed

- a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra en af de i litra b) omhandlede tjenesteydelser. Såfremt den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser 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 levering af goder eller tjenesteydelser kan f.eks. udpeges i så henseende. Medlemsstaterne kan [...] bestemme, at en anden person end den afgiftspligtige person hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse

- b) aftageren af en i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlet tjenesteydelse eller aftageren, der er momsregistreret i indlandet, af en ydelse i henhold til artikel 28b, punkt C, D [og] E [...], omhandlet tjenesteydelse, når tjenesteydelsen leveres af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet; medlemsstaterne kan dog bestemme, at den, der leverer tjenesteydelsen, hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse

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

De nationale bestemmelser

- 8 Dekret nr. 633 af 26. oktober 1972 fra Republikkens præsident, som indfører og fastsætter bestemmelser om merværdiafgift (supplemento ordinario til GURI nr. 1, af 11.11.1972, s. 1, herefter »præsidentdekret nr. 633/72«), vedtaget i henhold til ottende direktiv, foreskriver i artikel 17, stk. 1:

»Afgiftspligtige personer — Afgiften påhviler personer, som foretager afgiftspligtige overdragelser af goder og leveringer af tjenesteydelser, og afgiften skal indbetales samlet til statskassen for alle transaktioner og fratrukket det fradrag, som er indeholdt i artikel 19, i henhold til de regler og på de betingelser, som er fastsat i afsnit II.«

- 9 Artikel 19, stk. 2, i præsidentdekret nr. 633/72 bestemmer:

»Afgiften på erhvervelse eller indførsel af varer eller tjenesteydelser i forbindelse med transaktioner, som er afgiftsfritagne, eller som ikke afgiftspligtige, er ikke fradragsberettiget [...]«

10 Artikel 38b i præsidentdekret nr. 633/72 er affattet som følger:

»Afgiftspligtige — med hjemsted og fast bopæl i medlemsstaterne i De Europæiske Økonomiske Fællesskab, som ikke er blevet direkte registreret i artikel 35b's forstand og ikke har udpeget en repræsentant i henhold til artikel 17, stk. 2, som er undergivet afgiftspligt i bopælsstaten, og som ikke har foretaget transaktioner i Italien, med undtagelse af transportydelser og ikke afgiftspligtige tillægsydelser som omhandlet i artikel 9, samt de ydelser, der er nævnt i artikel 7, stk. 4, litra d), — kan for et tidsrum af en varighed på under et år opnå tilbagebetaling af afgiften, såfremt den kan fradrages i medfør af artikel 19, når den vedrører løsøre og indførte eller erhvervede tjenesteydelser, for så vidt som det samlede beløb ikke er større end 200 EUR. [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 De faktiske omstændigheder er gengivet på følgende vis i forelæggelseskendelsen.

12 Reemtsma er et selskab, hvis hjemsted er beliggende i Tyskland, og som ikke har et fast forretningssted i Italien. I 1994 fik Reemtsma leveret reklame- og marketingsydelser fra en italiensk virksomhed, som opkrævede moms af ydelserne på i alt 175 022 025 ITL.

- 13 Reemtsma blev pålagt momsens, som blev indbetalt til de italienske skattemyndigheder.
- 14 Reemtsma anmodede herefter om delvis tilbagebetaling af to momsbeløb, betalt for 1994, som selskabet mente var betalt med urette som følge af, at de omhandlede ydelser var blevet udført for en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat end Republikken Italien, i denne sag i Tyskland, hvorfor momsens var skyldig i denne medlemsstat.
- 15 De nationale skattemyndigheder afslog anmodningen om tilbagebetaling, hvorefter Reemtsma indbragte sagen for de italienske domstole. Både i første instans og i appelinstanten blev sagsøgte frifundet under henvisning til, at de udstedte fakturaer vedrørte reklame- og marketingsydelser, der ikke var afgiftspligtige som følge af, at den territoriale betingelse ikke var opfyldt, da ydelserne var blevet udført for en person, der var afgiftspligtig i en anden medlemsstat.
- 16 Reemtsma indbragte herefter sagen for Corte suprema di cassazione, som har fundet, at sagens afgørelse beror på fortolkningen af fællesskabsrettens regler og principper, og derfor har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 2 og 5 i ottende 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?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 17 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om ottende direktivs artikel 2 og 5 skal fortolkes således, at den moms, som ikke skyldes,

men fejlagtigt er blevet faktureret hos ydelsesmodtageren og senere betalt til statskassen i den medlemsstat, hvor ydelsen er blevet leveret, kan tilbagebetales.

