

61998J0454

Domstolens dom den 19 september 2000. - Schmeink & Cofreth AG & Co. KG mot Finanzamt Borken och Manfred Strobel mot Finanzamt Esslingen. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Medlemsstaternas skyldighet att föreskriva en möjlighet att rätta en skatt som har fakturerats felaktigt - Villkor - Fakturautställarens goda tro. - Mål C-454/98.

Rättsfallssamling 2000 s. I-06973

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt - Fastställelse av villkoren för rättelse - Medlemsstaternas behörighet - Omfattning och gränser

(Rådets direktiv 77/388)

Sammanfattning

\$\$Eftersom sjätte direktivet 77/388 inte innehåller någon bestämmelse om rättelse av den som har utställt fakturan av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt ankommer det i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor skatt som har fakturerats felaktigt kan rättas. När fakturautställaren i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet emellertid att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att en sådan rättelse kan göras beroende av att den som utställde denna faktura handlade i god tro. När en sådan risk har undanröjts kan rättelse av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt inte göras beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning.

(se punkterna 48, 49, 58, 60, 63, 68 och 70 samt punkterna 1 och 2 i domslutet)

Parter

I mål C-454/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i de vid den nationella domstolen anhängiga målen mellan

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

och

Finanzamt Borken,

samt mellan

Manfred Strobel

och

Finanzamt Esslingen,

angående tolkningen av artikel 21.1 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena J.C. Moitinho de Almeida (referent) och L. Sevón samt domarna P.J.G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet och V. Skouris,

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, genom skatterådgivarna J. Hartmann och A. Schiller,*
- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, och C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,*
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren E. Traversa, rättstjänsten, och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,*

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 13 april 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 15 oktober 1998, vilket inkom till domstolen den 11 december samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artikel 21.1 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, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i två tvister mellan Schmeink & Cofreth AG & Co KG (nedan kallad Schmeink) och Finanzamt Borken samt mellan Manfred Strobel och Finanzamt Esslingen avseende Finanzamts vägran att av billighetsskäl bevilja Schmeink och Manfred Strobel eftergift avseende den mervärdesskatt som felaktigt har fakturerats.

Sjätte direktivet

3 Artikel 21 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

...

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

..."

Nationell lagstiftning om mervärdesskatt

4 I 14 § andra stycket i Umsatzsteuergesetz 1991 (tysk lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG), som rör betalningen av mervärdesskatt när det skattebelopp som har angivits på fakturan är oriktigt, föreskrivs följande:

"Om näringsidkaren i en faktura som hänför sig till en leverans eller en annan prestation 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 analogt."

5 I 14 § tredje stycket UStG tilläggs följande vad gäller betalning av mervärdesskatten när den skatt som har angivits på fakturan är oberättigad:

"Den som på en faktura separat anger ett skattebelopp utan att vara berättigad därtill, är skyldig att betala det angivna beloppet. Detsamma gäller när någon separat anger ett skattebelopp i en annan handling, vari han på samma sätt som en näringsidkare som levererar en vara eller utför en tjänst anger vad som skall betalas, trots att vederbörande inte är näringsidkare eller trots att vederbörande inte har levererat någon vara eller utfört någon tjänst."

6 I 17 § första stycket UStG föreskrivs följande:

"När beräkningsgrunden för en skattepliktig transaktion ändras i den mening som avses i 1 § första stycket, punkterna 1-3

1. skall den näringsidkare som har utfört transaktionen på motsvarande sätt rätta beloppet avseende den mervärdesskatt som skall betalas till följd av transaktionen,

2. skall den näringsidkare som har mottagit varan eller tjänsten på motsvarande sätt rätta det avdrag för ingående skatt som vederbörande har yrkat ..."

