

BOCKEMÜHL

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 1 april 2004 *

I mål C-90/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Finanzamt Gummersbach

och

Gerhard Bockemühl,

angående tolkningen av artiklarna 18.1 och 22.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av

* Rättegångsspråk: tyska.

direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) och enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklade åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av domarna P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, A. Rosas och S. von Bahr (referent),

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och M. Lumma, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 11 september 2003 av: Finanzamt Gummersbach, företrätt av F. Fürst, i egenskap av ombud, Gerhard Bockemühl, företrädd av J.A. Nohl och C. Hesener, Steuerberater, och kommissionen, företrädd av K. Gross, biträdd av A. Böhlke,

och efter att den 23 oktober 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 22 november 2001 som inkom till domstolens kansli den 15 mars 2002, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor om tolkningen av artiklarna 18.1 och 22.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) och enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Finanzamt Gummersbach (nedan kallat Finanzamt) och Gerhard Bockemühl rörande Finanzamts vägran att låta Gerhard Bockemühl göra avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till tjänster som han har tillhandahållits. Frågorna avser i huvudsak de villkor för att utnyttja avdragsrätten som avses i artikel 18.1 i sjätte direktivet i de fall den skattskyldiga personen själv är betalningsskyldig för skatten på grund av att tjänsteleverantören är etablerad utanför det berörda landet.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

- 3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.
- 4 När det gäller tillhandahållande av tjänster skall platsen för den skattepliktiga transaktionen fastställas i enlighet med artikel 9 i direktivet. Av artikel 9.1 framgår att denna plats skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. I artikel 9.2 föreskrivs dock ett undantag från denna regel:

”a) Platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för

förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.

...

- e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

— Tillhandahållande av personal.

...”

5 Vad beträffar avdragsrätten föreskrivs följande i artikel 17.2 i sjätte direktivet:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

- a) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.

... ”

- 6 Artikel 18 om villkor för utnyttjande av avdragsrätten i samma direktiv lyder enligt följande:

”1. För att kunna utnyttja sin rätt till avdrag, skall en skattskyldig person:

- a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3,
- b) för avdrag enligt artikel 17.2 b inneha en införselhandling som uppger honom som mottagare eller importör och anger eller medger beräkning av det förfallna skattebeloppet,
- c) för avdrag enligt artikel 17.2 c iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat,

- d) när han skall betala skatt såsom kund eller köpare enligt artikel 21.1 iakttta de regler som har fastställts av varje medlemsstat,

...

3. Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2.

...”

- 7 Vad beträffar frågan om vilka personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt föreskrivs i artikel 21.1 a första stycket i sjätte direktivet att vid omsättning inom landets territorium skall den skattskyldiga person som verkställer det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller andra tjänster än sådana tjänster som avses i punkt b i samma artikel vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Dock innehåller artikel 21.1 a andra och tredje styckena i sjätte direktivet följande bestämmelse:

”När det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller tjänster verkställs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landets territorium, får medlemsstaterna införa regler varigenom skatten betalas av någon annan. Bland andra får ett skatteombud eller den för vars räkning det skattepliktiga tillhandahållandet av varor eller tjänster verkställs utses att vara denna andra person.

Dock skall skatten betalas av den till vilken varorna levereras när följande omständigheter föreligger:

...

— Den faktura som har utställts av den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landets territorium överensstämmer med artikel 22.3.

...”

- 8 Enligt artikel 21.1 b i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas in av köpare av sådana tjänster som avses i artikel 9.2 e när tjänsten utförs av en skattskyldig person etablerad utomlands.
- 9 I artikel 21.1 c anges att mervärdesskatt skall inbetalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller annan jämförlig handling.
- 10 Artikel 22.3 i sjätte direktivet innehåller följande bestämmelser:
- ”3. a) Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. ...

- b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt samt skatten för varje skattesats liksom också alla eventuella skattebefrielser.

...

- c) Medlemsstaterna skall fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura.

... ”

Nationella bestämmelser

- 11 Förbundsrepubliken Tyskland har i enlighet med artikel 21.1 i sjätte direktivet genom 51 § i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (genomförandeförordning om mervärdesskatt) (nedan kallad UStDV 1993) (BGBl. 1993 I, s. 565) föreskrivit att:

”(1) För följande skattepliktiga transaktioner skall mottagaren av tjänsten innehålla skatten för motprestationen och betala in den till Finanzamt:

1. Hantverkstjänster och övriga tjänster som tillhandahålls av ett företag som är etablerat utomlands.

...