- 18 Indledningsvis bemærkes, at det fælles moms-system ikke udtrykkeligt behandler den situation, hvor en sådan afgift er blevet faktureret ved en fejl.
- 19 Parterne i hovedsagen har ikke bestridt, at de ydelser, der blev udført for Reemtsma, som bestod i reklame- og marketingsydelser, ikke var momspligtige. Ifølge sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), er leveringsstedet for reklamevirksomhed, som præsteres for aftagere, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres. De nævnte ydelser anses i hovedsagen for at være foretaget i Tyskland.
- 20 Ottende direktivs artikel 2 bestemmer, at enhver afgiftspligtig person, som er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor leveringen finder sted, har ret til tilbagebetaling af den moms, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser, som er leveret ham i leveringsmedlemsstaten, og som navnlig anvendes til brug ved de i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), omhandlede transaktioner. I henhold til ottende direktivs artikel 5, stk. 1, fastsættes retten til tilbagebetaling i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.

- 21 Det er Reemtsmas opfattelse, at den omstændighed, at retten til tilbagebetaling begrænses til alene at omfatte den fradragsberettigede moms, ikke indebærer, at den afgift, der fejlagtigt er blevet faktureret og betalt til statskassen, ikke kan tilbagebetales. Sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c), som fortolket i Domstolens dom af 17. september 1997, Langhorst (sag C-141/96, Sml. I, s. 5073), er nemlig til hinder for et princip om, at fradragsretten kun omfatter skyldige afgifter. Ifølge Reemtsma er retten til at fradrage den nævnte afgift et af de vigtigste instrumenter til at sikre princippet om momsens neutralitet, og en sådan ret kan derfor ikke begrænses.
- 22 Den italienske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har derimod anført, at ottende direktivs artikel 2 og 5 ikke kan påberåbes til støtte for tilbagebetaling af den fejlagtigt fakturerede moms, idet der ikke består ret til fradrag for den betalte moms, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2. Dommen af 13. december 1989, Genius Holding (sag C-342/87, Sml. s. 4227), er nemlig til hinder for en fradragsret for moms, der fejlagtigt er blevet faktureret og indbetalt til skattemyndighederne.
- 23 Indledningsvis bemærkes, at Domstolen i præmis 13 i Genius Holding-dommen fastslog, 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. Domstolen fastslog således, at fradragsretten ikke omfatter den moms, der skyldes i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c), udelukkende fordi den er anført på fakturaen (jf. bl.a. Genius Holding-dommen, præmis 19). Domstolen har i denne forbindelse senere bekræftet denne praksis i dommen af 19. september 2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (sag C-454/98, Sml. I, s. 6973, præmis 53), og i dommen af 6. november 2003, Karageorgou m.fl. (forenede sager C-78/02 — C-80/02, Sml. I, s. 13295, præmis 50).
- 24 Det skal under disse omstændigheder undersøges, om den retspraksis, som er nævnt i den foregående præmis, er anvendelig inden for rammerne af ottende direktiv.

- 25 Det skal herved bemærkes, at ottende direktiv ikke har til formål at anfægte den ordning, der er indført ved sjette direktiv (jf. bl.a. dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495, præmis 18).
- 26 Ottende direktiv har i øvrigt til formål at fastsætte nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en medlemsstat af afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat. Dets formål er således at harmonisere retten til tilbagebetaling, således som den fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 3 (jf. bl.a. dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Monte dei Paschi Di Siena, Sml. I, s. 6109, præmis 20). Som det fremgår af denne doms præmis 20, henviser ottende direktivs artikel 2 og 5 udtrykkeligt til sjette direktivs artikel 17.
- 27 Eftersom fradragsretten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den nævnte artikel 17, ikke kan omfatte den moms, der fejlagtigt er blevet faktureret og indbetalt til skattemyndighederne, må det under disse omstændigheder fastslås, at den omhandlede moms ikke kan tilbagebetales på grundlag af bestemmelserne i ottende direktiv.
- 28 På baggrund af det ovenfor anførte skal det første spørgsmål besvares med, at ottende direktivs artikel 2 og 5 skal fortolkes således, at den moms, som ikke skyldes, men fejlagtigt er blevet faktureret hos ydelsesmodtageren og efterfølgende betalt til statskassen i den medlemsstat, hvor ydelsen er blevet præsteret, ikke kan tilbagebetales i henhold til disse bestemmelser.

