DOMSTOLENS DOM

19. september 2000 *

I sag C-454/98,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

mod

Finanzamt Borken,

og

Manfred Strobel

mod

Finanzamt Esslingen,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 21, nr. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer) og L. Sevón samt dommerne P.J.G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet og V. Skouris,

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Schmeink & Cofreth AG & Co. KG ved skatterådgiverne J. Hartmann og A. Schiller

— den tyske regering ved afdelingschef W.-D. Plessing og kontorchef C.-D. Quassowski, begge Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent E. Traversa og A. Buschmann, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. april 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 15. oktober 1998, indgået til Domstolen den 11. december 1998, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 21, nr. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under to sager, den ene mellem Schmeink & Cofreth AG & Co. KG (herefter »Schmeink«) og Finanzamt Borken, den anden mellem Manfred Strobel og Finanzamt Esslingen vedrørende et afslag fra Finanzamt på af billighedsgrunde at fritage Schmeink og Strobel for at betale en urigtigt faktureret merværdiafgift (herefter »moms«).

Sjette direktiv

3 Artikel 21 i sjette direktiv bestemmer:

»Merværdiafgiften påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

...

c) enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.

...«

De nationale momsbestemmelser

4 § 14, stk. 2, i Umsatzsteuergesetz 1991 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«), der vedrører fastsættelsen af momsen, når der på fakturaen er angivet et urigtigt afgiftsbeløb, bestemmer:

»Såfremt 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 også forpligtet til at betale det overskydende beløb. Såfremt han berigtiger afgiftsbeløbet over for modtageren af ydelsen, finder § 17, stk. 1, analog anvendelse.«

5 UStG's § 14, stk. 3, indeholder endvidere følgende bestemmelse vedrørende fastsættelsen af momsen, såfremt den i fakturaen angivne afgift er uberettiget:

»Den, der i en faktura anfører et særskilt afgiftsbeløb, selv om vedkommende ikke er berettiget til at anføre dette beløb særskilt, er skyldig at betale det angivne beløb. Dette gælder også, hvis en person i et andet dokument, hvorved han foretager afregning ligesom en erhvervsdrivende, som leverer ydelser, anfører et særskilt afgiftsbeløb, selv om vedkommende ikke er erhvervsdrivende eller ikke præsterer nogen ydelser.«

6 UStG's § 17, stk. 1, bestemmer:

»Såfremt beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion ændres som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1-3:

1. skal den erhvervsdrivende, som har udført transaktionen, foretage en tilsvarende berigtigelse af det herved skyldige afgiftsbeløb

2. skal den erhvervsdrivende, til fordel for hvem den nævnte transaktion er udført, foretage en tilsvarende berigtigelse af det fradrag for indgående afgift, som han har gjort gældende på dette grundlag...«

7 § 190, stk. 3, i Umsatzsteuer-Richtlinien (vejledning om merværdiafgift) bestemmer:

»I modsætning til UStG's § 14, stk. 2, hjemler UStG's § 14, stk. 3, ikke mulighed for en berigtigelse. Såfremt opkrævningen af en fejlagtigt angivet afgift fører til en objektivt urimelig situation, kan det imidlertid af billighedsgrunde tillades den, der har udstedt en faktura, at berigtige den ved analog anvendelse af UStG's § 14, stk. 2,... En objektivt urimelig situation antages f.eks. at foreligge, såfremt den ydelse, for hvilken der er udstedt en faktura, er blevet leveret af den person, som udsteder den nævnte faktura, og det sandsynliggøres, at ydelsesmodtagerens navn eller betegnelsen for ydelsen alene er blevet urigtigt angivet som følge af en fejltagelse.«

8 § 227 i Abgabenordnung (afgiftsloven, herefter »AO«) bestemmer:

»Skatte- og afgiftsmyndighederne kan helt eller delvis eftergive skyldige skatter eller afgifter, såfremt opkrævningen af disse efter de foreliggende omstændigheder i det enkelte tilfælde vil være urimelig; allerede erlagte beløb kan på de samme betingelser tilbagebetales eller modregnes.«

Tvisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Schmeink-sagen

9 Schmeink erhvervede 50% af anparterne i et GmbH (anpartsselskab efter tysk ret, herefter »GmbH-selskabet«) for en pris af 3 781 220 DEM. Den 31. december 1991 udstedte Schmeink til GmbH-selskabet en regning svarende til en faktura, hvori dette beløb var nævnt som vederlag for rådgivningsydelser, som Schmeink imidlertid aldrig har udført. I nævnte regning angav Schmeink udtrykkeligt et momsbeløb på 529 370,80 DEM.