- (3) Ett företag som är etablerat utomlands är ett företag som varken har sitt säte, hemvist, företagsledning eller dotterbolag inom landet eller i ett skattebefriat område. Den relevanta tidpunkten i detta avseende är då motprestationen utförs. För det fall det är ovisst om företaget uppfyller dessa villkor, får mottagaren av tjänsterna underlåta att innehålla och betala in skatten endast när företaget för mottagaren påvisar, genom ett intyg som upprättats av det Finanzamt som enligt skattereglerna är behörigt att beskatta företaget, att det inte är ett företag i den mening som avses i första meningen.

- (4) Motprestation i den mening som avses i punkt 1 utgörs av vederlaget med tillägg av mervärdesskatt.”

- 12 Genom 52 § andra och tredje styckena UStDV 1993 har dock vissa undantag från skyldigheterna enligt 51 § införts:

- ”(2) Mottagaren av tjänsten är inte skyldig att innehålla och inbetala skatt för den tjänst som tillhandahållits av företaget:

1. när företaget inte har lämnat någon faktura med separat angivelse av skatten, och

2. när mottagaren av tjänsten, för det fall separat angivelse av skatten har lämnats, kan göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på denna skatt.

- (3) För att villkoret i andra stycket punkt 2 skall vara uppfyllt är det inte nödvändigt att det företag som har tillhandahållit tjänsten är behörigt att ange skatten separat.

... ”

Bakgrund till tvisten och tolkningsfrågor

- 13 Gerhard Bockemühl driver ett byggbolag i Tyskland. Under det aktuella året hade han anlitat engelska byggarbetare som hade ställts till hans förfogande av ett bolag som uppträdde under namnet Jaylink Bau Ltd Building Contractors. Bolaget hade en kontaktadress i Nederländerna.

- 14 Gerhard Bockemühl mottog fakturor från bolaget i fråga för det byggarbete som hade utförts av de engelska byggarbetarna. På fakturorna angavs ett engelskt registreringsnummer för mervärdesskatt. En viss adress i London angavs på fakturorna för perioden den 14 december 1994–22 mars 1995, varefter en annan Londonadress angavs på fakturorna för perioden 29 mars 1995–19 juli 1995. Det angavs för övrigt att fakturorna avsåg utförande av arbeten, trots att det i själva verket rörde sig om tillhandahållande av personal.

- 15 Enligt de undersökningar som genomfördes av Bundesamt für Finanzen existerade det ett bolag med företagsnamnet Jaylink Building Contractors Ltd, som hade registrerats i det engelska handelsregistret den 21 maj 1992 och som hade sitt säte på den adress som angavs på de första fakturorna. Bolaget stod inte med i de lokala telefonkatalogerna.
- 16 Fakturorna innehöll ingen uppgift om mervärdesskatt, men var däremot försedda med följande text: "Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart" (nollskattesats, 52 § UStDV enligt överenskommelse). Finanzamt konstaterade emellertid efter en skattekontroll att de fakturerade tjänsterna inte hade tillhandahållits av det bolag vars namn angavs på fakturorna, utan av ett okänt tredje bolag. Finanzamt förklarade således genom besked om uppbörd av mervärdesskatt av den 23 augusti 1996 att Gerhard Bockemühl i egenskap av mottagare av tjänsterna var skyldig att betala 17 219,17 DEM i mervärdesskatt för de skattepliktiga transaktionerna i fråga.
- 17 Gerhard Bockemühl väckte talan vid Finanzgericht Köln (Tyskland) som upphävde det ifrågavarande beskedet, liksom även det därpå följande beslutet av den 27 mars 1997 efter begäran om omprövning, med motiveringen att det inte förelåg "rimliga skäl att betvivla att utställaren av fakturan var den näringsidkare som hade tillhandahållit tjänsterna".
- 18 Finanzamt överklagade denna dom till Bundesfinanzhof och gjorde gällande att villkoren för att tillämpa den nollskattesats som avses i 52 § andra stycket punkt 2 UStDV 1993 inte var uppfyllda eftersom det rådde oklarhet om tjänstleverantörens identitet. Gerhard Bockemühl var således solidariskt betalningsansvarig för skatten.
- 19 Enligt beslutet om hänskjutande ersattes det förfarande för källbeskattning som föreskrivs i 51 § och följande §§ UStDV 1993 den 1 januari 2002 av ett

förfarande som innebär att mottagaren av en tjänst är betalningsskyldig för skatten, på grund av att källbeskattningsförfarandet inte var förenligt med reglerna i gemenskapsrätten. Den hänskjutande domstolen anser dock att dessa paragrafer i UStDV 1993 fortfarande skall tillämpas på det aktuella året i den mån de kan tolkas i enlighet med gemenskapsrättens regler.