Det andet spørgsmål

- 29 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det i en situation som den i hovedsagen omhandlede er tilstrækkeligt, at aftageren af en tjenesteydelse har ret til at anmode leverandøren om tilbagebetaling af den moms, som er blevet fejlagtigt faktureret, og som leverandøren kan kræve at få tilbagebetalt af skattemyndighederne, eller om en sådan aftager skal kunne rette sin anmodning direkte til denne myndighed. Dette spørgsmål falder i tre led.
- 30 Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, om aftageren af en tjenesteydelse generelt kan anses for at være den person, som skal betale momsen i forhold til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor leveringen finder sted.
- 31 Det bemærkes herved, at det fremgår af sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra a), at »[m]erværdiafgiften påhviler [...] ved indenlandsk virksomhed [...] den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra en af de i litra b) omhandlede tjenesteydelser«. Artikel 21 indfører således en hovedregel, hvorefter momsen kun påhviler leverandøren, og hvor det er leverandøren, som har forpligtelser i forhold til skattemyndighederne. Undtagelser til denne regel er imidlertid udtømmende opregnet i samme bestemmelse, og Rådet for Den Europæiske Union kan med hjemmel i sjette direktivs artikel 27 vedtage andre undtagelser. Såfremt den afgiftspligtige levering af goder eller tjenesteydelser foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, kan medlemsstaterne træffe bestemmelse om, at afgiften påhviler en anden person, som kan være aftageren af de afgiftspligtige tjenesteydelser.

- 32 Selv om Reemtsma i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor den »reverse charge«-mekanisme, som er fastsat i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse, havde kunnet anmode om tilbagebetaling af moms i kraft af at være den, som momsen påhviler, skal det — som anført af generaladvokaten i punkt 77 i forslaget til afgørelse — bemærkes, at der i forbindelse med denne mekanisme består et forhold mellem Reemtsma og skattemyndighederne i etableringsmedlemsstaten, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, og ikke mellem Reemtsma og myndighederne i den medlemsstat, hvor selskabets leverandør fejlagtigt fakturerede og angav moms, nemlig Den Italiensk Republik.
- 33 Den første del af det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at det bortset fra de tilfælde, som er udtrykkeligt fastsat i sjette direktivs artikel 21, nr. 1, kun er leverandøren, der skal anses for at være momspligtig i forhold til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor leveringerne finder sted.
- 34 Den forelæggende ret ønsker for det andet oplyst, om det fælles momssystem samt principperne om neutralitet, effektivitet og ligebehandling er til hinder for en national lovning som den i hovedsagen omhandlede, der ikke indrømmer en aftager af tjenesteydelser en ret til tilbagebetaling af moms fra skattemyndighederne, hvor leverandøren ikke skyldte afgiften, men alligevel har betalt den til skattemyndigheden i den medlemsstat, hvor leveringen har fundet sted.
- 35 Det er Reemtsmas opfattelse, at effektivitetsprincippet indebærer, at den nationale lovgivning ikke hindrer udøvelse af retten til tilbagebetaling af de momsbeløb, som

er betalt i strid med den gældende lovgivning. Det nævnte princip kan nemlig blive tilsidesat som følge af leverandørens insolvens eller eventuelt modstridende domme mellem de civile domstole og skattedomstolene.

36 Kommissionen har derimod anført, at et skattesystem som det, der er indført i Italien, hvorefter det normalt kun er leverandøren, der kan anmode skattemyndighederne om tilbagebetaling af moms, og hvorefter en aftager af tjenesteydelser kan søge tilbagebetaling hos leverandøren efter de civile bestemmelser, er acceptabelt. Medlemsstaterne kan herved frit vælge den fremgangsmåde, de finder hensigtsmæssig for at sikre tilbagebetalingen, forudsat at effektivitetsprincippet overholdes. Dette princip kan således indebære, at aftageren skal kunne rette sit krav mod skattemyndighederne, hvis tilbagebetalingen i praksis viser sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig.

37 Det bemærkes herved, at det i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af afgifter tilkommer 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 (jf. i denne retning dom af 17.6.2004, sag C-30/02, *Recheio — Cash & Carry*, Sml. I, s. 6051, præmis 17, og af 6.10.2005, sag C-291/03, *MyTravel*, Sml. I, s. 8477, præmis 17).

38 Det skal endvidere bemærkes, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af urigtigt faktureret moms. Sjette direktiv fastlægger blot i artikel 20 de betingelser, der skal være opfyldt, for at fradrag

for indgående afgifter kan berigtiges hos den, der har modtaget de leverede goder eller tjenesteydelser. Under disse omstændigheder tilkommer det principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af urigtigt faktureret moms (jf. dommen i sagen Schmeink & Cofreth og Strobel, præmis 48 og 49).

