

61996J0141

Domstolens Dom af 17. september 1997. - Finanzamt Osnabrück-Land mod Bernhard Langhorst. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Merværdiafgift - Fortolkning af artikel 21, nr. 1, litra c), og artikel 22, stk. 3, litra c), i sjette direktiv 77/388/EØF - Dokument, der kan anses for svarende til en faktura - Kreditnota, der er udstedt af køberen, og som sælgeren ikke har gjort indsigelse mod for så vidt angår det deri anførte afgiftsbeløb. - Sag C-141/96.

Samling af Afgørelser 1997 side I-05073

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fradrag for indgående afgift - afgiftspligtige personers forpligtelser - besiddelse af en faktura - faktura - begreb - kreditnota udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne - omfattet - betingelser - indsigelse fra den afgiftspligtige person mod det anførte beløb - foreligger ikke - uden betydning

[Raadets direktiv 77/388, art. 21, nr. 1, litra c), og art. 22, stk. 3, litra c)]

Sammendrag

I medfør af artikel 22, stk. 3, litra c), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter kan medlemsstaterne anse en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for et »dokument, der svarer til en faktura«, saafremt den indeholder de angivelser, der i direktivet er foreskrevet for fakturaer, saafremt den er udstedt med samtykke fra den afgiftspligtige person, der leverer goderne eller præsterer tjenesteydelserne, og saafremt denne kan goere indsigelse mod det i notaen anførte merværdiafgiftsbeløb. I denne situation kan den afgiftspligtige, som er tillagt en saadan kontrolbeføjelse, nemlig betragtes som ophavsmand til kreditnotaen, selv om den er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne.

En afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en saadan nota er anført et større merværdiafgiftsbeløb end det, der skyldes paa grundlag af de afgiftspligtige

transaktioner, maa i oevrigt betragtes som den person, der har anfoert dette beloeb, og han er foelgelig forpligtet til at betale det angivne beloeb i medfoer af artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv. En anden fortolkning kunne give mulighed for eventuel svig eller svigagtige aftaler til skade for funktionsdygtigheden af det faelles merværdiafgiftssystem og for dettes formaal, som er at sikre opkraevningen af merværdiafgiften og myndighedernes kontrol med denne.

Parter

I sag C-141/96,

angaaende en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Finanzamt Osnabrueck-Land

mod

Bernhard Langhorst,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 21, nr. 1, litra c), og artikel 22, stk. 3, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

sammensat af praesidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformaendene G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), J.L. Murray og L. Sevón samt dommerne P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm og M. Wathelet,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- den tyske regering ved afdelingschef E. Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget

- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ridley, Treasury Solicitor's Department, som befuldmaegtiget, og barrister S. Lee

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. Sack, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 15. april 1997 er afgivet mundtlige indlaeg af den tyske regering ved E. Roeder, af den graeske regering ved konsulent hos statens advokat, V. Kontolaimos og kommitteret hos viceudenrigsministeren, A. Rokofyllou, som befuldmaegtigede, af Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ridley og barrister S. Richards og af Kommissionen ved J. Sack,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 27. maj 1997,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 14. marts 1996, indgaaet til Domstolen den 29. april 1996, har Bundesfinanzhof i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 21, nr. 1, litra c), og artikel 22, stk. 3, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse spoergsmaal er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Osnabrueck-Land (herefter »Finanzamt«) og Bernhard Langhorst angaaende spoergsmaalet om, hvorvidt sidstnaevnte er pligtig at betale det beloeb i mervaerdiafgift (herefter »moms«), der er anfoert i en kreditnota, som er udstedt af en kunde, og som han ikke har gjort indsigelse mod, selv om beloebet er stoerre end det, der skyldtes paa grundlag af de afgiftspligtige transaktioner.

Sjette direktiv

3 Artikel 21, nr. 1, litra a) og c), i sjette direktiv bestemmer:

»Mervaerdiafgiften paahviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

a) 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 ...