10 Denne »proforma-faktura« indgik i den dokumentation, som GmbH-selskabet anvendte til støtte for en ansøgning om investeringstilskud.

11 Efter at have foretaget en særlig momskontrol i marts 1993 fastsatte Finanzamt Borken ved ændringsafgørelse af 14. april 1993 den moms, der skulle betales af Schmeink, til det beløb, der særskilt var angivet i regningen.

12 GmbH-selskabet gjorde ikke fradragsret gældende på grundlag af den nævnte regning og tilbageleverede den til Schmeink den 19. juli 1993.

13 Den 1. juli 1994 indgav Schmeink en ansøgning til Finanzamt Borken om eftergivelse af momsen af billighedsgrunde i henhold til AO's § 227.

14 Ved afgørelse af 12. september 1994 afslog Finanzamt Borken denne ansøgning.

15 Schmeink anfægtede afgørelsen fra Finanzamt Borken ved et søgsmål for Finanzgericht Münster, som ved dom af 23. november 1995 stadfæstede afgørelsen.

16 Den 24. marts 1997 har Schmeink indbragt en revisionsanke for Bundesfinanzhof til prøvelse af Finanzgericht's dom.

Strobel-sagen

17 I årene 1992 og 1993, hvorunder han drev handel med kontormaskiner, udstedte Manfred Strobel fakturaer til en række leasingselskaber vedrørende leveringer, der aldrig har fundet sted.

18 Ved hjælp af disse fiktive fakturaer ville Strobel skjule tab i sine filialer og foregive bedre resultater. Fakturaerne blev betalt af leasingselskaberne. Strobel har senere godtgjort de nævnte virksomheder de beløb, de havde betalt til ham.

19 Strobel beregnede moms af de pågældende beløb. Leasingvirksomhederne fratrak for deres vedkommende den moms, der var angivet i de nævnte fakturaer, som indgående afgift.

20 I 1994 indgav Strobel på eget initiativ en berigtigelseserklæring til anklagemyndigheden og til Finanzamt Esslingen, hvorved disse blev underrettet om de fiktive fakturaer og modtagerne heraf. Finanzamt Esslingen oversendte disse oplysninger til de skatte- og afgiftsmyndigheder, der var kompetente for fakturamodtagerne, således at disse myndigheder i forhold til modtagerne kunne foretage berigtigelserne vedrørende fradraget af indgående afgifter.

21 Efter den af Strobel indgivne erklæring gennemførte afgiftsmyndighederne en kontrol, og Finanzamt Esslingen fastsatte det beløb, Strobel skulle betale i moms, som svarende til de beløb, der var særskilt angivet i fakturaerne, dvs. 519 346,36 DEM for 1992 og 653 156,51 DEM for 1993.

22 Den 24. august 1995 indgav Strobel en ansøgning til Finanzamt Esslingen om eftergivelse af momsen af billighedsgrunde i medfør af AO's § 227.

23 Ved afgørelse af 15. november 1995 afslog Finanzamt Esslingen denne ansøgning.

24 Strobel anfægtede afgørelsen fra Finanzamt Esslingen ved et søgsmål for Finanzgericht Baden-Württemberg, som ved dom af 9. juli 1997 stadfæstede afgørelsen.

25 Den 19. august 1997 har Strobel indbragt en revisionsanke for Bundesfinanzhof til prøvelse af Finanzgericht's dom.

26 Bundesfinanzhof har forenet disse to sager. Den har anført, at det var berettiget at fastsætte momsen på grundlag af UStG's § 14, stk. 3, andet afsnit, andet alternativ, da Schmeink og Strobel havde udstedt fakturaer, hvori denne afgift var angivet særskilt, og havde udstedt dem til modtagerne uden at have udført de deri angivne ydelser.

27 Bundesfinanzhof anførte, at formålet med UStG's § 14, stk. 3, er at forhindre svig, når der udstedes fakturaer, hvori afgiftsbeløbet er særskilt angivet, og de pågældende transaktioner ikke gennemføres. Til forskel fra UStG's § 14, stk. 2, har lovgiver ikke i UStG's § 14, stk. 3, hjemlet mulighed for berigtigelse for ikke at svække den præventive virkning af denne bestemmelse.

28 Ifølge en dom fra Bundesfinanzhof af 21. februar 1980 (BStBl. 1980 II, s. 283) bør billighedsreglen finde anvendelse i de tilfælde, hvor udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget faren for tab af afgiftsindtægter. UStG's § 14, stk. 3, har nemlig ingen præventiv virkning i sådanne tilfælde, navnlig når fakturaudstederen kan få de af ham udstedte fakturaer tilbageleveret og tilintetgøre dem, førend de anvendes af adressaten, eller når fakturaudstederen, såfremt han ikke har kunnet få fakturaen tilbageleveret, afværger risikoen ved rettidigt at træffe andre foranstaltninger, navnlig ved indgivelse af en erklæring til det Finanzamt, som han eller fakturamodtageren henhører under.

29 Bundesfinanzhof har imidlertid henvist til dom af 13. december 1989, Genius Holding (sag C-342/87, Sml. s. 4227, præmis 18), hvorefter det for at sikre gennemførelsen af princippet om momsens neutralitet påhviler medlemsstaterne i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, og til en dom afsagt af Bundesgerichtshof den 23. november 1995, IX ZR 225/94 (*Neue Juristische Wochenschrift* 1996, s. 842), hvori Bundesgerichtshof udtalte, at når henses til, at UStG's § 14, stk. 3, ikke giver mulighed for berigtigelse, må Genius Holding-dommen efterkommes på den måde, at afgiften eftergives med hjemmel i AO's § 227.

30 Bundesfinanzhof bemærker, at kravet om god tro, for at berigtigelse kan tillades, ikke kan udledes af opbygningen af UStG's § 14, stk. 3. Et sådant krav, der fremgår af Domstolens praksis, følger ikke af neutralitetsprincippet. Det er hverken tilstrækkeligt eller i overensstemmelse med momssystemets opbygning at begrænse fakturaudstederens fradragsmulighed til tilfælde af god tro. Som kriterium for at udelukke berigtigelse af det afgiftsbeløb, der er angivet på fakturaen, bør der snarere tages hensyn til, at modtageren af fakturaen faktisk har kunnet opnå det tilsvarende afgiftsfradrag. Såfremt det viser sig, at det ikke længere er muligt over for fakturamodtageren at ophæve et fradrag, der er blevet tilkendt ham, vil fakturaudstederen hæfte for de manglende afgiftsindtægter, hvorved princippet om afgiftens neutralitet sikres.

31 Såfremt muligheden for berigtigelse gøres betinget af, at der føres bevis for fakturaudstederens gode tro, vil sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), få karakter af en straffebestemmelse. I så fald vil den pågældende nemlig blive pålagt den endelige hæftelse for den angivne afgift udelukkende som følge af en »strafværdig adfærd«, nemlig at have handlet i ond tro. En sådan retstilstand er forfatningsretligt betænkelig.

32 Bundesfinanzhof har herefter besluttet af udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal en afgift, der med urette er anført på en faktura, efter fællesskabsretten allerede kunne berigtiges i forbindelse med afgiftsfastsættelsesproceduren, eller er det tilstrækkeligt, at medlemsstaterne først giver mulighed for berigtigelse i forbindelse med en procedure, der iværksættes efterfølgende, på grundlag af billighedshensyn ('objektive' grunde)?

2) Forudsætter berigtigelsen af en afgift, der med urette er anført på en faktura, at udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller kan fakturaen også berigtiges i andre tilfælde (og i givet fald hvilke)?

3) Under hvilke betingelser handler en udsteder af en faktura i god tro?«

Formaliteten

33 Den tyske regering har anført, at det første og det tredje spørgsmål ikke bør besvares, eftersom en besvarelse af disse spørgsmål ikke er nødvendig for afgørelsen af hovedsagerne.

34 Vedrørende det første spørgsmål har den tyske regering anført, at afgiftsfastsættelsesproceduren er afsluttet i hovedsagerne, og at afgiftsmeddelelserne ikke længere kan anfægtes, hvorfor det ikke længere er muligt at berigtige de beløb, der er fejlagtigt fastsat ved afgiftsfastsættelsesproceduren. Tvisten under hoved-

sagerne vedrører afslaget på ansøgningerne om, at de skyldige momsbeløb eftergives af billighedsgrunde i medfør af AO's § 227, men ikke afgørelserne om afgiftsfastsættelse i henhold til UStG's § 14, stk. 3, andet punktum, andet alternativ.

35 Vedrørende det tredje spørgsmål finder den tyske regering, at der i denne sag ikke er nogen grund til at undersøge begrebet god tro. Efter den tyske regerings opfattelse foreligger der nemlig ved udstedelsen af fakturaerne et misbrug og ikke en fejltagelse, idet Schmeink og Strobel vidste, at de ikke var berettiget til at angive momsen særskilt på fakturaerne.

36 Det skal herved bemærkes, at proceduren efter traktatens artikel 177 er et middel til samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter, som giver Domstolen mulighed for at forsyne de nationale retter med de elementer vedrørende fortolkningen af fællesskabsretten, som er nødvendige for, at de kan afgøre den for dem verserende tvist (jf. bl.a. kendelse af 25.5.1998, sag C-361/97, Nour, Sml. I, s. 3101, præmis 10).

37 Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at det udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af en bestemmelse i fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59, af 1.12.1998, sag C-200/97, Ecotrade, Sml. I, s. 7907, præmis 25, og af 13.1.2000, sag C-254/98, TK-Heimdienst, Sml. I, s. 151, præmis 13).

38 I denne sag fremgår det ikke klart, at den fortolkning af fællesskabsretten, som den nationale retsinstans anmoder om med sit første spørgsmål, ikke har nogen forbindelse med genstanden for tvisterne i hovedsagen.

39 Såfremt fællesskabsretten nemlig må fortolkes således, at den pålægger medlemsstaterne i deres nationale ret at give mulighed for berigtigelse af moms, der fejlagtigt er anført på en faktura, vil en sådan berigtigelse bl.a. kunne gennemføres ved en procedure, der iværksættes senere af billighedsgrunde, såsom den procedure, der hjemles i AO's § 227.

40 Endvidere bemærkes, at for så vidt som den tyske regerings indsigelse hviler på den antagelse, at den nævnte berigtigelse ikke kan foretages ved en senere iværksat procedure af billighedsgrunde, men skulle have været gennemført i forbindelse med afgiftsfastsættelsesproceduren, vedrører indsigelsen ikke formaliteten, men derimod realiteten i det første spørgsmål.

41 For så vidt angår det tredje spørgsmål bemærkes ligeledes, at den tyske regerings argument om, at det er unødvendigt at undersøge begrebet god tro i denne sag, fordi det udgør et misbrug, at fakturaer udstedes af afgiftspligtige personer, der — som i tvisterne i hovedsagen — er bekendt med, at de ikke har ret til at angive momsen særskilt, faktisk allerede vedrører indholdet af begrebet god tro og derfor også angår realiteten i dette spørgsmål.

42 Det første og det tredje spørgsmål skal følgelig besvares.

De stillede spørgsmål

Andet spørgsmål

43 Med det andet spørgsmål, som skal behandles først, spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om det er en betingelse for berigtigelsen af den urigtigt fakturerede moms, at udstederen af fakturaen er i god tro.

44 Den tyske regering anfører, at da der ikke findes fællesskabsbestemmelser herom, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for berigtigelse af urigtigt faktureret moms.

45 Ifølge den tyske regering er den mulighed, som efter tysk lovgivning gives den, der har udstedt en faktura i god tro og herved har begået en undskyldelig fejl, for på objektivt grundlag at berigtige den urigtigt fakturerede moms af billighedshensyn, i overensstemmelse med fællesskabsrettens krav, således som de fremgår af Genius Holding-dommen.

46 Såfremt momsen ikke er blevet anført fejlagtigt i god tro, men fakturaudstederen herved har handlet retsstridigt, fordi han ved, enten at han ikke er afgiftspligtig, eller at den i fakturaen omhandlede levering af goder eller præstation af tjenesteydelser ikke har fundet sted, kræver princippet om momsens neutralitet ikke, at der skal gives mulighed for berigtigelse af den urigtigt fakturerede moms. I disse tilfælde har bestemmelsen i national ret om, at en person, der særskilt angiver et momsbeløb på en faktura, skal betale dette beløb, en sanktionsfunktion samt præventiv virkning.

47 Det bemærkes for det første, at i medfør af sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra c), påhviler momsen ved indenlandsk virksomhed enhver person, som anfører momsen på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura.

48 Det må for det andet konstateres, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelse vedrørende fakturaudstederens berigtigelse af urigtigt faktureret moms. Sjette direktiv fastlægger blot i artikel 20 de betingelser, der skal være opfyldt, for at fradrag for indgående afgifter kan berigtiges hos den, der har modtaget de leverede goder eller tjenesteydelser.

49 Under disse omstændigheder tilkommer det principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder der kan ske berigtigelse af urigtigt faktureret moms.

50 Den nationale ret har anført, at ifølge Genius Holding-dommen kan fakturaens udsteder alene berigtige den urigtigt fakturerede moms, såfremt han beviser sin gode tro.

51 Det bemærkes herved, at sagsøgeren i Genius Holding-sagen havde fratrukket den moms, som to af hans underentreprenører havde faktureret ham i strid med de gældende nationale bestemmelser, hvorefter momsen ikke skulle betales af underentreprenørerne af de ydelser, som de udførte for entreprenøren, men kun skulle betales af entreprenøren af det beløb, som han fakturerede bygherren. Skatte- og afgiftsmyndighederne var af den opfattelse, at momsen med urette var blevet faktureret sagsøgeren, hvorfor denne ikke kunne fratrække den. Myndighederne havde følgelig forhøjet sagsøgerens beskatningsgrundlag.

52 Sagsøgeren i nævnte sag gjorde gældende, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, tillod fradrag af enhver afgift, der er anført på fakturaen, hvorefter den nationale

ret besluttede at forelægge Domstolen et spørgsmål om, hvorledes artikel 17, stk. 2, skulle fortolkes.

53 I sin besvarelse af dette spørgsmål kendte Domstolen i Genius Holding-dommen for ret, at udøvelsen af den fradragsret, der er fastsat i sjette direktiv, ikke omfatter den afgift, der udelukkende skyldes, fordi den er anført på fakturaen. I dommens præmis 13 præciserede Domstolen, at udøvelsen af fradragsretten er begrænset til kun at omfatte skyldige afgifter, dvs. de afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion, eller som er betalt, i det omfang de skyldtes.

54 Som Domstolen fastslog i præmis 17 i Genius Holding-dommen, vil afgiftssvig blive gjort lettere, såfremt hele den fakturerede afgift kan fradrages, selv om den ikke svarer til den afgift, der skyldes efter loven.

55 I Genius Holding-sagen skulle det fradrag, som sagsøgeren oprindeligt havde foretaget, følgelig berigtiges i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 20, stk. 1, litra a).

56 På denne baggrund bemærkede Domstolen i præmis 18 i Genius Holding-dommen, at det for at sikre gennemførelsen af princippet om momsens neutralitet påhviler medlemsstaterne i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro.

57 Det skal bemærkes, at i tvisterne i hovedsagen og til forskel fra Genius Holding-sagen er risikoen for tab af afgiftsindtægter rettidigt blevet fuldstændigt afværget, idet udstederen af fakturaen enten tog fakturaen tilbage og tilintetgjorde den,

førend den blev benyttet af adressaten, eller udstederen af fakturaen, såfremt denne var blevet benyttet, betalte det beløb, der var særskilt angivet på fakturaen.

58 Under disse omstændigheder, hvor udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det af princippet om momsens neutralitet, at den urigtigt fakturerede moms skal kunne berigtiges, uden at medlemsstaterne må gøre en sådan berigtigelse betinget af, at udstederen af den nævnte faktura har været i god tro.

59 Det skal herved bemærkes, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i medfør af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 52). De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles merværdiafgiftssystem, der er indført ved den pågældende fællesskabslovgivning.

60 Det må herved fastslås, at kravet om, at udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, når han rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, ikke er nødvendigt for at sikre opkrævningen af momsen og hindre afgiftssvig (jf. i denne retning dom af 11.6.1998, sag C-361/96, Grandes sources d'eaux minérales françaises, Sml. I, s. 3495, præmis 29 og 30).

61 Såfremt risikoen for tab af afgiftsindtægter som i Genius Holding-sagen ikke er blevet fuldstændigt afværget, kan medlemsstaterne derimod gøre muligheden for berigtigelse af den urigtigt fakturerede moms betinget af, at udstederen af fakturaen beviser sin gode tro. Såfremt det nemlig, således som den nationale ret har anført, viser sig, at det ikke længere er muligt i forhold til fakturaens adressat at ophæve det fradrag, som er blevet tildelt ham, kan en fakturaudsteder, som

ikke er i god tro, holdes ansvarlig for de manglende afgiftsindtægter, således at princippet om afgiftens neutralitet sikres.

62 Det skal endelig understreges, at fællesskabsretten, således som Kommissionen med rette har anført, ikke er til hinder for, at medlemsstaterne betragter udstedelsen af fiktive fakturaer, hvori der med urette angives moms, som et forsøg på afgiftssvig og i så fald anvender de bøder og økonomiske sanktioner, der er fastsat i deres nationale ret.

63 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares således, at såfremt udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det af princippet om momsens neutralitet, at den urigtigt fakturerede afgift skal kunne berigtiges, og at berigtigelsen ikke kan gøres betinget af, at udstederen af den nævnte faktura har været i god tro.

Første spørgsmål

64 Med det første spørgsmål, der skal behandles sidst, spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, efter hvilken procedure berigtigelsen af den urigtigt fakturerede moms skal foretages.

65 Som det fremgår af præmis 47, 48 og 49 i nærværende dom, tilkommer det principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder den urigtigt fakturerede moms kan berigtiges.

66 Medlemsstaterne kan følgelig bl.a. bestemme, om en sådan berigtigelse skal finde sted under afgiftsfastsættelsesproceduren eller under en efterfølgende procedure.

67 Som generaladvokaten har anført i punkt 20 i forslaget til afgørelse, kan en medlemsstat finde, at berigtigelsen af den urigtigt fakturerede moms bør finde sted under en efterfølgende procedure, således at skatte- og afgiftsmyndighederne — navnlig når der er foretaget fradrag af den urigtigt fakturerede moms — får mulighed for at kontrollere, at enhver risiko for tab af afgiftsindtægter er afværget.

68 Såfremt risikoen herfor er blevet afværget, må berigtigelsen af den urigtigt fakturerede moms imidlertid ikke afhænge af skatte- og afgiftsmyndighedernes skøn.

69 Det fremgår således af besvarelsen af det andet spørgsmål, at det i denne situation følger af princippet om momsens neutralitet, at den urigtigt fakturerede moms skal kunne berigtiges.

70 Følgelig skal det første spørgsmål besvares således, at det tilkommer medlemsstaterne at fastlægge, efter hvilken procedure en urigtigt faktureret moms kan berigtiges, forudsat at denne berigtigelse ikke afhænger af skatte- og afgiftsmyndighedernes skøn.

Tredje spørgsmål

71 I betragtning af besvarelsen af det første og det andet spørgsmål er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagsomkostningerne

72 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 15. oktober 1998, for ret:

1) **Såfremt udstederen af fakturaen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det af princippet om merværdiaf-**

giftens neutralitet, at den urigtigt fakturerede afgift skal kunne berigtiges, og at berigtigelsen ikke kan gøres betinget af, at udstederen af den nævnte faktura har været i god tro.

2) Det tilkommer medlemsstaterne at fastlægge, efter hvilken procedure en urigtigt faktureret merværdiafgift kan berigtiges, forudsat at denne berigtigelse ikke afhænger af skatte- og afgiftsmyndighedernes skøn.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón
Kapteyn	Puissochet	Jann
Ragnemalm	Wathelet	Skouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 19. september 2000.

R. Grass

Justitssekretær

G.C. Rodríguez Iglesias

Præsident