- 20 För att se till att de relevanta nationella bestämmelserna tillämpas i enlighet med sjätte direktivet i förevarande fall anser den hänskjutande domstolen att de ifrågavarande tjänsterna har tillhandahållits av en skattskyldig person etablerad utomlands och att platsen för tillhandahållandet är belägen i Tyskland, antingen med stöd av artikel 9.2 a i sjätte direktivet beträffande tjänster som har samband med fast egendom, eller med stöd av artikel 9.2 e i samma direktiv beträffande tillhandahållande av personal. Enligt den sistnämnda bestämmelsen är Förbundsrepubliken Tyskland skyldig att i enlighet med artikel 21.1 b i sjätte direktivet betrakta Gerhard Bockemühl som betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenkap av mottagare av tjänsten.

- 21 När det gäller avdragsrätten, enligt vad som föreskrivs i 52 § andra stycket punkt 2 UStDV 1993, anser den hänskjutande domstolen att eftersom Gerhard Bockemühl har använt sig av de ifrågavarande tjänsterna i samband med sina skattepliktiga transaktioner skall han ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen anser dock att viss osäkerhet råder kring villkoren för avdragsrätten och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tre tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Måste en mottagare av tjänster som enligt artikel 21.1 i direktiv 77/388/EEG är betalningsskyldig för skatt och mot vilken betalningskrav framställts,

förfoga över en faktura som är utställd i enlighet med artikel 22.3 i direktivet för att kunna utnyttja avdragsrätten enligt artikel 18.1 a i direktivet?

- 2) För det fall den första frågan skall besvaras jakande, vilka uppgifter skall då fakturan innehålla? Har det någon menlig inverkan att det i stället för tillhandahållande av personal anges att det är det av denna personal utförda arbetet som utgör tjänsten?

- 3) Vilka rättsliga följder får den omständigheten att det inte går att kontrollera att det verkligen är den som har ställt ut fakturan som har tillhandahållit de fakturerade tjänsterna?”

Den första och den andra frågan

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, som skall behandlas tillsammans, för att få klarhet i huruvida, i ett fall med omvänd skattskyldighet den avdragsrätt som tillkommer en skattskyldig person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa endast kan utnyttjas om den berörda personen besitter en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet. För det fall denna fråga skall besvaras jakande önskar den hänskjutande domstolen för det andra få det preciserat för sig vilka uppgifter denna faktura måste innehålla samt, i synnerhet, om mervärdesskattebeloppet och tjänsteleverantörens namn och adress måste anges och om ett oriktigt betecknande av de aktuella tjänsterna rättsligt påverkar avdragsrätten.

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 23 Enligt den tyska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som är de enda som har inkommit med skriftliga yttranden, står det klart att artikel 18.1 a i sjätte direktivet är tillämplig i förevarande fall. De har framhållit att bestämmelsen innehåller en uttrycklig skyldighet, nämligen den att inneha en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet, och att inga undantag kan göras från denna skyldighet.
- 24 Den tyska regeringen anser att även om mottagaren av en tjänst själv är mervärdesskattegäldenär utgör denna överflyttning av skulden till mottagaren av tjänsten inget mer än ett annat sätt att uppbära mervärdesskatten, och kan inte ha någon inverkan på villkoren för avdragsrätten.
- 25 Kommissionen har dessutom gjort gällande att denna lösning följer systematiken i artikel 21.1 i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse skall mervärdesskatten, för det fall leveransen har utförts av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landets territorium, betalas av mottagaren av varan endast om fakturan överensstämmer med artikel 22.3 i sjätte direktivet.
- 26 Kommissionen har dessutom hänvisat till de ändringar som gjorts genom rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (EGT L 15, 2002, s. 24). Kommissionen har framhållit att det anges i artikel 22.3 i sjätte direktivet i dess ändrade lydelse att fakturan, vid befrielse från skatt eller när kunden är skyldig att betala skatt, skall innehålla en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i sjätte direktivet eller till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen är skattebefriad eller föremål för förfarandet för omvänd skattskyldighet.