...

c) enhver person, som anfoerer mervaerdiafgiften paa en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.«

4 Artikel 22, stk. 3, i sjette direktiv bestemmer endvidere:

»3. a) 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.

Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, foer leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet.

b) Fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser.

c) Medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.«

Tysk lovgivning

5 § 14, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz af 26. november 1979, som ændret ved lov af 18. august 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«), bestemmer:

»(1) Saafremt en erhvervsdrivende foretager leveringer eller præsterer andre skattepligtige ydelser i medfør af § 1, stk. 1, nr. 1, er han berettiget til - og, hvis han udfører transaktionerne for en anden erhvervsdrivende og for dennes virksomhed, på dennes anmodning forpligtet til - at udstede fakturaer, hvori afgiftsbeløbet er særskilt angivet. Disse fakturaer skal indeholde følgende angivelser:

1. navn og adresse på den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen

2. modtagerens navn og adresse

3. den leverede genstands mængde og normalt anvendte handelsbetegnelse eller den anden ydelses art og omfang

4. tidspunktet for leveringen eller for den anden ydelse

5. vederlaget for leveringen eller for den anden ydelse (§ 10)

6. afgiftsbeløbet, der skal betales af vederlaget (nr. 5).

...«

6 § 14, stk. 2, i UStG bestemmer endvidere:

»Saafremt en erhvervsdrivende i en faktura for en levering eller en anden ydelse særskilt har angivet et højere momsbeløb end det, som det påhviler ham at betale efter nærværende lov, er han ogsaa forpligtet til at betale det overskydende beløb. Saafremt han berigtiger afgiftsbeløbet over for modtageren, finder § 17, stk. 1, anvendelse.«

7 Lovens § 14, stk. 5, har følgende indhold:

»Som faktura anses endvidere en kreditnota, naar en erhvervsdrivende anvender den til at afregne en levering eller en anden afgiftspligtig ydelse, der er foretaget for ham. Der foreligger en kreditnota, naar følgende betingelser er opfyldt:

1. Den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen (modtageren af kreditnotaen), skal i medfør af stk. 1 være berettiget til at angive afgiftsbeløbet særskilt i en faktura.

2. Udstederen og modtageren af kreditnotaen skal være enige om, at leveringen eller ydelsen afregnes ved hjælp af en kreditnota.

3. Kreditnotaen skal indeholde de i stk. 1, andet punktum, foreskrevne angivelser.

4. Kreditnotaen skal være stilet til den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen.

Det foerste og det andet punktum i naervaerende stykke finder tilsvarende anvendelse, saafremt en kreditnota udstedes af en erhvervsdrivende til fuld eller delvis afregning for en levering eller en anden afgiftspligtig ydelse, som endnu ikke er foretaget. Kreditnotaens virkning som faktura opfoerer, saafremt modtageren goer indsigelse mod den deri angivne afgift.«

De faktiske omstaendigheder i hovedsagen

8 Bernhard Langhorst, der er landmand, angav den omsaetning, han havde opnaaet i 1985, som er det i naervaerende sag omhandlede aar, efter at han med hjemmel i § 24, stk. 4, i UStG havde valgt en beskatning efter en afgiftssats paa 7% i stedet for satsen paa 13%, som er fastsat i lovens § 24, stk. 1, foerste punktum.

9 Nogle kreaturhandlere, som Bernhard Langhorst havde leveret fedesvin til, og som var uvidende om det ovennaevnte forhold, tilstillede ham kreditnotaer med saerskilt angivelse af moms, der var beregnet efter satsen paa 13%. Bernhard Langhorst gjorde i foerste omgang ikke indsigelse mod det momsbeloeb, der var anfoert i disse notaer.

10 Bernhard Langhorst anlagde senere sag ved Niedersaechsisches Finanzgericht, som den 10. oktober 1989 afsagde dom, hvorved momsbeloebet blev nedsat. Ved appelskrift af 27. januar 1992, med tillæg af 26. marts 1992, har Finanzamt indbragt denne dom for Bundesfinanzhof ved en revisionsanke.

