

61996J0141

Domstolens dom den 17 september 1997. - Finanzamt Osnabrück-Land mot Bernhard Langhorst. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Allemagne. - Mervärdeskatt - Tolkning av artikel 21 punkt 1 c och artikel 22.3 c i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG - Handling som kan anses motsvara en faktura - Kreditnota som har utfärdats av köparen och som inte har ifrågasatts av säljares såvitt avser det i kreditnotan angivna skattebeloppet. - Mål C-141/96.

Rättsfallssamling 1997 s. I-05073

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Lagharmonisering - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Avdrag för ingående skatt - Den skattskyldiges förpliktelser - Innehav av en faktura - Faktura - Begrepp - Kreditnota som utfärdats av mottagaren av varorna eller tjänsterna - Omfattas - Villkor - Den skattskyldiges ifrågasättande av det angivna beloppet - Föreligger inte - Saknar betydelse

(Rådets direktiv 77/388, artikel 21 punkt 1 c och artikel 22.3 c)

Sammanfattning

Artikel 22.3 c i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter tillåter medlemsstaterna att anse att en kreditnota som har utfärdats av mottagaren av varorna eller tjänsterna utgör en "handling som kan anses motsvara en faktura", när kreditnotan innehåller de uppgifter som en faktura skall innehålla enligt direktivet och kreditnotan har upprättats med samtycke av den skattskyldige som tillhandahåller varorna eller tjänsterna samt denne kan ifrågasätta det mervärdesskattebelopp som angivits i kreditnotan. Under sådana omständigheter kan nämligen en skattskyldig som har en sådan kontrollmöjlighet anses vara den som har utfärdat kreditnotan, även om det är mottagaren av varorna eller tjänsterna som har upprättat kreditnotan.

Dessutom skall en skattskyldig som inte har ifrågasatt en uppgift i en kreditnota om ett högre mervärdesskattebelopp än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna

anses som den person som har angivit detta belopp och som därför är betalningsskyldig för beloppet i den mening som avses i artikel 21 punkt 1 c i sjätte direktivet. En annan tolkning skulle leda till att bedrägerier eller samordnade förfaranden uppmuntrades, vilket skulle hindra att det gemensamma systemet för mervärdesskatt fungerade tillfredsställande och skulle strida mot systemets syfte att säkerställa uppbörd av mervärdesskatt och att denna kan kontrolleras av skattemyndigheten.

Parter

I mål C-141/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Bundesfinanzhof, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Finanzamt Osnabrück-Land

och

Bernhard Langhorst,

angående tolkningen av artikel 21 punkt 1 c och artikel 22.3 c 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),

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida (referent), J.L. Murray och L. Sevón samt domarna P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puisseochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm och M. Wathelet,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom S. Ridley, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, och S. Lee, barrister,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren J. Sack, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 15 april 1997 av: Tysklands regering, genom E. Röder, Greklands regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren V. Kontolaimos, statens juridiska råd, och A. Rokofyllou, särskild rådgivare åt biträdande utrikesministern, båda i egenskap av ombud, av Förenade kungarikets regering, företrädd av S. Ridley och S. Richards, barrister, och av kommissionen, företrädd av J. Sack,

och efter att den 27 maj 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 14 mars 1996, vilket inkom till domstolen den 29 april samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget begärt förhandsavgörande av tre frågor beträffande tolkningen av artikel 21 punkt 1 c och artikel 22.3 c 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, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Finanzamt Osnabrück-Land (nedan kallad Finanzamt) och Bernhard Langhorst om huruvida den sistnämnde är betalningsskyldig för det mervärdesskattebelopp som angivits i en av en kund utfärdad kreditnota, vilket belopp inte har ifrågasatts av Bernhard Langhorst, trots att detta belopp är högre än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna.

Sjätte direktivet

3 Punkterna 1 a och 1 c i artikel 21 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

a) Skattskyldiga personer som genomför andra skattepliktiga transaktioner än sådana som anges i artikel 9.2 e och som genomförs av en skattskyldig person bosatt utomlands. ...