- 27 Den tyska regeringen har vidare konstaterat att fakturan, från skatteförvaltningssynpunkt, fyller en viktig dokumenterande funktion, eftersom den innehåller kontrollerbara uppgifter på grundval av vilka det kan fastställas vilket belopp som kan dras av för ingående mervärdesskatt, när medlemsstaten för vissa tjänster har föreskrivit undantag från avdragsrätten.
- 28 Som svar på en skriftlig fråga från domstolen har såväl Finanzamt som den tyska regeringen och kommissionen anfört att bestämmelserna i artikel 18.1 a och 18.1 d i sjätte direktivet skall tillämpas kumulativt, vilket innebär att vid omvänd skattskyldighet skall en skattskyldig person iaktta de regler som medlemsstaterna har fastställt med stöd av den valmöjlighet som de har enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet. Denna bestämmelse ger således inte medlemsstaterna någon möjlighet att föreskriva undantag som mildrar de villkor som föreskrivs i artikel 18.1 a i sjätte direktivet.
- 29 I vilket fall som helst har kommissionen konstaterat att det i artikel 18.1 d i sjätte direktivet uttryckligen hänvisas till tillämpningen av artikel 21.1 i samma direktiv, i vilken det föreskrivs att det för överflyttning av skatteskulden krävs att ”fakturan som har utställts av den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landets territorium överensstämmer med artikel 22.3”. Följaktligen innebär artikel 18.1 d ingen ändring av kravet på innehav av en faktura.
- 30 Vad beträffar frågan huruvida fakturan skall innehålla uppgift om det aktuella mervärdesskattebeloppet, anser såväl den tyska regeringen som kommissionen att både innebörden av och syftet med artikel 22.3 b i sjätte direktivet talar för att denna bestämmelse skall tolkas restriktivt i fall där mottagaren av en tjänst också är mervärdesskattegäldenär och att kravet på en särskild uppgift om mervärdesskatt inte skall tillämpas.

- 31 Den tyska regeringen har framfört flera skäl till stöd för detta argument. För det första skall mottagaren av tjänsten, i egenskap av mervärdesskattgäldenär, själv beräkna den mervärdesskatt som han är skyldig att erlägga, utan att behöva förlita sig på de uppgifter som anges på den faktura som har utställts av det bolag som tillhandahållit tjänsten. För det andra skulle ett särskilt angivande av mervärdesskatten innebära att förutom mottagaren av tjänsten, även leverantören skulle vara betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt artikel 21.1 c i sjätte direktivet, vilket skulle vara oförenligt med sjätte direktivets andemening. För det tredje har den tyska regeringen med hänvisning till artikel 22.3 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 2001/115, påpekat att det därigenom införda systemet innehåller regler som gör det överflödigt att särskilt ange mervärdesskattebeloppet.
- 32 Enligt kommissionen skall det anses att en sådan överflyttning av skatteskulden behandlas som ett fall av skattebefrielse i artikel 22.3 b i sjätte direktivet. Annars skulle utställaren av fakturan enligt artikel 21.1 c i sjätte direktivet bli betalningsskyldig för mervärdesskatt redan av det skälet att han har angett mervärdesskatten på sin faktura, utan att mottagaren av tjänsten kan göra gällande sin rätt till avdrag för skatten i fråga. Kommissionen har sålunda dragit slutsatsen att om mottagaren av tjänsten är betalningsskyldig för mervärdesskatt räcker det att på fakturan ange detta eller hänvisa till den bestämmelse som ligger till grund härför.
- 33 När det gäller leverantörens namn och adress har den tyska regeringen först och främst hänvisat till domstolens dom av den 14 juli 1988 i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme et EGI (REG 1998, s. 4517), punkt 17, och av den 17 september 1997 i mål C-141/96, Langhorst (REG 1997, s. I-5073), punkt 17. Ovannämnda regering anser att även om medlemsstaterna inte enligt artikel 22.3 c i sjätte direktivet eller domstolens rättspraxis är skyldiga att kräva sådana uppgifter, har de inte desto mindre befogenhet att göra så.
- 34 Kommissionen anser att det följer av domen av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), vilken enligt kommissionen

medför befogenhet att kontrollera att den skattepliktiga transaktionen verkligen ägt rum, att det med fakturans hjälp måste vara möjligt att identifiera den skattskyldiga personen, dennes namn och adress, samt den ifrågavarande transaktionen.