11 Bundesfinanzhof har i forelaeggelseskendelsen anfoert, at nedsaettelsen af momsen er blevet beregnet korrekt af Niedersaechsisches Finanzgericht, men at der dog muligvis kan gives Finanzamt medhold i appellen, saafremt det i medfoer af § 14, stk. 2, foerste punktum, i UStG paahviler Bernhard Langhorst at betale hele det momsbeloeb, der er angivet saerskilt i kreditnotaerne, herunder de yderligere beloeb, der ikke har noget grundlag i afgiftspligtige transaktioner.

12 Bundesfinanzhof har imidlertid understreget, at § 14, stk. 2, i UStG efter ordene udtrykkeligt fastslaar, at den hoejere afgift alene skal betales af den leverandoer, som har angivet det hoejere momsbeloeb saerskilt i fakturaen. I den foreliggende sag er det imidlertid ikke leverandoeren, Bernhard Langhorst, men kunderne, dvs. kreaturhandlerne, som har udstedt det dokument, hvori der angives et hoejere momsbeloeb. Bundesfinanzhof har endvidere anfoert, at man i det omfang, hvor den af kreaturhandlerne udstedte kreditnota tjener som en faktura, paa grundlag af hvilken de saaledes kan fratraekke et momsbeloeb, der reelt ikke er berettiget, kunne haevde, at Bernhard Langhorst er forpligtet til at betale dette momsbeloeb, eftersom han ikke har gjort indsigelse mod det.

13 Bundesfinanzhof anser det for tvivlsomt, om en saadan fortolkning af § 14, stk. 2, i UStG er i overensstemmelse med bestemmelserne i faelleskabsretten og navnlig med artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv, hvorefter merværdiafgiften paahviler enhver person, som anfoerer den paa en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, saavel som med artikel 22, stk. 3, litra c), i det naevnte direktiv, som tillægger medlemsstaterne beføjelsen til at fastsaette de kriterier, ifoelge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura, men som ikke udtrykkeligt sidestiller kreditnotaer, som er udstedt af kunder, med fakturaer udstedt af den afgiftspligtige. Bundesfinanzhof har herefter besluttet at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praedjudicielle spoergsmaal:

»1) Er der i artikel 22, stk. 3, litra c), i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388/EOEF) hjemmel for, at en kreditnota i den i § 14, stk. 5, i Umsatzsteuergesetz 1980 anvendte betydning betragtes som en faktura eller et dokument, der tjener som faktura [artikel 21, nr. 1, litra c), i direktiv 77/388/EOEF]?

2) Saafremt spoergsmaal 1 besvares bekræftende: Er der i artikel 21, nr. 1, litra c), i direktiv 77/388/EOEF hjemmel for, at den, som tager imod en kreditnota med et hoejere afgiftsbeloeb end det, der skyldes paa grundlag af den afgiftspligtige transaktion, uden at goere indsigelse mod det afgiftsbeloeb, der er anfoert i kreditnotaen, betragtes som den, der anfoerer mervaerdiafgiften paa en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, og som denne mervaerdiafgift derfor paahviler?

3) Kan modtageren af en kreditnota under de i spoergsmaal 2 anfoerte omstaendigheder paaberaabe sig artikel 21, nr. 1, litra c), i direktiv 77/388/EOEF, saafremt der paa grundlag af den mervaerdiafgift, der er anfoert i kreditnotaen, som skyldig afgift afkraeves ham et beloeb, der svarer til forskellen mellem den i notaen anfoerte afgift og den afgift, der skyldes paa grundlag af de afgiftspligtige transaktioner?»

14 Det anfoeres i forelaeggelseskendelsen, at det tredje spoergsmaal kun skal besvares, saafremt det andet spoergsmaal besvares benægtende.

Det foerste spoergsmaal

15 Med det foerste spoergsmaal oensker den nationale ret reelt fastslaaet, om medlemsstaterne med hjemmel i artikel 22, stk. 3, litra c), i sjette direktiv kan anse en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for »et dokument, der svarer til en faktura«.

16 Det skal indledningsvis bemaerkes, at det praeciseres i artikel 22, stk. 3, litra a), i sjette direktiv, at en faktura eller et andet tilsvarende dokument skal udstedes af enhver afgiftspligtig person for leveringer af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige, og ifoelge artikel 22, stk. 3, litra b), skal fakturaen eller det andet tilsvarende dokument »indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser«.

17 Efter saaledes at have fastlagt minimumsbetingelserne vedroerende de angivelser, der er pligt til at anfoere i fakturaen eller i det dokument, der svarer til den, overlader artikel 22, stk. 3, i litra c) det helt til medlemsstaterne at fastsaette de kriterier, ifoelge hvilke et saadant dokument kan anses for at svare til en faktura. Denne befoejelse skal dog udoeves i overensstemmelse med et af sjette direktivs formaal, nemlig at sikre opkraevningen af moms og myndighedernes kontrol med denne (jf. hertil dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, praemis 16 og 17, og af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257, praemis 24).

18 Det skal herefter undersoeges, om en kreditnota, der, ligesom det er tilfaeldet i hovedsagen, indeholder de paabudte angivelser i henhold til direktivets artikel 22, stk. 3, litra b), kan anses for at svare til en faktura, selv om den er udstedt af modtageren af goderne og tjenesteydelserne, idet bemaerkes, at det i den paagaeldende nationale bestemmelse foreskrives, at udstederen og modtageren af kreditnotaen skal have vaeret enige om, at leveringen eller ydelsen skal afregnes ved haelp af en kreditnota, at denne skal have vaeret stilet til den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen, og at kreditnotaen ikke laengere kan tjene som faktura, saafremt modtageren goer indsigelse mod den deri angivne afgift.

19 Det skal i denne henseende bemaerkes, at artikel 22, stk. 3, litra a), i sjette direktiv vedroerer den normale situation, dvs. at den afgiftspligtige person, der leverer goder eller praesterer tjenesteydelser, udsteder en faktura eller et andet tilsvarende dokument.

20 Det bemaerkes imidlertid, at eftersom formaalet med denne bestemmelse - saaledes som det er understreget af generaladvokaten i punkt 29 ff. i forslaget til afgoerelse - er at sikre den noejagtige opkraevning af afgiften og at undgaa svig, er der intet til hinder for, at det omhandlede dokument udstedes af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, forudsat at det indeholder de angivelser, der er foreskrevet for fakturaen, og at den afgiftspligtige person, der leverer goderne eller praesterer tjenesteydelserne, er blevet sat i stand til om noedvendigt at anmode om berigtigelse af indholdet.

21 I denne situation kan den afgiftspligtige, eftersom han er tillagt den omtalte kontrolbefoejelse, betragtes som ophavsmand til dokumentet, hvis udfaerdigelse han saa at sige har delegeret til sin kunde. Kreditnotaen opfylder saaledes den funktion at dokumentere den afgiftspligtige persons rettigheder og forpligtelser vedroerende moms, da den indeholder de samme oplysninger som den traditionelle faktura, og da den afgiftspligtige har ret til at godkende dens indhold.

22 Det bemaerkes, saaledes som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering med foeje har anfoert, at en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, i mange tilfaelde er den bedste maade til at aflaegge regnskab for foretagne leveringer eller ydelser, i det omfang hvor modtageren af goderne eller tjenesteydelserne alene er i stand til at fastslaa, hvorvidt disse er i overensstemmelse med kontraktens bestemmelser.

23 Paa baggrund heraf kan den omstaendighed, at artikel 22, stk. 3, litra a), i sjette direktiv kun paalaegger den afgiftspligtige person, der leverer goder eller praesterer tjenesteydelser, at udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument, ikke medfoere, at medlemsstaterne ikke kan anse et dokument for svarende til en faktura, blot fordi det er blevet udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne.

24 Det foerste spoergsmaal skal herefter besvares saaledes, at medlemsstaterne i medfoer af artikel 22, stk. 3, litra c), i sjette direktiv kan anse en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for et »dokument, der svarer til en faktura«, saafremt den indeholder de angivelser, der i det naevnte direktiv er foreskrevet for fakturaer, saafremt den er udstedt med samtykke fra den afgiftspligtige person, der leverer goderne eller praesterer tjenesteydelserne, og saafremt denne kan goere indsigelse mod det i notaen anfoerte momsbeloeb.

Det andet spoergsmaal

25 Med det andet spoergsmaal oensker den forelaeggende ret oplyst, om en afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en kreditnota, der tjener som faktura, er anfoert et stoerre momsbeloeb end det, der skyldes paa grundlag af de afgiftspligtige transaktioner, kan betragtes som den person, der har anfoert dette beloeb, og foelgelig er forpligtet til at betale det angivne beloeb i medfoer af direktivets artikel 21, nr. 1, litra c).

26 Det bemaerkes i saa henseende, at artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv bestemmer, at merværdiafgiften ved indenlandsk virksomhed paahviler »enhver person, som anfoerer merværdiafgiften paa en faktura eller et dokument, der tjener som faktura«.

27 Saafremt en kreditnota, saaledes som det er tilfaeldet i hovedsagen, tjener som faktura, maa den afgiftspligtige betragtes som den person, der faktisk har anfoert momsens paa denne kreditnota i direktivets artikel 21, nr. 1, litra c)'s forstand, og som foelgelig er forpligtet til at betale det angivne beloeb.

28 Saafremt forholdet blev bedoemt anderledes, ville en del af den moms, der er angivet paa dokumentet, der tjener som faktura, ikke blive betalt af den afgiftspligtige, selv om denne moms, som det understreges i forelaeggelseskendelsen, fuldt ud kan vaere blevet fratrullet af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, hvilket kunne give mulighed for eventuel svig eller svigagtige aftaler til skade for funktionsdygtigheden af det faelles momssystem, der er indfoert ved sjette direktiv, og for det med systemet forfulgte formaal, som er at sikre opkraevningen af moms og myndighedernes kontrol med denne.

29 Det andet spoergsmaal skal herefter besvares saaledes, at en afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en kreditnota, der tjener som faktura, er anfoert et stoerre momsbeloeb end det, der skyldes paa grundlag af de afgiftspligtige transaktioner, kan betragtes som den person, der har anfoert dette beloeb, og han er foelgelig forpligtet til at betale det angivne beloeb i medfoer af artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv.

Det tredje spoergsmaal

30 I betragtning af svaret paa det andet spoergsmaal er det ufoernoedent at besvare det tredje spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

31 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, af den graeske regering og af Det Forenede Kongeriges regering saavel som af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 14. marts 1996, for ret:

1) I medfoer af artikel 22, stk. 3, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1997 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag kan medlemsstaterne anse en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for et »dokument, der svarer til en faktura«, saafremt den indeholder de angivelser, der i det naevnte direktiv er foreskrevet for fakturaer, saafremt den er udstedt med samtykke fra den afgiftspligtige person, der leverer goderne eller praesterer tjenesteydelserne, og saafremt denne kan goere indsigelse mod det i

notaen anfoerte merværdiafgiftsbeløb.

2) En afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en kreditnota, der tjener som faktura, er anført et større merværdiafgiftsbeløb end det, der skyldes på grundlag af de afgiftspligtige transaktioner, kan betragtes som den person, der har anført dette beløb, og han er følgelig forpligtet til at betale det angivne beløb i medfør af artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388.