...

c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling."

4 I artikel 22.3 i sjätte direktivet föreskrivs vidare:

"3. a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar. Varje skattskyldig person skall likaledes utfärda en faktura beträffande betalningar a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person innan varor eller tjänster tillhandahållits.

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag.

c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura."

Den tyska lagen

5 § 14 första stycket i Umsatzsteuergesetz av den 26 november 1979, i dess ändrade lydelse enligt lag av den 18 augusti 1980 (tysk lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG), har följande innehåll:

"(1) När en näringsidkare utför leveranser eller andra tjänster som är skattepliktiga enligt § 1 första stycket punkt 1 har denne rätt och - för det fall att han utför transaktioner till förmån för en annan näringsidkare - även skyldighet att på begäran av den sistnämnde upprätta fakturor i vilka skattebeloppet anges separat. Sådana fakturor skall innehålla följande uppgifter:

1. den levererande näringsidkarens namn och adress,
2. mottagarens namn och adress,
3. kvantiteten av och det sedvanliga handelsnamnet på de varor som leveransen avser, eller tjänstens beskaffenhet och omfattning,
4. leveransdatum eller det datum då tjänsten skall utföras,
5. den ersättning som skall utges som vederlag för leveransen eller tjänsten (§ 10),
6. det skattebelopp som skall tas ut på denna ersättning (§ 5).

..."

6 I § 14 andra stycket i UStG föreskrivs följande:

"Om näringsidkaren i en faktura som hänför sig till en leverans eller en annan tjänst separat har angivit ett mervärdesskattebelopp som är högre än det som skall tas ut enligt denna lag, är näringsidkaren även skyldig att betala det överskjutande beloppet. Om han vidtar rättelse av skattebeloppet i förhållande till mottagaren skall 17 § första stycket tillämpas."

7 § 14 femte stycket i samma lag har följande innehåll:

"En kreditnota skall även anses motsvara en faktura när en näringsidkare utnyttjar den för att betala en leverans eller en annan skattepliktig tjänst som utförts för hans räkning. En kreditnota skall anses föreligga när följande villkor är uppfyllda:

1. den levererande näringsidkaren (som är mottagare av kreditnotan) har rätt att enligt första stycket ovan separat ange skattebeloppet i en faktura,
2. den som upprättat kreditnotan och mottagaren av denna är överens om att leveransen eller tjänsten betalas genom en kreditnota,
3. kreditnotan innehåller de uppgifter som angivits i första stycket andra meningen ovan,
4. kreditnotan är ställd till den levererande näringsidkaren.

Första och andra meningen ovan är även tillämpliga i det fall att en kreditnota har utfärdats av en näringsidkare som full eller delvis betalning för en leverans eller en annan skattepliktig tjänst som ännu inte har utförts. Kreditnotan skall inte längre anses motsvara en faktura om mottagaren ifrågasätter den uppgift om skatten som lämnats i kreditnotan."

De faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen

8 Bernhard Langhorst, som bedriver jordbruk, deklarerade sin omsättning för år 1985, vilket är det år som förevarande tvist gäller, efter att i enlighet med § 24 fjärde stycket i UStG ha valt att bli beskattad enligt en skattesats på 7 procent i stället för den skattesats på 13 procent som stadgas i § 24 första stycket första meningen i samma lag.

9 Vissa kreaturshandlare, till vilka Bernhard Langhorst hade levererat gödsvin, lämnade kreditnotor till Bernhard Langhorst, i vilka de - eftersom de inte kände till det val av skattesats som Bernhard Langhorst gjort enligt ovan - separat angav mervärdesskatt beräknad enligt en skattesats på 13 procent. Bernhard Langhorst ifrågasatte till en början inte det mervärdesskattebelopp som uppgivits i dessa kreditnotor.

10 Bernhard Langhorst väckte därefter talan vid Niedersächsische Finanzgericht, som den 10 oktober 1989 meddelade ett avgörande som innebar att mervärdesskattebeloppet nedsattes. Finanzamt överklagade genom ansökan av den 27 januari 1992, som kompletterats den 26 mars samma år, med utnyttjande av rättsmedlet "Revision" detta avgörande till Bundesfinanzhof.

11 Bundesfinanzhof har i beslutet om hänskjutande uttalat att den anser att Niedersächsische Finanzgericht har gjort en korrekt beräkning av nedsättningen av mervärdesskatten, men att Finanzamts begäran likväl skulle kunna bifallas på grund av att Bernhard Langhorst enligt § 14 andra stycket första meningen i UStG är skyldig att betala hela det mervärdesskattebelopp som angivits separat i kreditnotorna, inklusive de ytterligare belopp som inte är motiverade av någon skattepliktig transaktion.

12 Bundesfinanzhof har emellertid framhållit att det av lydelsen av § 14 andra stycket i UStG uttryckligen framgår att den ende som är skyldig att betala den högre skatten är den leverantör som i fakturan separat har angivit det högre mervärdesskattebeloppet. I förevarande mål är det emellertid inte leverantören, Bernhard Langhorst, utan kunderna, det vill säga kreaturshandlarna, som har upprättat den handling i vilken ett högre mervärdesskattebelopp anges. Bundesfinanzhof har tillagt att om den av kreaturshandlarna upprättade kreditnotan skulle anses motsvara en faktura i enlighet med § 14 femte stycket i UStG, och handlarna därmed skulle få möjlighet att göra avdrag för ett mervärdesskattebelopp som i verkligheten inte är motiverat, skulle Bernhard Langhorst kunna anses betalningsskyldig för detta mervärdesskattebelopp på grund av att han inte har ifrågasatt beloppet.

13 Bundesfinanzhof undrar om en sådan tolkning av § 14 andra stycket i UStG är förenlig med gemenskapsrätten, i synnerhet med artikel 21 punkt 1 c i sjätte direktivet, i vilken stadgas att varje person som anger mervärdesskatt på en faktura eller jämförlig handling är betalningsskyldig för denna skatt, samt med artikel 22.3 c i nämnda direktiv, i vilken medlemsstaterna ges befogenhet att fastställa kriterier för bedömningen av huruvida en handling kan anses motsvara en faktura, men i vilken kreditnotor som har utfärdats av kunder inte uttryckligen likställs med fakturor som har utfärdats av den skattskyldige. Bundesfinanzhof beslutade därför att vilandeförklara målet och att begära förhandsavgörande av domstolen beträffande följande frågor:

"1. Är det förenligt med artikel 22.3 c i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (direktiv 77/388/EEG) att en sådan kreditnota som avses i § 14 femte stycket i Umsatzsteuergesetz 1980 [tysk lag om omsättningsskatt] anses vara

en faktura eller jämförlig handling (artikel 21 punkt 1 c i direktiv 77/388/EEG)?

2. Om fråga 1 skall besvaras jakande: Är det förenligt med artikel 21 punkt 1 c i direktiv 77/388/EEG att varje person som tar emot en kreditnota med ett högre skattebelopp än det som skall betalas på grundval av de skattepliktiga transaktionerna, utan att ifrågasätta det skattebelopp som anges i kreditnotan, anses vara en person som anger mervärdesskatt i en faktura eller därmed jämförlig handling och därför är betalningsskyldig för denna mervärdesskatt?

3. Kan mottagaren av en kreditnota under de i fråga 2 angivna omständigheterna åberopa artikel 21 punkt 1 c i direktiv 77/388/EEG, när den i kreditnotan angivna mervärdesskatten, till ett belopp motsvarande skillnaden mellan den angivna mervärdesskatten och den mervärdesskatt som skall betalas på grundval av de skattepliktiga transaktionerna, görs gällande mot mottagaren såsom skatteskuld?"

14 Av beslutet om hänskjutande framgår att den tredje frågan önskas besvarad endast om den andra frågan besvaras nekande.

Den första frågan

15 Den nationella domstolen önskar genom sin första fråga i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 22.3 c i sjätte direktivet tillåter medlemsstaterna att anse att en kreditnota som har utfärdats av en person som har mottagit varor eller tjänster utgör en "handling som kan anses motsvara en faktura".

16 Det är lämpligt att först erinra om att det i punkt a i artikel 22.3 i sjätte direktivet föreskrivs att varje skattskyldig skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig och att det i punkt b stadgas att denna faktura, eller den därmed jämförliga handlingen, "tydligt [skall] ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag".

17 Sedan således minimikraven på de uppgifter som skall förekomma i en faktura eller därmed jämförlig handling fastställts, ges medlemsstaterna i artikel 22.3 c frihet att fastställa kriterier för huruvida en sådan handling kan anses motsvara en faktura. Denna befogenhet måste emellertid utövas med iakttagande av ett av de mål som eftersträvas med sjätte direktivet och som består i att säkerställa uppbörd av mervärdesskatt och att denna kan kontrolleras av skattemyndigheten (se av denna innebörd dom av den 14 juli 1988 i förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme och EGI, Rec. 1988, s. 4517, punkterna 16 och 17, och dom av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf, REG 1996, s. I-6257, punkt 24).

18 Det måste därför undersökas huruvida en kreditnota som, såsom i det förevarande målet, innehåller de obligatoriska uppgifter som avses i artikel 22.3 b i direktivet kan anses motsvara en faktura trots att den har utfärdats av mottagaren av varorna eller tjänsterna, när det i den relevanta nationella bestämmelsen föreskrivs att den som utfärdat kreditnotan och mottagaren av denna måste vara överens om att leveransen eller tjänsten betalas genom en kreditnota, att den sistnämnda måste vara ställd till den levererande näringsidkaren och att kreditnotan inte längre kan anses motsvara en faktura om mottagaren ifrågasätter den uppgift om skatten som lämnats i kreditnotan.

19 Det skall i detta avseende påpekas att artikel 22.3 a i sjätte direktivet hänför sig till normalfallet, det vill säga att det är den skattskyldige, som tillhandahåller varorna eller tjänsterna, som utfärdar fakturan eller den handling som kan anses motsvara en faktura.

20 Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 29 och följande punkter i sitt förslag till avgörande finns det emellertid, eftersom syftet med denna bestämmelse är att säkerställa en riktig uppbörd av skatt och förebygga fusk, inget som hindrar att handlingen i fråga upprättas av

mottagaren av varorna eller tjänsterna, under förutsättning att handlingen innehåller de uppgifter som en faktura skall innehålla och att den skattskyldige som tillhandahåller varorna eller tjänsterna har fått möjlighet att i förekommande fall begära rättelse av innehållet.

21 I ett sådant fall, där den skattskyldige har en sådan kontrollmöjlighet, kan nämligen den skattskyldige anses vara den som har utfärdat handlingen, vars lydelse han kan sägas ha bemyndigat sin kund att avfatta. Kreditnotan uppfyller på detta sätt sin funktion som bevis för den skattskyldiges rättigheter och skyldigheter i fråga om mervärdesskatt, eftersom den innehåller samma uppgifter som en traditionell faktura och den skattskyldige har möjlighet att godkänna dess innehåll.

22 Såsom den tyska och den brittiska regeringen med rätta har påpekat finns det anledning att framhålla att en av mottagaren av varorna eller tjänsterna utfärdad kreditnota i ett stort antal fall utgör det bästa sättet att redovisa de utförda leveranserna eller tjänsterna, eftersom det enbart är mottagaren av varorna eller tjänsterna som kan konstatera att dessa överensstämmer med avtalet.

23 Under dessa omständigheter kan man av den omständigheten, att det i artikel 22.3 a i sjätte direktivet enbart stadgas att den skattskyldige som tillhandahåller varor eller tjänster skall utfärda en faktura eller jämförlig handling, inte dra slutsatsen att medlemsstaterna är förhindrade att anse att en handling utgör en med faktura jämförlig handling enbart av det skälet att handlingen har utfärdats av mottagaren av varorna eller tjänsterna.

24 Den första frågan skall således besvaras så, att artikel 22.3 c i sjätte direktivet tillåter medlemsstaterna att anse att en kreditnota som har utfärdats av mottagaren av varorna eller tjänsterna utgör en "handling som kan anses motsvara en faktura" när kreditnotan innehåller de uppgifter som en faktura skall innehålla enligt nämnda direktiv och kreditnotan har upprättats med samtycke av den skattskyldige som tillhandahåller varorna eller tjänsterna samt denne kan ifrågasätta det mervärdesskattebelopp som angivits i kreditnotan.

Den andra frågan

25 Den nationella domstolen önskar genom sin andra fråga i huvudsak få klarhet i huruvida en skattskyldig som inte har ifrågasatt en uppgift i en kreditnota, som kan anses motsvara en faktura, om ett högre mervärdesskattebelopp än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna kan anses som den person som har angivit detta belopp och som därför är betalningsskyldig för det angivna beloppet i den mening som avses i artikel 21 punkt 1 c i nämnda direktiv.

26 Det skall i detta avseende erinras om att det i artikel 21 punkt 1 c i sjätte direktivet föreskrivs att enligt det inhemska systemet skall mervärdesskatten betalas in av "[v]arje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling".

27 När, såsom i förevarande fall, en kreditnota utgör en med en faktura jämförlig handling skall den skattskyldige anses som den person som har angivit mervärdesskatten i fakturan i den mening som avses i artikel 21 punkt 1 c i nämnda direktiv och som därför är betalningsskyldig för det angivna beloppet.

28 Om något annat skulle anses gälla, skulle en del av den mervärdesskatt som angivits i den med en faktura jämförliga handlingen inte behöva betalas av den skattskyldige, trots att mottagaren av varorna eller tjänsterna - såsom framgår av beslutet om hänskjutande - skulle ha kunnat göra avdrag för hela denna mervärdesskatt, vilket skulle uppmuntra till bedrägerier eller samordnade förfaranden som hindrar att det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom sjätte direktivet fungerar tillfredsställande och som strider mot dess syfte att säkerställa uppbörd av mervärdesskatt och att denna kan kontrolleras av skattemyndigheten.

29 Den andra frågan skall således besvaras så, att en skattskyldig som inte har ifrågasatt en uppgift i en kreditnota, som kan anses motsvara en faktura, om ett högre mervärdesskattebelopp än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna kan anses som den person som har angivit detta belopp och som därför är betalningsskyldig för beloppet i den mening som avses i artikel 21 punkt 1 c i sjätte direktivet.

Den tredje frågan

30 Med hänsyn till det svar som har lämnats på den andra frågan är det inte nödvändigt att besvara den tredje frågan.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

31 De kostnader som har förorsakats den tyska, den grekiska och den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka 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.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

- angående de frågor som genom beslut av den 14 mars 1996 förts vidare av Bundesfinanzhof - följande dom:

32 Artikel 22.3 c 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, tillåter medlemsstaterna att anse att en kreditnota som har utfärdats av mottagaren av varorna eller tjänsterna utgör en "handling som kan anses motsvara en faktura" när kreditnotan innehåller de uppgifter som en faktura skall innehålla enligt nämnda direktiv och kreditnotan har upprättats med samtycke av den skattskyldige som tillhandahåller varorna eller tjänsterna samt denne kan ifrågasätta det mervärdesskattebelopp som angivits i kreditnotan.

33 En skattskyldig som inte har ifrågasatt en uppgift i en kreditnota, som kan anses motsvara en faktura, om ett högre mervärdesskattebelopp än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna kan anses som den person som har angivit detta belopp och som därför är betalningsskyldig för beloppet i den mening som avses i artikel 21 punkt 1 c i sjätte

direktivet 77/388.