- 39 Henset til den praksis, der er henvist til i de to foregående præmisser, bemærkes, at et system som det i hovedsagen omhandlede, hvorefter en leverandør, som fejlagtigt har betalt moms til skattemyndighederne, kan anmode om tilbagebetaling heraf, og hvorefter en aftager af tjenesteydelser over for leverandøren kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb, er i overensstemmelse med neutralitets- og effektivitetsprincippet. Et sådan system gør det nemlig muligt for nævnte aftager, som ved en fejl har måttet bære en fejlagtigt faktureret momsbyrde, at opnå tilbagebetaling af betalte beløb, som ikke skyldtes.
- 40 Det bemærkes desuden, at de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, efter fast retspraksis — når der ikke findes materielle fællesskabsbestemmelser — henhører under hver medlemsstats nationale retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi (jf. bl.a. dom af 16.5.2000, sag C-78/98, Preston m.fl., Sml. I, s. 3201, præmis 31, og af 19.9.2006, forenede sager C-392/04 og C-422/04, i-21 Germany og Arcor, Sml. I, s. 8559, præmis 57).
- 41 Som Kommissionen med rette har anført i denne henseende, kan disse principper indebære, at en aftager af tjenesteydelser kan rette sit krav om tilbagebetaling direkte

mod skattemyndighederne, hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, navnlig i tilfælde af leverandørens insolvens. Medlemsstaterne skal således indføre de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at aftageren kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet.

42 Den anden del af det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at principperne om neutralitet, effektivitet og ligebehandling ikke er til hinder for en national lovning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter alene leverandøren kan anmode om tilbagebetaling af beløb, som er betalt med urette i form af moms til skattemyndighederne, og hvorefter aftageren af tjenesteydelserne kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb over for leverandøren. Medlemsstaterne skal dog i de tilfælde, hvor tilbagebetaling af momsen bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, indføre de instrumenter, som er nødvendige for, at nævnte aftager kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet.

43 Den forelæggende ret ønsker for det tredje oplyst, om ækvivalens- og ligebehandlingsprincippet er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der alene giver aftageren ret til at sagsøge leverandøren, og ikke skattemyndighederne, skønt der i den nationale ordning om direkte beskatning, når det drejer sig om uberettiget opkrævning, findes situationer, hvor både skatteopkræveren og den skattepligtige kan sagsøge de nævnte myndigheder.

44 Det skal herved alene bemærkes, at forbuddet mod forskelsbehandling ifølge Domstolens faste praksis blot er det konkrete udtryk for det almindelige lighedsprincip inden for fællesskabsretten, hvorefter ensartede forhold ikke må

behandles forskelligt, og forskellige forhold ikke må behandles ensartet, medmindre en sådan forskellig behandling er objektivt begrundet (jf. bl.a. dom af 18.5.1994, sag C-309/89, Codorniu mod Rådet, Sml. I, s. 1853, præmis 26, og af 17.6.1997, sag C-354/95, National Farmers' Union m.fl., Sml. I, s. 4559, præmis 61).

- 45 I det foreliggende tilfælde er det direkte skattesystem som helhed ikke forbundet med momssystemet. Det følger heraf, at besvarelsen af den anden del af det andet spørgsmål ikke berøres af den nationale lovgivning om direkte beskatning.

Sagens omkostninger

- 46 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, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

- 1) **Artikel 2 og 5 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, skal fortolkes således, at den merværdiafgift, som ikke skyldes, men fejlagtigt er blevet faktureret hos ydelsesmodtageren og efterfølgende betalt til statskassen i den medlems-**

stat, hvor ydelsen er blevet præsteret, ikke kan tilbagebetales i henhold til disse bestemmelser.

- 2) Bortset fra de tilfælde, som er udtrykkeligt fastsat i sjette direktivs artikel 21, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47), er det kun leverandøren, der skal anses for at være merværdiafgiftspligtig i forhold til skattemyndighederne.

- 3) Principperne om neutralitet, effektivitet og ligebehandling er ikke til hinder for en national lovning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter alene leverandøren kan anmode om tilbagebetaling af beløb, som er betalt med urette i form af merværdiafgift til skattemyndighederne, og hvorefter aftageren af tjenesteydelserne kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af fejlagtigt betalte beløb over for leverandøren. Medlemsstaterne skal dog i de tilfælde, hvor tilbagebetaling af merværdiafgiften bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, indføre de instrumenter, som er nødvendige for, at nævnte aftager kan få tilbagebetalt den fejlagtigt fakturerede afgift, for således at overholde effektivitetsprincippet.

Dette svar påvirkes ikke af den nationale lovgivning om direkte beskatning.

Underskrifter