7 I 190 § tredje stycket Umsatzsteuer-Richtlinien (anvisningar för omsättningsskatt) föreskrivs följande:

"I motsats till 14 § andra stycket UStG, innehåller 14 § tredje stycket ingen möjlighet till rättelse. Om uppbörden av den skatt som oberättigat har angivits emellertid leder till objektivt sett betungande konsekvenser, ges fakturautställaren av billighetsskäl möjlighet att rätta fakturan genom analog tillämpning av 14 § andra stycket UStG ... Objektivt betungande konsekvenser anses föreligga till exempel när den prestation för vilken en faktura har utfärdats har tillhandahållits av den person som har utfärdat fakturan och det framstår som sannolikt att namnet på mottagaren av prestationen eller prestationen av misstag har angivits på ett felaktigt sätt."

8 227 § i Abgabenordnung (skattelagen, nedan kallad AO) har följande lydelse:

"Skattemyndigheterna kan helt eller delvis efterge en skatteskuld om det i ett enskilt fall framstår som oskäligt att uppbära skulden. Under samma förhållanden kan belopp som redan har betalats återbetalas eller beaktas."

Twisterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Målet Schmeink

9 Schmeink förvärvade hälften av andelarna i ett GmbH (tyskt bolag med begränsat ansvar, nedan kallat bolaget) för en köpesumma av 3 781 220 DEM. Den 31 december 1991 sände Schmeink bokföringsunderlag i form av en med en faktura jämförlig handling, där detta belopp angavs avse rådgivning, som dock aldrig utfördes. På detta bokföringsunderlag har Schmeink uttryckligen angivit ett mervärdesskattebelopp om 529 370,80 DEM.

10 Denna "pro forma" faktura användes av bolaget som en del i en ansökan om investeringsbidrag.

11 Till följd av en särskild mervärdesskattekontroll utförd i mars 1993 fastställde Finanzamt Borken, genom besked om rättelse av den 14 april 1993, att Schmeink var skyldig att i mervärdesskatt betala det belopp som angivits separat i bokföringsunderlaget.

12 Bolaget gjorde inte gällande någon rätt till avdrag med stöd av detta underlag och återsände underlaget till Schmeink den 19 juli 1993.

13 Den 1 juli 1994 ansökte Schmeink hos Finanzamt Borken om eftergift av mervärdesskatt av billighetsskäl i enlighet med 227 § AO.

14 Genom beslut den 12 september 1994 avslog Finanzamt Borken denna ansökan.

15 Efter det att Schmeink överklagat Finanzamt Borkens beslut fastställdes det av Finanzgericht Münster i dom av den 23 november 1995.

16 Den 24 mars 1997 väckte Schmeink talan om "Revision" vid Bundesfinanzhof avseende Finanzgerichts dom.

Målet Strobel

17 Under åren 1992 och 1993, då han bedrev handel med kontorsmaskiner, sände Manfred Strobel fakturor till flera leasingföretag avseende leveranser som aldrig ägde rum.

18 Genom dessa fiktiva fakturor avsåg Manfred Strobel att dölja ett av sina dotterbolags förluster och att simulera bättre lönsamhet. Fakturorna betalades av leasingföretagen. Därefter återbetalade Manfred Strobel de belopp som hade betalats till honom till dessa företag.

19 Manfred Strobel tog ut mervärdesskatt på de ifrågavarande beloppen. Leasingföretagen gjorde å sin sida avdrag för ingående mervärdesskatt med det mervärdesskattebelopp som angavs på nämnda fakturor.

20 År 1994 lämnade Manfred Strobel på eget initiativ in en rättelsedeklaration till åklagarmyndigheten och till Finanzamt Esslingen och upplyste dem om de fiktiva fakturorna och deras mottagare. Finanzamt Esslingen vidarebefordrade dessa upplysningar till de för mottagarna av fakturorna behöriga skattemyndigheterna för att dessa skulle kunna företa jämkning med avseende på avdragen för ingående skatt.

21 Till följd av Manfred Strobels deklaration utförde skattemyndigheten en kontroll och Finanzamt Esslingen fastställde den summa som Manfred Strobel var skyldig att betala i form av mervärdesskatt till de summor som angivits separat på fakturorna, nämligen 519 346,36 DEM för år 1992 och 653 156,51 DEM för år 1993.

22 Den 24 augusti 1995 ansökte Manfred Strobel hos Finanzamt Esslingen om eftergift av mervärdesskatt av billighetsskäl i enlighet med 227 § AO.

23 Genom beslut av den 15 november 1995 avslog Finanzamt Esslingen denna ansökan.

24 Efter det att Manfred Strobel överklagat Finanzamt Esslingens beslut fastställdes det av Finanzgericht Baden-Württemberg i dom av den 9 juli 1997.

25 Den 19 augusti 1997 väckte Manfred Strobel en talan om "Revision" vid Bundesfinanzhof avseende Finanzgerichts dom.

26 Bundesfinanzhof har förenat dessa två mål. Bundesfinanzhof har konstaterat att det var berättigat att fastställa mervärdesskatten i enlighet med 14 § tredje stycket andra meningen andra delen UStG, eftersom Schmeink och Manfred Strobel hade upprättat fakturor där denna skatt angavs separat och lämnat dessa fakturor till deras mottagare utan att ha utfört de tjänster som där angavs.

27 Bundesfinanzhof har erinrat om att det mål som eftersträvas genom 14 § tredje stycket UStG är att förhindra bedrägerier genom att fakturor med ett separat angivet skattebelopp upprättas utan att de ifrågavarande transaktionerna utförs. I motsats till 14 § andra stycket UStG har lagstiftaren i 14 § tredje stycket UStG inte föreskrivit någon möjlighet till rättelse för att inte försvaga bestämmelsens avskräckande verkan.

28 Enligt Bundesfinanzhofs dom av den 21 februari 1980 (BStBl II 1980, s. 283) är en skälighetsåtgärd befogad i de fall då fakturautställaren i god tid och fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall. I sådana fall har 14 § tredje stycket UStG nämligen ingen avskräckande verkan. Detta gäller särskilt när fakturautställaren har lyckats återfå och förstöra de fakturor som han har upprättat innan de har utnyttjats av deras mottagare eller när fakturautställaren, utan att ha lyckats återfå fakturan, har undanröjt den föreliggande risken genom att i tid vidta andra åtgärder, särskilt genom att lämna en deklaration till det Finanzamt som han eller fakturamottagaren tillhör.

29 Bundesfinanzhof har likväl hänvisat till punkt 18 i domen av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), enligt vilken det åligger medlemsstaterna att, i syfte att garantera tillämpningen av principen om mervärdesskattens neutralitet, i sina nationella rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt under förutsättning att den som har utställt fakturan visar att han var i god tro, samt till Bundesgerichtshofs dom av den 23 november 1995, IX ZR 225/94 (Neue Juristische Wochenschrift 1996, s. 842), i vilken denna domstol ansåg att det mot bakgrund av att det i 14 § tredje stycket UStG inte föreskrivs någon möjlighet till rättelse var nödvändigt att följa domen i det ovannämnda målet Genius Holding och bevilja eftergift av skatten i den mån det är tillåtet enligt 227 § AO.

30 Bundesfinanzhof har påpekat att kravet på god tro för att rättelse skall kunna ske inte kan utläsas ur systematiken i 14 § tredje stycket UStG. Ett sådant krav, som framgår av domstolens rättspraxis, följer inte av neutralitetsprincipen. En begränsning av fakturautställarens avdragsmöjligheter till de fall där vederbörande varit i god tro är inte tillräcklig och inte heller i överensstämmelse med systematiken i mervärdesskattesystemet. Ett bättre kriterium för att utesluta rättelse av det skattebelopp som har angivits på fakturan vore att beakta det förhållandet att det motsvarande skatteavdraget faktiskt har utnyttjats av fakturamottagaren. Om det visar sig att det inte längre är möjligt att häva ett avdrag som fakturamottagaren har beviljats, skulle fakturautställaren för att säkerställa skattnutraliteten vara ansvarig för underskottet i skatteintäkterna.

31 Att som villkor för rättelse uppställa ett krav på att fakturautställaren kan visa att han var i god tro skulle leda till att artikel 21.1 c i sjätte direktivet liknades vid en straffrättslig bestämmelse. Den enda förutsättningen för att definitivt ålägga någon att betala den angivna skatten skulle därmed vara ett "klandervärt agerande", nämligen ett handlande i ond tro. Ett sådant rättsläge skulle ge upphov till konstitutionella invändningar.

32 Bundesfinanzhof har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Krävs enligt gemenskapsrätten att rättelse av skatt som har debiterats felaktigt skall vara möjlig redan vid taxeringen, eller är det tillräckligt att medlemsstaterna tillåter rättelse först i ett senare förfarande, där skatten bestäms på grundval av en skälighetsbedömning (på så kallade sakliga skäl)?

2. Är det för rättelse av skatt som har debiterats felaktigt en tvingande förutsättning att den som har utfärdat fakturan visar att han varit i god tro, eller är rättelse tillåten även i andra fall (och i så fall vilka)?

3. Under vilka förutsättningar handlar den som utställer en faktura i god tro?"

Upptagande till sakprövning

33 Den tyska regeringen har gjort invändning om rättegångshinder beträffande den första och den tredje frågan med anledning av att ett svar på dessa frågor inte har någon betydelse för den nationella domstolens avgöranden av de nationella målen.

34 Vad gäller den första frågan har den tyska regeringen gjort gällande att taxeringen är slutförd i tvisterna vid den nationella domstolen och att talan inte längre kan väckas mot taxeringsbeskeden, vilket innebär att en rättelse av belopp som felaktigt beslutats vid taxeringen inte längre är möjlig. Tvisterna vid den nationella domstolen rör endast avslagen på begäran om eftergift av billighetsskäl av de belopp som skall betalas i form av mervärdesskatt, i enlighet med 227 § AO, och inte taxeringsbeskeden enligt 14 § tredje stycket andra meningen andra delen UStG.

35 Vad gäller den tredje frågan anser den tyska regeringen att det i förevarande fall inte finns någon anledning att pröva begreppet god tro. Enligt regeringen utgjorde nämligen utfärdandet av fakturorna ett bedrägeri och inte ett misstag eftersom Schmeink och Manfred Strobel visste att de inte hade rätt att ange mervärdesskatten separat på fakturorna.

36 Domstolen erinrar om att förfarandet enligt artikel 177 i fördraget är ett medel för EG-domstolen och de nationella domstolarna att samarbeta, vilket innebär att domstolen tillhandahåller de nationella domstolarna en tolkning av gemenskapsrätten som de behöver för att kunna avgöra anhängiga tvister (se bland annat beslut av den 25 maj 1998 i mål 361/97, Nour, REG 1998, s. I-3101, punkt 10).

37 Enligt fast rättspraxis ankommer det uteslutande på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av gemenskapsrätten (se bland annat dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 59, av den 1 december 1998 i mål C-200/97, Ecotrade, REG 1998, s. I-7907, punkt 25 och av den 13 januari 2000 i mål C-254/98, TK-Heimdienst, REG 2000, s. I-151, punkt 13).

38 I förevarande mål är det inte uppenbart att den tolkning av gemenskapsrätten som den nationella domstolen begär genom sin första fråga inte har något samband med föremålet för tvisterna i den nationella domstolen.

39 För det fall gemenskapsrätten skall tolkas på så sätt att den ålägger medlemsstaterna att i deras nationella rättsordningar införa en möjlighet för rättelse av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skulle nämligen en sådan rättelse bland annat kunna genomföras vid ett senare förfarande av billighetsskäl, såsom det som föreskrivs i 227 § AO.

40 Dessutom rör den invändning som framförts av den tyska regeringen, att en sådan rättelse inte kan ske i ett senare förfarande av billighetsskäl utan skulle ha skett under taxeringen, inte frågan om upptagande till sakprövning utan själva saken i första frågan.

41 Vad gäller den tredje frågan rör den tyska regeringens argument, enligt vilket begreppet god tro inte bör prövas i förevarande mål, eftersom utställandet av fakturorna av skattskyldiga som, så som är fallet i målen vid den nationella domstolen, visste att de inte hade rätt att ange mervärdesskatten separat utgör ett bedrägeri, själva innehållet i begreppet god tro och rör därför bedömningen i sak av denna fråga.

42 Härav följer att den första och den tredje frågan kan upptas till sakprövning.

Tolkningsfrågorna

Andra frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga, som det är lämpligt att pröva först, för att få klarhet i huruvida det för rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt är en förutsättning att den som har utställt fakturan var i god tro.

44 Den tyska regeringen har gjort gällande att det, eftersom det saknas gemenskapsrättsliga föreskrifter på området, ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka förhållanden en rättelse av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt kan ske.

45 Enligt denna regering är, som framgår av domen i det ovannämnda målet *Genius Holding*, den möjlighet som föreskrivs i dess nationella rättsordning, och som innebär att en fakturautställare som är i god tro och som har gjort ett ursäktligt misstag på objektiva grunder genom en skälighetsåtgärd kan få rättelse avseende den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt, förenlig med gemenskapsrätten.

46 När mervärdesskatten inte har angivits felaktigt i god tro utan på ett bedrägligt sätt av den som har utställt fakturan, eftersom denne antingen vet att han inte är skattskyldig eller att leveransen av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster som fakturan avser inte har utförts, krävs enligt principen om mervärdesskattens neutralitet inte att det finns någon möjlighet att få rättelse av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt. I sådana fall fyller den nationella bestämmelse som innebär att en person som anger ett mervärdesskattebelopp separat på en faktura är skyldig att betala detta belopp en funktion som sanktion och har avskräckande verkan.

47 Domstolen erinrar inledningsvis om att varje person som anger mervärdesskatt på en faktura eller jämförlik handling enligt artikel 21.1 c i sjätte direktivet är betalningsskyldig för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet.

48 Därefter kan det konstateras att sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse av den som har utställt fakturan av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt. Sjätte direktivet anger endast, i artikel 20, de villkor som skall uppfyllas för att avdrag för ingående skatt skall kunna jämkas hos mottagaren av en varuleverans eller en tjänst.

49 Under dessa förhållanden ankommer det i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt kan rättas.

50 Den hänskjutande domstolen har påpekat att fakturautställaren enligt domen i det ovannämnda målet *Genius Holding* endast kan beviljas rättelse av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt om han visar att han var i god tro.

51 I detta avseende skall det erinras om att sökanden i det ovannämnda målet *Genius Holding* hade gjort avdrag för den mervärdesskatt som han hade fakturerats av två av sina underentreprenörer, vilket stred mot den tillämpliga nationella lagstiftningen enligt vilken mervärdesskatt inte skulle betalas av underentreprenörer avseende de tjänster som dessa utförde för entreprenören, utan endast av entreprenören på det belopp som denne fakturerade byggherren. Skattemyndigheten ansåg att mervärdesskatt felaktigt hade fakturerats sökanden och att denna därmed inte kunde dra av den. Myndigheten höjde därför sökandens beskattningsunderlag.

52 Efter det att sökanden hade gjort gällande att artikel 17.2 i sjätte direktivet medgav avdrag för all skatt som angivits på fakturan, beslutade den nationella domstolen att begära ett förhandsavgörande från domstolen angående huruvida artikel 17.2 skulle tolkas på detta sätt.

53 Som svar på denna fråga fastslog domstolen i domen i det ovannämnda målet Genius Holding att utnyttjandet av den avdragsrätt som föreskrivs i sjätte direktivet inte omfattar sådan skatt som skall betalas endast för att den har angivits på fakturan. Domstolen klargjorde, i punkt 13 i denna dom, att utnyttjandet av avdragsrätten var begränsat till att gälla endast skatt som skall betalas enligt gällande lag, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten.

54 Som domstolen har angivit i punkt 17 i domen i det ovannämnda målet Genius Holding skulle skattebedrägerier underlättas om all fakturerad skatt kunde dras av även när den inte överensstämmer med den skatt som lagligen skall betalas.

55 I det ovannämnda målet Genius Holding skulle det avdrag som sökanden ursprungligen gjort således jämkas i enlighet med artikel 20.1 a i sjätte direktivet.