- 35 Den tyska regeringen anser att medlemsstaterna skall kunna kräva att det med precision anges på fakturan av vilken art tjänsten är för att mervärdesskatt skall kunna uppbäras med rätt belopp och för att bedrägeri skall kunna förhindras.
- 36 Kommissionen anser att eftersom fakturan utgör huvudinstrumentet för att kontrollera att mervärdesskatten tillämpas på rätt sätt skall beskrivningen av den fakturerade transaktionen vara tillräckligt precis för att det därav skall kunna utläsas vilken typ av transaktion det rör sig om, huruvida transaktionen är skattepliktig, på vilken plats den har genomförts och, i förekommande fall, vem den skattskyldiga personen är.

Domstolens svar

- 37 Domstolen konstaterar inledningsvis, såsom även generaladvokaten har påpekat i punkt 37 i sitt förslag till avgörande, att en person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av varor eller tjänster kan åberopa den avdragsrätt som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Detta bekräftas av senare ändringar av denna bestämmelse genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18), varigenom skillnader mellan olika språkversioner i detta hänseende har undanröjts.

- 38 Vidare utgör den rätt till avdrag som avses i artikel 17 i sjätte direktivet enligt fast rättspraxis en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43).
- 39 Avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen neutralitet i skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka verksamhetens syften och resultat är, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt (se bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, och i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 44).
- 40 När det gäller villkoren för utnyttjandet av avdragsrätten är den allmänna regeln enligt artikel 18.1 a i sjätte direktivet att en skattskyldig person skall inneha en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3 för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag enligt artikel 17.2 a.
- 41 För det fall det är mottagaren av tjänsterna som är betalningsskyldig för mervärdesskatt i enlighet med artikel 21.1 i sjätte direktivet, anges det emellertid i artikel 18.1 d i samma direktiv att denna person är skyldig att iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.
- 42 Domstolen konstaterar att det framgår av beslutet om hänskjutande att Gerhard Bockemühl i princip har rätt att utnyttja avdragsrätten i egenskap av betalningsskyldig för mervärdesskatt. Han förfogar dock inte över någon faktura som är utställd i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet.

- 43 Under dessa omständigheter uppstår frågan huruvida, i ett fall med omvänd skattskyldighet såsom det förevarande, det endast är artikel 18.1 d i sjätte direktivet som är tillämplig eller om, såsom den tyska regeringen, Finanzamt och kommissionen har hävdat, även artikel 18.1 a i samma direktiv är tillämplig.
- 44 Härvid skall det påpekas att artikel 22.3 i sjätte direktivet, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet, inte uttryckligen avsåg förfarandet för omvänd skattskyldighet. Såsom den tyska regeringen och kommissionen har visat i sina yttranden, ger tillämpningen av denna bestämmelse inom ramen för ett sådant förfarande upphov till tolkningssvårigheter avseende bland annat kravet på att ange mervärdesskattebeloppet som ett villkor för att få utnyttja avdragsrätten (se punkterna 30–32 i förevarande dom). Trots att omvänd skattskyldighet nämns i de ändringar av artikel 22.3 b i sjätte direktivet som införts genom direktiv 2001/115, vilket anges i punkt 26 i förevarande dom, är det för övrigt ändock så att artikel 22 i sjätte direktivet avseende faktureringskyldigheten inte handlar om villkoren för avdragsrätt.
- 45 Vad beträffar kommissionens argument om systematiken i artikel 21.1 a tredje stycket i sjätte direktivet, i den del det där föreskrivs att mervärdesskatten, när leveransen av varor utförs av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landets territorium, skall betalas av mottagaren endast om fakturan överensstämmer med artikel 22.3 i sjätte direktivet, påpekar domstolen att artikel 21.1 a tredje stycket i sjätte direktivet endast innehåller en uppräknning av de omständigheter under vilka mottagaren av en varuleverans kan utses till att vara betalningsskyldig för mervärdesskatt.
- 46 Det är av ett liknande skäl som det inte är möjligt att godta kommissionens argument att artikel 18.1 d i sjätte direktivet tycks lämna kravet på innehav av en faktura oförändrat, eftersom det i denna artikel uttryckligen hänvisas till tillämpningen av artikel 21.1 i samma direktiv och eftersom det enligt

artikel 21.1 a tredje stycket krävs att "[d]en faktura som har utställts av den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landets territorium överensstämmer med artikel 22.3" för att skatteskulden skall överflyttas. Såsom anges i föregående punkt i förevarande dom innehåller artikel 21.1 a tredje stycket i sjätte direktivet endast en uppräknning av de omständigheter under vilka mottagaren av en varuleverans kan utses till att vara betalningsskyldig för mervärdesskatt.

47 Domstolen konstaterar således att bestämmelserna i artikel 18.1 a och 18.1 d i sjätte direktivet skall tolkas så, att endast artikel 18.1 d är tillämplig i ett förfarande för omvänd skattskyldighet såsom det förevarande. Sålunda behöver en skattskyldig person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa inte inneha en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet för att kunna utnyttja sin avdragsrätt, och han är endast skyldig att iaktta de regler som har fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som den har enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet.

48 Denna tolkning stöds för övrigt av artikel 18.1 c i sjätte direktivet där det med samma ord som används i artikel 18.1 d anges att det krävs att den skattskyldiga personen iakttar de regler som har fastställts av varje medlemsstat. Den förstnämnda bestämmelsen är tillämplig vid uttagsbeskattning, där det är logiskt att avdragsrätten inte förutsätter något innehav av en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet.

49 Visserligen innebär valmöjligheten enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet att medlemsstaterna kan fastställa regler om utnyttjandet av avdragsrätten vid omvänd skattskyldighet. Denna befogenhet måste emellertid utövas med iakttagande av ett av de mål som eftersträvas med sjätte direktivet och som består i att säkerställa uppbördens av mervärdesskatt och skattemyndighetens

kontroll därav (se, angående artikel 22.3 c i sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet Langhorst, punkt 17). Dessutom kan denna befogenhet endast utnyttjas i den mån införandet av sådana regler inte gör det praktiskt taget omöjligt eller överdrivet svårt att utnyttja avdragsrätten på grund av reglernas antal eller deras teknikalitet (se, angående artikel 22.3 b i sjätte direktivet, jämförd med artikel 18. 1 a i samma direktiv, domen i det ovannämnda målet Jeunehomme, punkt 17).

- 50 Sålunda bör införandet och omfattningen av de regler som en person enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet skall iaktta för att kunna utnyttja avdragsrätten inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att det skall kunna kontrolleras att det berörda förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt.
- 51 I detta sammanhang har en faktura visserligen en viktig dokumenterande funktion eftersom den kan innehålla kontrollerbara uppgifter. Vid omvänd skattskyldighet är det dock just kontrollerbara uppgifter som skall ligga till grund för bedömningen att en viss skattskyldig person i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för mervärdesskatt och för fastställandet av mervärdesskattebeloppet. Om skatteförvaltningen förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den skattskyldiga personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av tjänsten i fråga, kan den inte uppställa sådana ytterligare villkor för den skattskyldiga personens rätt att göra avdrag för mervärdesskatten som kan leda till att denna rätt över huvud taget inte blir utnyttjad.
- 52 När en skattskyldig person i egenskap av mottagare av tjänster är utsedd till betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster, kan skatteförvaltningen således inte såsom ett ytterligare villkor för att få utnyttja avdragsrätten kräva att han skall förfoga över en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet. Ett sådant krav skulle nämligen leda till att den skattskyldiga personen å ena sidan var betalningsskyldig för den ifrågakarande mervärdesskatten i egenskap av mottagare av tjänster, men å andra sidan riskerade att inte kunna göra avdrag för denna skatt.

- 53 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den första frågan besvaras så att en skattskyldig person som, inom ramen för ett förfarande för omvänd skattskyldighet, i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdeskatt som är hänförlig till dessa tjänster i enlighet med artikel 21.1 i sjätte direktivet, inte är tvungen att inneha en faktura som är utställd i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet för att kunna utnyttja sin avdragsrätt.
- 54 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas skäl att besvara den andra frågan.

Den tredje frågan

- 55 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas skäl att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

- 56 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och kommissionen, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 22 november 2001 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

En skattskyldig person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalnings-skyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster i enlighet med artikel 21.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 med sikte på avskaffandet av fiskala gränser och enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt, är inte tvungen att inneha en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i det förstnämnda direktivet för att kunna utnyttja sin avdragsrätt.

Jann

Rosas

von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 1 april 2004.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande