

61996C0141

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Léger fremsat den 27. maj 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 Bundesfinanzhof giver Domstolen lejlighed til for første gang at tage stilling til fremgangsmaaden med selvfakturering, som består i, at køberen af et gode eller modtageren af en tjenesteydelse selv udsteder fakturaen for den økonomiske transaktion, som han skal betale prisen for.

2 I betragtning af de retsvirkninger, der er knyttet til begrebet faktura i medfør af fællesskabslovgivningen om merværdiafgift (herefter »moms« eller »afgift«), maatte den omstændighed, at visse medlemsstaters lovgivning anerkender denne fremgangsmaade, logisk give de nationale domstole anledning til at behandle spørgsmålet om den retlige betydning af de dokumenter, der er udfærdiget og udstedt i henhold til de nærmere bestemmelser, som hver enkelt af dem har fastsat (1).

3 Det er derfor relevant at fastlægge, om egenskaberne ved et dokument, som er udfærdiget af den, der skal betale prisen, i stedet for af fordringshaveren, i tilstrækkelig grad ligner de egenskaber, som en traditionel faktura har, således at der kan tillægges dokumentet samme funktion inden for det fælles merværdiafgiftssystem, selv om visse bestemmelser i det sjette momsdirektiv (herefter »sjette direktiv«) (2) tilsyneladende er til hinder for en sådan ligestilling.

I - Faktiske omstændigheder og relevante retsregler

A - Faktiske omstændigheder og nationale retsforhandlinger

4 Bernhard Langhorst, der er sagsoeger i hovedsagen, angav den omsætning, han havde opnået i 1985 i forbindelse med sin landbrugsbedrift, efter at han med hjemmel i § 24, stk. 4, i Umsatzsteuergesetz som gældende i 1980 (herefter »UStG«) (3) havde valgt en beskatning efter en afgiftssats på 7% i medfør af de almindelige bestemmelser i den nævnte lov i stedet for satsen på 13%, som er fastsat i lovens § 24, stk. 1, første punktum.

5 Nogle kreaturhandlere, som Langhorst havde leveret fedesvin til, og som var uvidende om dette valg, tilstillede ham kreditnotaer med særskilt angivelse af moms, der var beregnet efter satsen

paa 13%. Sagsoegeren gjorde i foerste omgang ikke indsigelse mod det momsbeloeb, der var anfoert i disse notaer.

6 Han anlagde senere sag ved Finanzgericht, som afsagde en dom, hvorved afgiftsbeloebet blev nedsat. Finanzamt har indbragt en revisionsanke for Bundesfinanzhof.

B - Den nationale lovgivning

7 Den forelaeggende ret finder, at nedsaettelsen er blevet korrekt beregnet af Finanzgericht, men at der dog muligvis kunne gives Finanzamt medhold i appellen i medfoer af § 14, stk. 2, foerste punktum, i UStG. Dennes § 14, stk. 2, lyder som foelger:

»Saafremt en erhvervsdrivende i en faktura for en levering eller en anden ydelse saerskilt har angivet et hoejere momsbeloeb end det, som det paahviler ham at betale efter naervaerende lov, er han ogsaa forpligtet til at betale det overskydende beloeb. Saafremt han berigtiger afgiftsbeloebet over for modtageren, finder § 17, stk. 1, anvendelse.«

8 UStG ligestiller under visse betingelser kreditnotaer med fakturaer. Det bestemmes saaledes i lovens § 14, stk. 5:

»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 foelgende betingelser er opfyldt:

1. Den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen (modtageren af kreditnotaen), skal i medfoer af stk. 1 vaere berettiget til at angive afgiftsbeloebet saerskilt i en faktura.
2. Udstederen og modtageren af kreditnotaen skal vaere enige om, at leveringen eller ydelsen afregnes ved haelp af en kreditnota.
3. Kreditnotaen skal indeholde de i stk. 1, andet punktum, foreskrevne angivelser (4).
4. Kreditnotaen skal vaere 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.«

9 Bundesfinanzhof anser det for noedvendigt at fortolke § 14, stk. 2, i den tyske lov under hensyn til faelleskabsretten (5).

C - De praedjudicielle spoergsmaal og de relevante bestemmelser i faelleskabslovgivningen

10 Bundesfinanzhof forelaegger foelgelig Domstolen foelgende tre 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 mervardegiftssystem: 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 mervardegiften paa

en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, og som denne merværdiafgift derfor påhviler?

3) Kan modtageren af en kreditnota under de i spørgsmål 2 anførte omstændigheder påberåbe sig artikel 21, nr. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØEF, såfremt der på grundlag af den merværdiafgift, der er anført i kreditnotaen, som skyldig afgift afkræves ham et beløb, der svarer til forskellen mellem den i notaen anførte afgift og den afgift, der skyldes på grundlag af de afgiftspligtige transaktioner?»

11 Den forelæggende ret bemærker, at det tredje spørgsmål kun skal besvares, såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende (6).

12 Artikel 21, nr. 1, i sjette direktiv opregner de momspligtige ved indenlandsk virksomhed. Ifølge litra a) og c) påhviler afgiften således:

»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 anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura«.

13 Artikel 22 i sjette direktiv fastsætter navnlig forpligtelserne for de momspligtige ved indenlandsk virksomhed. Bestemmelsens stk. 3 vedrører fakturaen og dennes indhold. Litra a) og c) lyder:

»a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af varer og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige ...

...

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

II - Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

14 Med de stillede spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof i det væsentlige fastslået:

- For det første, om en kreditnota, der er udstedt af den, der får leveret et gode eller en tjenesteydelse (herefter »modtageren af godet eller tjenesteydelsen«), kan sidestilles med en faktura i sjette direktivs forstand.

- For det andet, om virksomheden, der har foretaget den økonomiske transaktion (herefter »virksomheden« eller »modtageren af kreditnotaen«), som ikke har anført det for store momsbeløb, der er anført i kreditnotaen, af denne grund kan betragtes som den person, der har anført dette beløb, og følgelig som den, der er forpligtet til at betale det.

- Endelig, om den erhvervsdrivende - såfremt han i medfør af de ovennævnte relevante bestemmelser i sjette direktiv ikke er forpligtet til at betale det for store momsbeløb, fordi han ikke kan betragtes som den person, der har anført det - kan påberåbe sig direktivet med henblik på at anføgte den betalingsforpligtelse, der følger af den tyske lov.

A - Det første præjudicielle spørgsmål: ligestilling af en faktura i sjette direktivs forstand med en kreditnota, der er udstedt af den, der har fået leveret et gode eller en tjenesteydelse

15 Betydningen af en præcis afgrænsning af begrebet faktura i sjette direktivs forstand har sin baggrund i den vigtige rolle, som dette dokument har i fællesskabsbestemmelserne om moms.

16 Fakturaen udgør dokumentationen for det momsbeløb, som skal betales af den erhvervsdrivende, og benyttes dermed såvel ved betalingen af denne afgift som ved fradraget af den afgift, der er betalt af den foregående erhvervsdrivende (7).

17 Sjette direktiv indeholder ingen definition af begrebet »faktura« eller af begrebet »dokument, der tjener som faktura«, eller »et andet tilsvarende dokument«, der nævnes i artikel 21, nr. 1, litra c) og artikel 22, stk. 3, litra a), som er citeret ovenfor. Direktivet angiver minimumsbetingelserne vedrørende de angivelser, som fakturaen skal indeholde under hensyn til selve sit formål (8), men overlader det i øvrigt til medlemsstaterne at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan svare til en faktura (9).

18 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort brug af denne beføjelse, da den vedtog den tidligere nævnte § 14, stk. 5, i UStG, som indfører kreditnotaen, der er anledningen til de præjudicielle spørgsmål.

19 Domstolen har to gange taget stilling til omfanget af den beføjelse, der således er tillagt medlemsstaterne (10). I begge tilfælde viste Domstolen sig imødekommende over for medlemsstaterne, idet den indrømmede dem et ganske vidt skoen.

20 I Jeunehomme-sagen, hvor den tillige henviste til bestemmelserne i artikel 22, stk. 8, i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne »kan ... fastsætte andre forpligtelser, som de skoenner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå sving«, fastslog Domstolen, at en medlemsstat kan kræve yderligere angivelser i fakturaerne (11).

21 I Reisdorf-dommen fastslog Domstolen, at medlemsstaterne har adgang til »at fortolke 'faktura' således, at det ikke blot betyder den originale faktura, men ligeledes ethvert andet tilsvarende dokument, som opfylder de af medlemsstaterne fastsatte kriterier ...« (12).

22 Domstolen understregede imidlertid, at udøvelsen af en sådan beføjelse skulle være i overensstemmelse »med et af sjette direktivs formål, nemlig at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne« (13).

23 Det således beskrevne formål viser det hensyn, som efter min opfattelse fortsat bør være bestemmende for Domstolen, naar den fastsætter kravene til fakturaudstedelse, selv om det kriterium, som er bestemmende for klassificeringen af kreditnotaen, til forskel fra de netop nævnte sager ikke blot beror på dens indhold, men også på den person, der udsteder den.

24 Ved formuleringen af det første spørgsmål har den forelæggende ret bl.a. udtrykkeligt henvist til artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv. Det er logisk i nærværende sag at henvise til denne bestemmelse, fordi sagen for den tyske domstol vedrører et andet momsbeløb end det, der skyldes på grundlag af den afgiftspligtige transaktion i sig selv. Fejlen vedrørende beløbet, der er anført på kreditnotaen, bevirker således, at den erhvervsdrivende ikke længere hæfter som den afgiftspligtige person i henhold til artikel 21, nr. 1, litra a), men som den person, som anfører momsen på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.

25 Jeg skal dog bemaerke, at denne bestemmelse, som ifølge den nationale domstol er det relevante retsgrundlag i sagen, ikke kan bruges ved besvarelsen af det første spoergsmaal, eftersom den intet siger om, hvorvidt det med henblik paa spoergsmaalet, om en kreditnota kan anses for et dokument, der tjener som en faktura, er afgørende, hvem der udfaerdiger eller udsteder den.

26 Med det her behandlede praejudicielle spoergsmaal oenskes det fastslaaet, om man paa grundlag af den befoejelse, som er tillagt medlemsstaterne efter artikel 22, stk. 3, litra c), i sjette direktiv, kan antage, at der foreligger en faktura i forbindelse med et dokument, som ikke udfaerdiges af den erhvervsdrivende, men af modtageren af godet eller tjenesteydelsen.

27 Efter en bogstavelig fortolkning af artikel 22, stk. 3, litra a), der betegner den afgiftspligtige som den person, der skal udstede fakturaen, er det udelukket, for det første, at modtageren af godet eller tjenesteydelsen, der ikke kan hævde at være afgiftspligtig for den i sagen omhandlede moms, opfylder forpligtelsen til at udstede fakturaen, og for det andet, at den erhvervsdrivende kan unddrage sig denne forpligtelse. Kreditnotaen ville i saa fald ikke kunne erstatte fakturaen.

28 Jeg gaar imidlertid ikke ind for en saadan fortolkning, som efter min mening er for formalistisk. Man maa nemlig først tage hensyn til det formaal, som lovgiver har forfulgt ved udformningen af den paagaeldende bestemmelse, naar denne skal fortolkes (14).

29 Da bestemmelsens formaal, som allerede anfoert, er at sikre den noejagtige opkraevning af afgiften og at undgaa svig (15), ses der ikke at være nogen gyldig grund, der taler imod, at det dokument, der er udstedt af modtageren af godet eller tjenesteydelsen, tjener som faktura, saafremt dette dokument indeholder de angivelser, som sjette direktiv foreskriver for fakturaen (16), og modtageren i givet fald har adgang til at berigtige dets indhold.

30 Under disse omstaendigheder forbliver den erhvervsdrivende i kraft af den befoejelse til kontrol og berigtigelse, han har ret til at udøve, den, der udsteder kreditnotaen, hvis udformning han blot i en vis forstand har delegeret til sin kunde. Kreditnotaen mister ikke sin funktion som dokumentation for den erhvervsdrivendes afgiftsmaessige rettigheder og forpligtelser, for den indeholder de samme oplysninger som den traditionelle faktura, og den erhvervsdrivende er berettiget til at godkende dens indhold. Han bevarer saaledes ansvaret for udfaerdigelsen af fakturaerne, uanset hvilken form de har, og han forbliver i sidste ende deres egentlige ophavsmand.

31 Saaledes som selvfaktureringen er reguleret ved § 14, stk. 5, i UStG, mener jeg, i oevrigt i lighed med alle de intervenerende regeringer og Kommissionen, at den opfylder betingelserne for, at de uanfaegtede kreditnotaer kan ligestilles med fakturaer udstedt af den erhvervsdrivende.

32 § 14, stk. 5, nr. 3, bestemmer, at kreditnotaen skal indeholde de samme angivelser som dem, der foreskrives for fakturaer, herunder angivelse af »vederlaget for leveringen eller for den anden ydelse ...« og angivelse af »afgiftsbeløbet, der skal betales af vederlaget ...«.

33 Der hjemles en kontrolbefoejelse for den erhvervsdrivende i § 14, stk. 5, hvis nr. 2 bestemmer, at kontraktpartnerne skal være enige om at anvende en kreditnota. Jeg skal endvidere minde om samme bestemmelses nr. 4, hvorefter »kreditnotaen skal være stilet til den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen«, og bestemmelsen i andet afsnit, andet punktum, hvorefter »kreditnotaens virkning som faktura ophører, saafremt modtageren goer indsigelse mod den deri angivne afgift«.

34 Den erhvervsdrivende har ganske vist ikke udtrykkeligt en befoejelse til at berigtige, men den ret, han er tillagt til at frakende kreditnotaen betydning som faktura, saafremt han anfaegter dens indhold, giver ham alligevel fuld kontrol over den retlige kvalifikation af dette dokument, hvilket er en tilstraekkkelig betingelse for, at dette dokument kan ligestilles med en faktura i sjette direktivs

forstand.

B - Det andet praejudicielle spoergsmaal

35 Det stillede spoergsmaal kan laeses paa to maader.

36 Efter en foerste fortolkning af selve spoergsmaalet, som naermere belyst i forelaeggelseskendelsens grunde, anmoder Bundesfinanzhof Domstolen om at fastslaa, hvorvidt den omstaendighed, at den erhvervsdrivende - uden at anfaegte den - har modtaget en forkert kreditnota, der er udstedt af modtageren af godet eller tjenesteydelsen, goer det muligt at anse ham for en person, der har angivet momsen i notaen, jf. artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv. Saafremt dette spoergsmaal besvares bekræftende, drager den tyske domstol den automatiske konsekvens heraf, at den erhvervsdrivende skal betale den i notaen angivne moms, men den rejser ikke et spoergsmaal vedroerende dette punkt, som den anser for sikkert.

37 Efter en anden fortolkning vedroerer det praejudicielle spoergsmaal ogsaa det praecise momsbeløb - beløbet, som er angivet i kreditnotaen, eller det beløb, der svarer til den afgiftspligtige transaktion - som den erhvervsdrivende i sidste ende skal betale.

38 Den foerste fortolkning maa efter min mening laegges til grund. Det fremgaar af forelaeggelseskendelsens grunde, at Bundesfinanzhof ikke har forelagt sagen for Domstolen med henblik paa at kunne vurdere, om § 14, stk. 2, foerste punktum, i UStG under hensyn til faelleskabsretten kan foreskrive betaling af det momsbeløb, der er angivet i fakturaen, i stedet for det, der svarer til den afgiftspligtige transaktion. Spoergsmaalet vedroerer den betydning, som artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv har for anvendelsen af § 14, stk. 2, foerste punktum, paa kreditnotaer. Disse to bestemmelser har det til faelles, at de udpeger ophavsmanden til momsangivelsen som den afgiftspligtige. Dette punkt, hvorved kreditnotaen adskiller sig fra fakturaen, er netop det centrale spoergsmaal i forelaeggelseskendelsen.

39 Den tyske domstol har saaledes anfoert, at »der var tvivl om, hvem der skal anses for at vaere ansvarlig for den for hoeje saerskilte angivelse af afgiften ...: kreaturhandlerne (aftagerne), fordi de udstedte kreditnotaerne, eller sagsoegeren (der leverede ydelserne), fordi han hverken har soerget for at faa kreditnotaerne berigtiget af kreaturhandlerne eller ved haelp af oplysningerne i kreditnotaerne har tilsendt kreaturhandlerne fakturaer med saerskilt angivelse af et afgiftsbeløb af den rigtige stoerrelse« (17).

40 Bundesfinanzhof tilfoejer, at det er »afgoerende ... om § 14, stk. 2, foerste punktum, i UStG 1980 finder anvendelse paa sagsoegeren« (18), hvorved den understreger, at det er magtpaaliggende »at laegge en rigtig forstaaelse af de faelleskabsretlige bestemmelser til grund, der gaelder for den nationale lovgiver, ved fortolkningen og anvendelsen af bestemmelsen« (19).

41 Med andre ord anmodes Domstolen efter min mening om at tage stilling til, om man paa grundlag af de ovenfor naevnte bestemmelser i sjette direktiv kan lade haeftelsen for et for stort momsbeløb, der angives i en kreditnota, paahvile en erhvervsdrivende, som ikke har anfaegtet det for store beløb, paa samme maade som han ville haefte for et for stort beløb, der var angivet i en af ham udstedt faktura.

42 Saafremt Domstolen ikke maatte foelge denne fortolkning af de praejudicielle spoergsmaal, der er blevet forelagt den, skal jeg dog undersøge rækkevidden af artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv uafhaengigt af arten af det dokument, hvori momsen er angivet forkert.

1. Spoergsmaalet, om modtageren af en kreditnota, der ikke har gjort indsigelse mod det i notaen anfoerte beløb, har status som afgiftspligtig

43 Den erhvervsdrivende, som foretager en afgiftspligtig transaktion, skal principielt betale den herfor skyldige moms og skal med henblik herpaa udstede en faktura, der angiver den. Som jeg har antaget (20), er forpligtelsen til udstedelse i tilfaelde af selvfakturering opfyldt, saafremt betingelserne for, at kreditnotaen kan ligestilles med fakturaen, er opfyldt, saaledes at det saerlige ved denne situation paa ingen maade aendrer den erhvervsdrivendes status som afgiftspligtig.

44 Situationen kunne imidlertid vaere en anden, saafremt det momsbeloeb, der er angivet i kreditnotaen, af den ene eller den anden grund - svig eller fejltagelse - ikke svarer til den moms, der skyldes. I denne situation synes den nationale lovgivning og faelleskabsretten at begraense ligestillingens omfang.

45 Selv om UStG klart fastslaar princippet om, at den erhvervsdrivende skal betale det momsbeloeb, som han har angivet i fakturaen, hvor dette beloeb er hoejere end det, som han oprindeligt skulle betale, er loven tavs vedroerende det tilfaelde, hvor den samme forskel - som i naevaerende sag - vedroerer indholdet af en kreditnota.

46 I oevrigt giver ordlyden af sjette direktiv anledning til tvivl med hensyn til den fortolkningsfrihed, som den nationale domstol har, naar den paalaegger den erhvervsdrivende, der har modtaget kreditnotaen, at betale det overskydende beloeb. Artikel 21, nr. 1, litra c), der vedroerer det tilfaelde - som det, der foreligger i naevaerende sag - hvor det angivne beloeb ikke svarer til den afgiftspligtige transaktion, fastslaar, at momsen paahviler enhver person, som anfoerer afgiften paa en faktura eller et dokument, der tjener som faktura (21).

47 Modtageren af kreditnotaen har strengt taget ikke selv angivet det for store momsbeloeb paa dette dokument.

48 Det maatte herefter antages, at selv om formuleringen af artikel 22, stk. 3, litra a), i sjette direktiv ikke er til hinder for, at den erhvervsdrivende bevarer sin status som udsteder af kreditnotaen, foelger det derimod af de naevnte bestemmelser i artikel 21, at modtageren af godet eller tjenesteydelsen er skyldner for momsen.

49 Ogsaa her foretraekker jeg en mere smidig fortolkning af bestemmelsen. Ved ud over for den afgiftspligtige at stipulere momshaeftelse for den person, som anfoerer afgiften paa fakturaen, forfoelger denne bestemmelse det formaal at bekaempe afgiftssvig. Den indfoerer betalingspligt for momsen for ophavsmaendene til fakturaer, der er urigtige, eller som vedroerer fiktive oekonomiske transaktioner (22).

50 Det forfulgte formaal begrunder ikke en anden fortolkning end den, som jeg har foreslaaet Domstolen med henblik paa besvarelsen af det foerste spoergsmaal. Den erhvervsdrivende, som faar udstedt en urigtig kreditnota, og som har ret til at kontrollere den og berigtige dens indhold, maa, hvis han ikke goer indsigelse mod den, betragtes som den person, der har angivet afgiften i den. Han baerer saaledes ansvaret for de begaaede fejl, som kan vise, at der er begaaet svig.

51 I lighed med alle de intervenerende regeringer og Kommissionen mener jeg i oevrigt ikke, at svaret kan vaere forskelligt, alt efter om angivelsen af momsen fremgaar af en traditionel faktura eller af en kreditnota. Saafremt man under de ovenfor angivne omstaendigheder ligestiller en kreditnota med en faktura, fordi den erhvervsdrivende stadig er den egentlige udsteder af notaen, er det naturligt, at de retsvirkninger, der knytter sig til begge disse dokumenter, er de samme. Ellers ville ligestillingen vaere rent formel, og forskellen mellem ordningerne ville give anledning til en uberettiget forskelsbehandling mellem den erhvervsdrivende, der selv udfaerdiger sine fakturaer, og den, der anvender fremgangsmaaden med selvfakturering.

2. Spoergsmaalet om forpligtelsen til at betale momsen, der er angivet i fakturaen eller kreditnotaen

52 Maa det antages, at forpligtelsen til at betale momsen gaelder hele det angivne beloeb, hvis det fakturerede beloeb ikke, eller ikke fuldt ud, svarer til den afgiftspligtige oekonomiske transaktion?

53 Dette spoergsmaal, hvis besvarelse ikke efter faellesskabsretten kan vaere forskellig, alt efter om den urigtige angivelse findes i en faktura eller en kreditnota, foreligger paa tilsvarende maade som de spoergsmaal, der blev behandlet af Domstolen i den allerede naevnte dom i Genius Holding-sagen.

54 I denne sag skulle Domstolen tage stilling til, om et momsbeloeb, der udelukkende skyldes, fordi det er anfoert paa en faktura, kan anvendes med henblik paa udoevelsen af den fradragsret, der er fastsat i sjette direktiv. Dette besvarede Domstolen benaegtende, idet den anfoerte, at »udoevelsen af fradragsretten er begraenset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion, eller som er betalt, i det omfang de skyldtes« (23).

55 Af hensyn til bekaempelse af afgiftssvig fastslog Domstolen saaledes, at det fradragsberettigede beloeb maatte fastsaettes paa grundlag af den afgiftspligtige transaktion, hvilket indebaerer, at saadanne fakturaer ikke kan benyttes som grundlag for fradragsretten, saafremt de ikke svarer til nogen transaktion eller hviler paa et for hoejt ansat beskatningsgrundlag (24). Saafremt der er uoverensstemmelse mellem afgifterne, maa den afgift, der svarer til den afgiftspligtige transaktion, derfor gaa forud for den fakturerede afgift, saaledes at der ikke aabnes mulighed for et ubefoejet fradrag.

56 Ifoelge Genius Holding-dommen har oplysningerne i fakturaen ikke samme vaegt som de faktiske forhold vedroerende den afgiftspligtige transaktion, i hvert fald for saa vidt angaar udoevelsen af fradragsretten. Det samme spoergsmaal kan i forbindelse med den foreliggende sag stilles med hensyn til afgiftsskyldnerens pligt til at betale momsen (25).

57 Vedroerende dette punkt mener jeg, at det er oenskeligt, at fakturaen bevarer sin funktion som dokumentation. Min begrundelse for saaledes at foreslaa Domstolen at begraense raekevidden af sin retspraksis afviger ikke fra den, som var bestemmende for Domstolen, da den afgjorde den naevnte sag. Der er stadig tale om hensynet til at modvirke afgiftssvig.

58 Det ville saaledes tilskynde til svig, saafremt fakturaens ophavsmand i tilfaelde af forskel mellem det fakturerede beloeb og det beloeb, der foelger af den afgiftspligtige transaktion, fritages for den betalingspligt, der paahviler ham, for saa vidt angaar den forkerte del af beloebet i fakturaen.

59 En saadan ordning ville navnlig goere fakturaen formaalsloes og ville fratage kontrolmyndighederne et referencedokument, der viser den oekonomiske transaktion, og paa grundlag af hvilket kontrollen kan foretages.

60 Dette er i oevrigt den loesning, som Domstolen maa formodes at have lagt til grund i Genius Holding-dommen, da den henviste til medlemsstaternes adgang til »i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, naar udstederen af fakturaen beviser sin gode tro« (26). Princippet er med andre ord, at udstederen af en faktura, som angiver en afgift, der ikke skyldes, skal betale den, medmindre han er i stand til at bevise, at det angivne beloeb ikke udspringer af et svigagtigt forhold.

61 Den forrang, som angivelsen paa fakturaen har, foelger i oevrigt af de relevante bestemmelser i sjette direktiv. Genius Holding-dommen hviler i vidt omfang paa artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, som vedroerer fradragsretten (27). I naervaerende sag er den bestemmelse, hvis

raækkevidde er afgørende, artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv. Denne bestemmelse udpeger ganske vist den, der skal betale momsen, og giver ikke umiddelbart oplysning om det beløb, der skal betales. Den omstændighed, at bestemmelsen skal anvendes i de tilfælde, hvor momsen ikke lovligt skyldes, og hvor den økonomiske transaktion, som anføres, endog kan være ikke-eksisterende, viser, at angivelsen i fakturaen er den eneste, der har betydning, for den er den eneste måde, hvorpå man kan henholde sig til en talangivelse.

62 I lyset af besvarelsen af det andet spørgsmål er det ikke nødvendigt, at jeg tager stilling til det tredje præjudicielle spørgsmål.

Forslag til afgørelse

63 Under henvisning til det anførte foreslår jeg Domstolen at besvare de stillede spørgsmål som følger:

»1) 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 fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag tillader medlemsstaterne ved udtrykket 'dokument, der svarer til en faktura', at forstå en kreditnota, der er udstedt af modtageren af et gode eller en tjenesteydelse, naar kreditnotaen indeholder de oplysninger, der i sjette direktiv foreskrives for fakturaer, og dens indhold kan berigtiges eller anfaegtes af den erhvervsdrivende, som har foretaget den økonomiske transaktion.

2) I henhold til artikel 21, nr. 1, litra c), i nævnte sjette direktiv kan den person, som modtager en kreditnota, som angiver et højere merværdiafgiftsbeløb end det, der skyldes på grundlag af den afgiftspligtige transaktion, saafremt han ikke gør indsigelse mod det saaledes angivne beløb, anses for en person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, og som denne merværdiafgift derfor paahviler.«

(1) - F.eks. forklarede Det Forenede Kongeriges regering i retsmødet, at fremgangsmaaden med selvfakturering kendtes i dette land, før momsen blev indført i 1973, på hvilket tidspunkt den engelske lovgivning saaledes udtrykkeligt anerkendte denne ordning.

(2) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

(3) - Lov af 26.11.1979 om omsætningsafgift (BGBl. 1979 I, s. 1953), som ændret ved lov af 18.8.1980 (BGBl. 1980 I, s. 1537 og s. 1543).

(4) - Stk. 1, andet punktum, nr. 5 og 6, bestemmer: »Disse fakturaer skal indeholde følgende angivelser: 5. vederlaget for leveringen eller for den anden ydelse ... 6. afgiftsbeløbet, der skal betales af vederlaget ...«

(5) - Forelæggelseskendelsen, s. 2.

(6) - A.st., s. 6.

(7) - Artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv.

(8) - Artikel 22, stk. 3, litra b), bestemmer, at »fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser«.

(9) - Artikel 22, stk. 3, litra c), jf. ovenfor.

(10) - Dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, og af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257.

(11) - Jeunehomme-dommen, a.st., praemis 16. Det anfoeres dog i praemis 17, at antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis maa goere udoevelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmaessig vanskelig.

(12) - Praemis 31.

(13) - Reisdorf-dommen, a.st., praemis 24. Jf. ogsaa Jeunehomme-dommen, a.st., praemis 17.

(14) - Naar faellesskabslovgiver i 1977, ligesom den tyske lovgiver i 1980, ikke tog hensyn til fremgangsmaaden med selvfakturering ved formuleringen af bestemmelsen, er grunden utvivlsomt den, at denne fremgangsmaade endnu var ret uudviklet.

(15) - Punkt 22 i naervaerende forslag til afgoerelse.

(16) - Jf. ovenfor, note 8.

(17) - Forelaeggelseskendelsen, s. 5.

(18) - Forelaeggelseskendelsen, s. 3, afsnit II, punkt 2.

(19) - Forelaeggelseskendelsen, s. 6, afsnit III.

(20) - Punkt 29, 30 og 31 i naervaerende forslag til afgoerelse.

(21) - Ovenfor, punkt 24.

(22) - Jf. punkt 10 og 14 i forslag til afgoerelse fra generaladvokat Mischo ad dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. s. 4227.

(23) - Genius Holding-dommen, a.st., praemis 13.

(24) - A.st., praemis 17.

(25) - Bundesfinanzhof anfoerer, at princippet om fuld betaling af det fakturerede beloeb, som fremgaar af § 14, stk. 2, foerste punktum, hviler paa »den betragtning, at aftageren skal vaere berettiget til at fradrage den afgift, der saerskilt er anfoert paa fakturaen«, og at »formaalet med lovgivningen ... derfor aabenbart var at udligne et fradrag paa grundlag af en for hoejt saerskilt anfoert afgift i det omfang, den ikke svarede til ydelserne, ved haelp af indfoerelse af en tilsvarende pligt til betaling af afgift« (forelaeggelseskendelsen, s. 5). Baggrunden for denne bestemmelse er saaledes den i tysk retspraksis anerkendte ret for modtageren af godet eller tjenesteydelsen til »i fuldt omfang at foretage fradrag for det afgiftsbeloeb, der [er] anfoert saerskilt paa en faktura, selv om beloebet [er] hoejere end omsaetningsafgiften for den afgiftspligtige ydelse« (forelaeggelseskendelsen, s. 5), hvilket gaar imod Genius Holding-dommen.

(26) - Genius Holding-dommen, a.st., praemis 18.

(27) - Det bestemmes heri, at »den afgiftspligtige ... er ... berettiget til i den afgift, der paahviler ham, at fradrage foelgende beloeb: a) den mervaerdiafgift, som skyldes eller er erlagt« (min fremhaevelse).