56 Det var mot denna bakgrund som domstolen i punkt 18 i domen i det ovannämnda målet Genius Holding klargjorde att det åligger medlemsstaterna att, i syfte att garantera principen om mervärdesskattens neutralitet, i sina nationella rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt under förutsättning att den som har utställt fakturan visar att han var i god tro.

57 Det kan påpekas att risken för skattebortfall i de aktuella målen vid den nationella domstolen, till skillnad från i det ovannämnda målet Genius Holding, i god tid fullständigt undanröjdes antingen genom att fakturautställaren återfick och förstörde fakturan innan den hade utnyttjats av dess mottagare eller genom att fakturautställaren, när fakturan hade utnyttjats, betalade in det belopp som hade angivits separat på fakturan.

58 Under sådana omständigheter, då den som har utställt fakturan i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att medlemsstaterna som villkor för en sådan rättelse kan kräva att den som utställde denna faktura handlat i god tro.

59 Det skall i detta avseende erinras om att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet, i syfte att säkerställa riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av bedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften (dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 52). De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området.

60 När fakturautställaren i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall är kravet att vederbörande skall visa sin goda tro inte nödvändigt för att garantera uppbörden av mervärdesskatt och förhindra skattebedrägeri (se, i detta avseende, dom av den 11 juni 1998 i mål C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, REG 1998, s. I-3495, punkterna 29 och 30).

61 När däremot, såsom i det ovannämnda målet Genius Holding, risken för skattebortfall inte fullständigt har undanröjts kan medlemsstaterna som villkor för möjligheten till rättelse av mervärdesskatten kräva att fakturautställaren visar att han har handlat i god tro. Om det visar sig att det inte längre är möjligt att hos mottagaren av en faktura häva ett avdrag som denne har beviljats, kan en fakturautställare som inte har handlat i god tro nämligen, såsom den

hänskjutande domstolen har påpekat, för att säkerställa skatteneutraliteten hållas ansvarig för bortfallet av skatteintäkter.

62 Slutligen skall det påpekas att, såsom kommissionen med rätta har gjort gällande, gemenskapsrätten inte förhindrar medlemsstaterna att betrakta upprättandet av fiktiva fakturor på vilka mervärdesskatt felaktigt har angivits som ett försök till skattebedrägeri och att i ett sådant fall tillämpa de böter eller andra ekonomiska påföljder som föreskrivs i deras interna rättsordningar.

63 Den andra frågan skall därför besvaras på så sätt att när fakturautställaren i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att en sådan rättelse kan göras beroende av att den som utställde denna faktura handlade i god tro.

Första frågan

64 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga, som det är lämpligt att pröva härefter, för att få klarhet i vilket förfarande som skall användas för att rätta den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt.

65 Såsom framgår av punkterna 47-49 i denna dom ankommer det i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka förutsättningar som mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas.

66 Medlemsstaterna kan därför bland annat bestämma om en sådan rättelse skall kunna ske redan vid taxeringen, eller först i ett senare förfarande.

67 Såsom generaladvokaten har angivit i punkt 20 i sitt förslag till avgörande kan en medlemsstat anse att rättelse av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall ske vid ett senare förfarande för att göra det möjligt för skattemyndigheten att, särskilt när det har gjorts avdrag för den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt, kontrollera att all risk för skattebortfall har undanröjts.

68 När en sådan risk har undanröjts kan rättelse av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt emellertid inte göras beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning.

69 Det framgår av svaret på den andra frågan att principen om mervärdesskattens neutralitet i en sådan situation kräver att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas.

70 Första frågan skall därför besvaras så, att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa enligt vilket förfarande som den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, under förutsättning att sådan rättelse inte görs beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning.

Tredje frågan

71 Mot bakgrund av svaren på den första och den andra frågan är det inte nödvändigt att besvara tredje frågan.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

72 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen samt kommissionen, 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 15 oktober 1998 har ställts av Bundesfinanzhof - följande dom:

73 När fakturautställaren i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att en sådan rättelse kan göras beroende av att den som utställde denna faktura handlade i god tro.

74 Det ankommer på medlemsstaterna att fastställa enligt vilket förfarande som den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, under förutsättning att sådan rättelse inte görs beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning.