# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 13. april 2000 *

1. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse anmodes Domstolen om at angive, under hvilke omstændigheder det sjette momsdirektiv [1] pålægger eller tillader medlemsstaterne at meddele fritagelse for den afgiftsforpligtelse, der skyldes, at der på fakturaer med urette er anført et momsbeløb, som vedrører transaktioner, der aldrig har fundet sted. I forbindelse med dette spørgsmål skal der i det væsentlige tages stilling til anvendelsesområdet for det princip, der er fastslået i Genius Holding-dommen [2], og navnlig til spørgsmålet om, hvorvidt det er en betingelse for, at udstederen af en faktura efterfølgende kan begære momsen berigtiget, at den ukorrekte faktura er blevet udstedt i god tro.

## I — Relevante retsregler og faktiske omstændigheder

### A — *Relevante retsregler*

2. Artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv bestemmer, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages ... af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, pålægges merværdiafgift. I henhold til artikel 17, stk. 2, litra a), indtræder der fradragsret for den merværdiafgift, »som skyldes eller er erlagt« af en afgiftspligtig person »for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person«. Artikel 20 tillader medlemsstaterne under visse betingelser at berigtige »det oprindelige fradrag«, som en person har været berettiget til. Artikel 21 omhandler de »betalingspligtige personer«. Artikel 21, stk. 1, bestemmer i det for denne sag relevante afsnit, at:

»Merværdiafgiften påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

...

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

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 — Dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Sml. s. 4227.

3. I tysk ret sondrer Umsatzsteuergesetz 1991 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) i relation til momsen mellem den situation, at det på fakturaen angivne afgiftsbeløb er urigtigt (§ 14, stk. 2, i UStG), og den, at afgiftsbeløbet på fakturaen er angivet uberettiget (§ 14, stk. 3, i UStG), og det er denne sidste situation, der er den relevante i denne sag. De pågældende bestemmelser lyder henholdsvis som følger:

»Såfremt en erhvervsdrivende i en faktura for en levering eller en 'anden ydelse' særskilt har angivet et højere beløb 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, finder § 17, stk. 1, analog anvendelse.«

»Den, der i en faktura anfører et særligt 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 særligt afgiftsbeløb, selv om vedkommende ikke er erhvervsdrivende eller ikke præsterer nogen ydelser.«

4. Det bestemmes i § 190, stk. 3, i Umsatzsteuer-Richtlinien (den tyske vejledning om merværdiafgift), at såfremt opkrævningen af en afgift, der er blevet angivet med urette, fører til en objektivt urimelig situation, kan det af billighedsgrunde — som en undtagelse til reglerne i lovgivningen — tillades udstederen af en faktura at berigtige den, idet man analogt anvender de mere lempelige bestemmelser i § 14, stk. 2, i UStG. Herom bestemmer § 227 i Abgabenordnung (lov om afgifter, herefter »AO«):

»Skatte- og afgiftsmyndighederne kan helt eller delvist eftergive skyldige skatter eller afgifter, såfremt opkrævningen af disse efter de foreliggende omstændigheder i det enkelte tilfælde vil være urimelig.«

B — *Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger i hovedsagen*

5. Under hovedsagen behandles to sager, som er blevet forenet af den forelæggende ret.

6. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, der er sagsøger og appellant i den første sag (herefter »Schmeink«), udstedte den 31. december 1991 til et selskab, hvis anparter det var i færd med at erhverve, en »proforma-faktura«, hvori der var angivet et beløb i omsætningsafgift på 529 370,80 DEM for rådgivningsydelser, som det faktisk aldrig har ydet i virkeligheden. Efter det oplyste blev denne faktura anvendt et år senere af selskabet i forbindelse med en ansøgning om investeringstilskud. Efter at der var foretaget en særlig undersøgelse af Schmeink's momsforhold, fastsatte sagsøgte, Finanzamt Borken, Tyskland (herefter »den første sagsøgte«), den 14. april 1993 i henhold til § 14, stk. 3, i UStG det beløb i omsætningsafgift, der skulle betales af Schmeink, til det beløb, der var angivet på den relevante faktura.

7. Schmeink indgav derefter uden held en ansøgning til den første sagsøgte med anmodning om, at omsætningsafgiften måtte blive eftergivet af billighedsgrunde med hjemmel i § 227 i AO. Selskabet anlagde sag ved Finanzgericht Münster til prøvelse af første sagsøgtes afgørelse, men fik heller ikke medhold her. Schmeink har anfægtet Finanzgericht's afgørelse ved en revisionsappel for Bundesfinanzhof og har herunder henvist til en tidligere afgørelse fra denne af 21. februar 1980 (herefter »dommen fra 1980«), hvorefter det som betingelse for, at der træffes en billighedsafgørelse som hjemlet i § 227 i AO, er tilstrækkeligt, at udstederen af den pågældende faktura rettidigt og fuldstændigt afværger risikoen for tab af afgiftsindtægter.

8. Manfred Strobel, der er sagsøger og appellant i den anden sag, drev i de relevante år 1992 og 1993 virksomhed med handel med kontormaskiner (edb-teknik). I den nævnte periode tilsendte han flere leasingselskaber fakturaer for leverancer, der aldrig har fundet sted, med det formål at skjule tab i en af sine filialer og foregive bedre resultater. Fakturaerne blev betalt af leasingvirksomhederne, som fratrak den deri angivne moms som indgående afgift. Strobel havde i hvert enkelt tilfælde beregnet omsætningsafgift af vederlagene, men indvilligede senere i via en afdragsordning at godtgøre leasingvirksomhederne de forskellige købesummer, som de havde betalt. I 1994 meddelte Strobel af egen drift såvel anklagemyndigheden som Finanzamt Esslingen, Tyskland (herefter »den anden sagsøgte«), at hans erklæringer var urigtige. Det af Strobel skyldige beløb i omsætningsafgift blev af skatte- og afgiftsmyndighederne fastsat svarende til de beløb, der særskilt var angivet på fakturaerne. I henhold til § 14, stk. 3, andet punktum, andet alternativ, blev afgiften fastsat til det beløb, der var angivet i de relevante fakturaer, dvs. 519 346,36 DEM for 1992 og 653 156,51 DEM for 1993.

9. Den 24. august 1995 indgav Strobel en anmodning til den anden sagsøgte om eftergivelse af omsætningsafgiften i henhold til § 227 i AO af billighedsgrunde. Anmodningen blev afslået af den anden sagsøgte. Strobel anlagde sag til prøvelse af

denne afgørelse ved Finanzgericht Baden-Württemberg, men fik ikke medhold, og han har derefter anfægtet Finanzgericht's dom ved iværksættelse af en revisionsanke for Bundesfinanzhof, hvorunder han har gjort gældende, at § 227 i AO fandt anvendelse, for selv om han ikke havde krævet, at de fiktive fakturaer blev tilbageleveret til ham, havde han handlet tidsnok til at udelukke risikoen for tab af afgiftsindtægter.

10. Begge sagsøgere har under appellen i det væsentlige gjort gældende, at det som betingelse for at opnå eftergivelse af billighedsgrunde må være tilstrækkeligt, at udstederen af de relevante fakturaer udelukker risikoen for tab for afgiftsmyndighederne, hvad enten han gør dette ved at tage de fakturaer, han har udstedt, tilbage fra disses modtager eller modtagere, før de er blevet brugt til fradrag af afgift, eller ved at betale den på disse fakturaer angivne afgift og derefter sikre, at fakturamodtagerne godtgør myndighederne ethvert beløb, der med urette er fratrukket på grundlag af de fiktive fakturaer.

11. Bundesfinanzhof understreger i forelæggelseskendelsen, at ifølge dommen fra 1980 kan den, der udsteder en urigtig faktura, kræve anvendelse af billighedsbestemmelserne i § 227 i AO, hvis han tager fakturaen tilbage, inden den er blevet anvendt, eller hvis han tager skridt til at afværge faren for tab af afgiftsindtægter, f.eks. ved at underrette de kompetente afgiftsmyndigheder. I en dom af 23. november 1995 har Bundesgerichtshof, som herved henviste til artikel 20, stk. 1, litra a), i sjette direktiv og Genius Holding-dommen, imidlertid fastslået, at det som betingelse for, at en afgiftsskyld, der hviler på § 14, stk. 3, i UStG, kan eftergives med hjemmel i § 227 i AO, måtte kræves, at udstederen af den pågældende faktura, ud over at have afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, havde befundet sig i en »undskyldelig vildfarelse« [3]. I forelæggelseskendelsen i nærværende sag synes Bundesfinanzhof på grundlag af sin egen retspraksis at være tilbøjelig til at afvise en sådan betingelse. Eftersom de urigtigheder, der er begået af de to sagsøgere, ikke var utilsigtede, spørger Bundesfinanzhof bl.a., om det følger af det princip om afgiftsneutralitet, der gælder for momsen, at udstederen af en faktura skal bevise sin »gode tro« for at opnå eftergivelse af momsen på grundlag af en faktura, når enhver risiko for tab af afgiftsprovenu er blevet afværget. Bundesfinanzhof bemærker, at en sådan fortolkning kunne give anledning til forfatningsretlige problemer i Tyskland, eftersom de nationale gennemførelsesbestemmelser til artikel 21, stk. 1, litra c), i sjette direktiv ville få karakter af en straffebestemmmelse, i medfør af hvilken momsbyrden i henhold til fakturaerne ville påhvile fakturaudstederen, selv om hans adfærd ikke skabte fare for princippet om afgiftsneutralitet.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift*, 1996, s. 842. Sagen vedrørte et erstatningssøgsmål, der var anlagt mod en advokat med speciale i skatteret, over for hvem det blev gjort gældende, at han uagtsomt havde undladt at indbringe et søgsmål til anfægtelse af skattemyndighedernes påligning af en af hans klienter for et momsbeløb, som klienten ved en fejltagelse havde angivet på en faktura. I en dom af 8.3.1994 havde Finanzgericht Münster under henvisning til Genius Holding-sagen kendt for ret, at berigtigelser kun kunne foretages, såfremt der var bevis for god tro; jf. 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1994, s. 813.

12. Domstolen anmodes om en præjudiciel afgørelse af følgende 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?«

## II — Indlæg

13. Der er kun afgivet indlæg af Schmeink, af den tyske regering og af Kommissionen [4]. Det fremgår klart af de nævnte indlæg, at de stillede spørgsmål rejser to særskilte problemer, nemlig dels hvilken form for berigtigelsesprocedure der skal være til rådighed, dels om en afgiftspligtig person, der anmoder om eftergivelse, skal bevise sin gode tro. Det er kun, hvis Domstolen besvarer dette sidste spørgsmål bekræftende, at den skal tage stilling til de nærmere betingelser vedrørende den krævede gode tro.

## III — Gennemgang

### A — *De krævede procedurer for berigtigelse*

14. Schmeink, som på dette punkt støttes af Kommissionen, har gjort gældende, at det ikke er tilstrækkeligt, at medlemsstaterne blot tillader en berigtigelse af den moms, der er urigtigt angivet på fakturaerne, efter en »billighedsprocedure«, der gennemføres efter den oprindelige fastsættelse af det afgiftsbeløb, som den afgiftspligtige skal betale. Efter selskabets opfattelse følger det af neutralitetsprincippet, således som det bl.a. er fortolket i Elida Gibbs-dommen [5] og Molenheide m.fl.-dommen [6], at al moms, der er opkrævet med urette, skal

4 — Domstolen har i henhold til artikel 104, stk. 4, i procesreglementet bestemt, at der ikke skal afholdes mundtlig forhandling.

5 — Domstolens dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Sml. I, s. 5339, præmis 28.

6 — Dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Sml. I, s. 7281, præmis 42 (herefter »Molenheide-dommen«).

kunne berigtiges. Såfremt det tillades de nationale myndigheder at udøve et skøn i denne henseende, gøres det umuligt eller overordentligt vanskeligt at udøve rettigheder, der følger af fællesskabsretten, hvilket er i strid med retspraksis ifølge Fantask m.fl.-dommen [7].

15. Den tyske regering har anført, at det ikke er nødvendigt at besvare det første spørgsmål, da tvisterne i hovedsagen alene vedrører ankebehandlinger af underordnede retsinstansers afgørelser, der ikke gav medhold i ansøgninger indgivet i henhold til § 227 i AO i tilfælde, hvor det beløb i omsætningsafgift, som sagsøgerne skal betale, er blevet fastsat. Den tyske regering har subsidiært anført, at det alene følger af princippet om momsneutralitet, at der skal være mulighed for at berigtige en med urette pålagt afgift. Eftersom sjette direktiv ikke fastsætter en særlig procedure for berigtigelse, tilkommer det de enkelte medlemsstater at fastlægge den nærmere ordning herfor.

16. Jeg mener ikke, at det er unødvendigt at besvare det første spørgsmål. Ganske vist vedrører de af sagsøgerne i hovedsagen iværksatte appeller den billighedsprocedure, der hjemles i § 227 i AO, når afgiften er blevet betalt. Det fremgår imidlertid klart af forelæggelseskendelsen, at betalingen skete, fordi § 14, stk. 3, i UStG ikke indeholder nogen selvstændig mulighed for berigtigelse i tilfælde, hvor den pågældende moms nævnes på fakturaen for et uberettiget momsbeløb. Det er derfor klart, at hvis der efter fællesskabsretten kræves mulighed for berigtigelse i videre omfang, vil sagsøgerne kunne kræve dette, navnlig fordi Bundesfinanzhof synes at være tilbøjelig til at fortolke § 227 i AO videre. Det er under alle omstændigheder kun Bundesfinanzhof, som det påhviler at afgøre, hvorvidt de spørgsmål, den forelægger for Domstolen, er relevante for den sag, den skal træffe afgørelse i. Domstolen skal principielt besvare sådanne spørgsmål, medmindre det er helt klart, at den fortolkning af fællesskabsretten, der ønskes, er uden enhver relevans for afgørelsen i sagen, der verserer for den nationale ret [8].

17. Det er herefter nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt den begrænsede mulighed for berigtigelse, som tilsyneladende foreligger efter tysk ret, er forenelig med fællesskabsretten. Det er vigtigt at minde om, at sjette direktiv ikke fuldt ud harmoniserer medlemsstaternes momsordninger. Tværtimod

»... har [det] til formål at tilvejebringe et ensartet beregningsgrundlag, som skal sikre ordningens neutralitet, og, som det angives i dets tolvte betragtning, at harmonisere

7 — Dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Sml. I, s. 6783.

8 — Jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59 og 61, som for nylig er blevet bekræftet i dom af 13.1.2000, sag C-254/98, TK-Heimdienst, Sml. I, s. 151, præmis 13.

fradragsordningen 'i det omfang den har indvirkning på opkrævningens virkelige størrelse'; det har også til formål at bevirke, at 'beregningen af pro ratasatsen for fradraget ... foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater'« [9].

18. Dette er særlig rigtigt for fakturaers vedkommende. I Jeunehomme m.fl.-dommen bekræftede Domstolen, at medlemsstaterne ud over de oplysninger, der kræves som minimum ifølge artikel 22, stk. 3, litra b), i sjette direktiv, har ret til at angive de oplysninger, der skal findes på fakturaer, og som er en betingelse for udøvelsen af fradragsretten [10]. Jeg skal derfor gentage den opfattelse, jeg gav udtryk for i Molenheide-dommen, nemlig at medlemsstaterne både har »et vidt skøn ved gennemførelsen af merværdiafgiftssystemets bestemmelser«, og at de »mere generelt overlades ansvaret for administrationen af hele merværdiafgiftssystemet ...« [11]. Det er i lyset af disse betragtninger, det skal undersøges, om berigtigelsesmulighederne efter tysk lovgivning er tilstrækkelige.

19. Sjette direktiv siger intet om muligheden for berigtigelse. Det må følgelig være op til medlemsstaterne — således som Domstolen udtrykkeligt har fastslået i Genius Holding-dommen — i deres nationale retsordener at indføre muligheder for berigtigelse af beløb, der fremgår af de udstedte fakturaer.

20. Dog ville det være uforeneligt med princippet om momsens neutralitet, hvis der i national ret ikke blev givet nogen mulighed for berigtigelse. Selv om Domstolen i Molenheide-dommen bekræftede, at medlemsstaterne, når de gør brug af deres bestemmelsesret på de områder, der ikke henhører under anvendelsesområdet for sjette direktiv, skal sikre, at de rettigheder, som de afgiftspligtige personer har på grundlag af direktivet, ikke tilsidesættes eller gøres urimeligt vanskelige at udøve, mener jeg ikke, at det i den situation, hvor momsbeløbet er angivet med urette på fakturaen, er i strid med proportionalitetsprincippet, at en medlemsstat først giver mulighed for berigtigelse, efter at det skyldige momsbeløb er blevet fastsat [12]. Efter min mening fremgår det faktisk af det udtrykkelige krav i sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c), om, at personer, der anfører momsen på fakturaer, er forpligtet til at betale den, at en medlemsstat lovligt kan indtage det standpunkt, at en ordning med efterfølgende tilbagebetaling giver en passende beskyttelse mod risikoen for tab af afgiftsindtægter som følge af urigtige eller fiktive fakturaer, navnlig når der er foretaget fradrag for den pågældende moms. En ordning med tilbagevirkende berigtigelse kan også virke præventivt mod misbrug af fakturaer.

9 — Molenheide-dommen, præmis 42.

10 — Dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Sml. s. 4517 (herefter »Jeunehomme-dommen«).

11 — Forslag til afgørelse, punkt 41.

12 — Jf. navnlig præmis 48.

B — *Betingelserne for berigtigelse*

21. Spørgsmålet om, hvorvidt det efter fællesskabsretten er en nødvendig betingelse for berigtigelse, at udstederen af fakturaen er i god tro, er i realiteten det vigtigste spørgsmål, som nærværende præjudicielle forelæggelse giver anledning til.

22. Såfremt den udstedte faktura ikke har givet anledning til fradrag, og den er blevet tilbageleveret til den, der har udstedt den, gør Schmeink gældende, at det følger af princippet om afgiftsneutralitet, at en anmodning om berigtigelse skal imødekommes, uden at det er nødvendigt at bevise den gode tro. Selskabet har endvidere anført, at det ville være i strid med proportionalitetsprincippet at kræve bevis for god tro, når enhver mulighed for, at fradrag uberettiget gøres gældende, er udelukket.

23. Den tyske regering har anført, at det følger af princippet om afgiftsneutralitet, at berigtigelse kun tillades under de præcise betingelser, der er fastlagt i Genius Holding-dommen, dvs. når der er ført bevis for god tro. Subsidiært har den anført, at der kun kan foreligge god tro, såfremt udstederen af fakturaen har begået en undskyldelig fejl, såsom en skrivefejl, en retlig vildfarelse eller en anden lignende fejl.

24. Kommissionen har anført, at det vil være i strid med neutralitetsprincippet, at afgiftspligtige personer, som ikke har handlet i god tro, nægtes adgang til berigtigelse, selv om der ikke er nogen risiko for tab af afgiftsindtægt. De ville herved blive stillet ringere end andre afgiftspligtige, der kun skal betale moms, hvis de har udført en afgiftspligtig transaktion. Kommissionen har anført, at Genius Holding-dommen, som hviler på artikel 21, stk. 1, litra c), i sjette direktiv, kun vedrører tilfælde, hvor fakturaerne er blevet udstedt ved en fejltagelse. Såfremt sådanne transaktioner ikke har fundet sted, opstår der ingen momspligt, hvilket mere generelt dels følger af, at der efter artikel 2 pålægges moms, på betingelse af, at en afgiftspligtig transaktion foretages, dels følger af neutralitetsprincippet.

25. Der er i de for Domstolen afgivne indlæg enighed om, at det er en forudsætning for, at der kan foretages berigtigelse, at den afgiftspligtige har truffet enhver egnet foranstaltning til at sikre, at der ikke er foretaget fradrag af den moms, der nævnes i fakturaerne. I hovedsagen var Schmeink således i stand til at tage den relevante faktura tilbage, før der var gennemført et fradrag, mens Strobel betalte den skyldige moms og derefter søgte den eftergivet ved berigtigelse. Efter min mening er det en væsentlig betingelse for en anmodning om berigtigelse, at risikoen for, at den pågældende medlemsstat går glip af momsindtægter, afværges [13]. For at afgøre, om en medlemsstat kan pålægge udstederen af en faktura at bevise sin gode tro, er det

13 — Som det med rette er bemærket af en tysk forfatter: Eftersom en sådan risiko består på forhånd, når der udstedes en urigtig faktura, bør udstederens gode tro kun fritage ham for ansvar, hvis det bagefter viser sig, at der ikke faktisk er indtrådt noget tab, jf. Reiss, *Umsatzsteuer-Rundschau* 1999, s. 170, på s. 174.

nødvendigt at gennemgå retspraksis vedrørende fakturaer.

26. Jeunehomme-sagen, som Domstolen afsagde dom i 17 måneder før Genius Holding-sagen, vedrørte en sag, der var anlagt af en afgiftspligtig person, som bestred en afvisning af fradrag, der var foretaget på grundlag af fakturaer modtaget fra visse leverandører. Skatte- og afgiftsmyndighederne fandt, at de pågældende fakturaer ikke indeholdt de fornødne oplysninger. Sagen vedrørte således den fradragsret, der udtrykkeligt anerkendes i artikel 17 og 18 i sjette direktiv, og hvorom det i medfør af artikel 20, stk. 1, litra a), bestemmes, at der kan foretages en berigtigelse, når fradraget er »større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage«. Domstolen kendte for ret, at medlemsstaternes kompetence til at fastsætte bestemmelser om de oplysninger, der kan kræves på fakturaerne, var begrænset til »hvad der er nødvendigt for at sikre, at merværdiafgiften opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol« [14]. Det er klart, at det for Domstolen var væsentligt at sikre, at medlemsstaterne har et tilstrækkeligt, men ikke ubegrænset spillerum ved anvendelsen af bestemmelser, hvis formål, således som det er udtrykt af generaladvokat Sir Gordon Slynn, er at sikre, at den transaktion, der var søgt om fradrag for, var »en redelig transaktion«, dvs. sikre, at den pågældende leverandør kan godtgøre reelt at have »erlagt momsen« [15].

27. I Genius Holding-sagen opstod berigtigelsesspørgsmålet kun indirekte, for sagen drejede sig i det væsentlige om berigtigelse af et fradrag, som oprindelig var blevet godkendt. En berigtigelse var blevet nødvendig, fordi Genius Holding havde fradraget den afgift, som selskabet var blevet faktureret af visse underleverandører, selv om underleverandører efter de dagældende nederlandske momsregler ikke måtte fakturere moms [16]. Genius Holding gjorde gældende — og fik på dette punkt støtte af Kommissionen — at hvis en afgiftspligtig person, der har betalt sine fakturaer, ikke kunne fratrække den moms, som hans leverandører havde faktureret ham, ville følgen heraf være en dobbeltbeskatning, der var i strid med neutralitetsprincippet. De medlemsstater, der havde afgivet indlæg, argumenterede for en snæver fortolkning, hvorefter der kun kunne foretages fradrag, hvis momsen reelt skyldtes, omend Kongeriget Nederlandene havde indtaget en »mindre radikal« position, idet denne medlemsstat fulgte den praksis først at kræve momsen betalt af fakturaudstederen, og at »først når denne fremgangsmåde ikke har nogen mulighed for at give resultat, opkræves den fradragne afgift og *under visse omstændigheder, f.eks. i tilfælde af manglende god tro hos den, som modtager fakturaen*, efterfølgende også hos sidstnævnte« [17]. Det anføres imidlertid ikke i fremstillingen af sagens faktiske omstændigheder, hvorvidt leverandørerne — her underentreprenørerne — faktisk havde betalt den moms, der var angivet på fakturaerne, som var sendt til Genius Holding, og heller ikke, hvorvidt Genius Holding faktisk havde betalt fakturaerne, inkl. momsen heraf. Det kan derfor ikke

14 — Præmis 17.

15 — Sml. s. 4517, på s. 4534.

16 — I medfør af den såkaldte »overføringsordning« skulle underleverandørerne overføre opkrævningen af momsen for de tjenesteydelser, som de havde udført for hovedentreprenøren, på denne sidstnævnte, som skulle medregne den nævnte moms i sin egen erklæring og havde ret til at gøre et fradrag gældende for den. Kongeriget Nederlandene havde i medfør af artikel 27 i sjette direktiv fået tilladelse af Rådet til at indføre den nævnte ordning.

17 — Jf. punkt 15 i forslag til afgørelse fra generaladvokat Mischo (fremhævet i originalen).

definitivt siges, om underentreprenørerne simpelt hen havde handlet i vildfarelse, da de fakturerede den pågældende moms til Genius Holding, eller om der var et svigagtigt samvirke mellem Genius Holding og underentreprenørerne [18].

28. I Genius Holding-sagen fortolkede Domstolen artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, ifølge hvilken en afgiftspligtig person kan fradrage den moms, »som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person«, således 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« [19]. Den fastslog følgelig, at artikel 20, stk. 1, litra a), bemyndiger de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder til at berigtige et fradrag, »selv om det svarer til den afgift, der er anført på en faktura eller på et dokument, der tjener som faktura« [20]. Den begrundede denne fortolkning med henvisning til, at det var den, som gav »bedst mulighed for at forhindre afgiftssvig, som ville blive gjort lettere, såfremt hele den fakturerede afgift kunne fradrages« [21].

29. På denne baggrund behandlede Domstolen herefter — faktisk i form af et obiter dictum — det anbringende, der støttedes på neutralitetsprincippet. Genius Holding gjorde som modtager af de pågældende fakturaer med støtte af Kommissionen gældende, at det ville være i strid med dette princip at begrænse selskabets ret til fradrag. Som svar herpå bemærkede Domstolen, at det påhvilede medlemsstaterne »i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når *udstederen af fakturaen* beviser sin gode tro« [22]. Det synes imidlertid klart, at som de faktiske omstændigheder forelå i den nævnte sag, opstod der ikke noget spørgsmål om god tro. For det første vedrørte sagen fakturamodtageren, og for det andet fremgik det af den i Nederlandene fulgte praksis, som sandsynligvis fik betydning for afgørelsen i sagen (jf. punkt 27 ovenfor), at den omstændighed, at fakturamodtagerne ikke var i god tro, kun var et af de forhold, der berettigede, at de kunne blive afkrævet den fratrukne afgift. Det er imidlertid ligeså klart, at Domstolen for at forhindre afgiftssvig opstillede et princip om, at der måtte kræves god tro som betingelse for berigtigelse af det momsbeløb, som de pågældende skulle betale, selv om den ikke kom nærmere ind på forholdet mellem dette krav og princippet om afgiftsneutralitet, når der ikke er nogen risiko for afgiftsunddragelse.

30. Før jeg behandler dette forhold, finder jeg det nyttigt at omtale den nyere retspraksis, hvori Domstolen har undersøgt, hvilken rolle fakturaer og dokumenter, der bruges som fakturaer, har. Jeg mener, at denne retspraksis støtter den opfattelse, jeg har givet udtryk ovenfor (punkt 25), nemlig at forebyggelse af afgiftsunddragelse er det hensyn, der er vigtigst for fællesskabsretten,

18 — Generaladvokat Mischo var klart af den opfattelse, at begge muligheder kunne tænkes; jf. punkt 17 i hans forslag til afgørelse. Den antagelse, som Kommissionen har fremsat i sit indlæg i den foreliggende sag, nemlig at der i Genius Holding-sagen var tale om en ren vildfarelse, er sandsynligvis rigtig, men den finder ikke støtte i sagens faktiske omstændigheder, således som de er refereret i Samlingen.

19 — Præmis 13.

20 — Præmis 16.

21 — Præmis 17.

22 — Genius Holding-dommen, præmis 18 (min fremhævelse).

når medlemsstaterne udøver deres beføjelser til at administrere deres nationale moms-ordninger.

31. I Reisdorf-sagen skulle Domstolen tage stilling til, om en afgiftspligtig person kunne fritages for det normale krav om fremlæggelse af det originale eksemplar af fakturaen, når retten til at fradrage den i fakturaen nævnte moms var blevet udøvet [23]. Domstolen bemærkede, at »sjette direktiv giver medlemsstaterne beføjelse til at fastsætte regler vedrørende kontrol med udøvelsen af fradragsretten, navnlig vedrørende den måde, hvorpå den afgiftspligtige kan dokumentere sin ret«, og at »denne beføjelse [indebærer], at det kan kræves, at der fremlægges en original faktura under afgiftskontroller, ligesom det kan tillades den afgiftspligtige at føre andre relevante beviser for, at den transaktion, der er genstand for hans ansøgning om fradrag, faktisk har fundet sted, såfremt han ikke længere er i besiddelse af originalen« [24]. Ligesom det var tilfældet i Jeunehomme-dommen, ønskede Domstolen klart at sikre, at medlemsstaterne kan bekæmpe afgiftssvig ved kun at tillade fradrag, når den afgiftspligtige person kan bevise, at der er tale om en redelig transaktion, og han godtgør at have betalt momsen.

32. Den grundlæggende betydning af bekæmpelsen af svig fremgår ligeledes af Langhorst-dommen [25]. Sagen drejede sig om nogle kreditnotaer, som svineavlere havde udstedt til en landmand, Bernhard Langhorst, og som blev anset for at kunne benyttes som fakturaer. Disse kreditnotaer angav ved en fejltagelse en højere momssats end den, som Langhorst faktisk skulle betale. Under henvisning til artikel 21, stk. 1, litra c), i sjette direktiv og til direktivets formål vedrørende svigsbekæmpelse udtalte Domstolen, at eftersom Langhorst havde valgt ordningen med, at den afgiftspligtige udsteder fakturaerne, var han pligtig at betale det angivne beløb [26].

33. Den betydning, som Domstolen tillægger bekæmpelsen af svig, fremgår også klart af dens dom i sagen Grandes sources d'eaux minerales françaises [27], hvori sagsøgeren for at godtgøre sin ret til tilbagebetaling af moms kun havde kunnet fremlægge en fakturagenpart, idet originalen var bortkommet på grund af forhold, sagsøgeren ikke havde nogen indflydelse på [28]. Selv om Domstolen lagde til grund, at kravet om originale fakturaer var »i overensstemmelse med det generelle formål med ottende direktiv, som i henhold til sjette betragtning er at undgå 'visse former for svig og unddragelse'«, og navnlig at fakturaerne anvendes igen »til andre ansøgninger om

23 — Dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Sml. I, s. 6257.

24 — Reisdorf-dommen, præmis 29, hvori der henvises til punkt 26 og 27 i mit forslag til afgørelse i sagen.

25 — Domstolens dom af 17.9.1997, sag C-141/96, Sml. I, s. 5073.

26 — Jf. navnlig præmis 28.

27 — Dom af 11.6.1998, sag C-361/96, Sml. I, s. 3495.

28 — Søgsmålet i denne sag var blevet indbragt af en fransk afgiftspligtig person og vedrørte tysk moms, der var blevet betalt i forbindelse med gennemførelsen af en kontrakt, der var indgået med en tysk leverandør. Søgsmålet var blevet indbragt i henhold til Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), hvis artikel 3, litra a), udtrykkeligt bestemmer, at ansøgninger om tilbagebetaling skal vedlægges de »originale fakturaer« eller importdokumenter.

tilbagebetaling«, fastslog den ikke desto mindre, at artikel 3, litra a), i ottende direktiv »ikke kan fortolkes således, at bestemmelsen udelukker muligheden for, at en medlemsstat kan imødekomme en sådan ansøgning om tilbagebetaling i særlige tilfælde, når der ikke består tvivl om, at den transaktion, som ligger til grund for ansøgningen om tilbagebetaling, har fundet sted... og når det er godtgjort, at der henset til omstændighederne ikke består nogen risiko for yderligere ansøgninger om tilbagebetaling« [29]. Under henvisning til proportionalitetsprincippet bemærkede Domstolen herefter, at »det ... ikke [findes] nødvendigt for at hindre svig eller afgiftsunddragelse at udelukke den ovenfor nævnte mulighed« [30].

34. Det er uvist, hvilken præcis rækkevidde Domstolen ønskede at tillægge det godtroskrav, der fremgår af dens udtalelse i Genius Holding-dommen, for efter oplysningerne i sagen handlede fakturaudstederen slet og ret ud fra en vildfarelse, da han fakturerede Genius Holding for den pågældende moms. Under hensyn til den senere praksis, hvor hensynet til at forhindre egentlig skatteunddragelse eller uredelig opnåelse af krav på fradrag af moms står i første række, er det efter min mening sandsynligt, at Domstolen med henvisningen til god tro i Genius Holding-dommen blot tilsigtede at henvise til et princip, der — når det er relevant — finder anvendelse på bestemmelserne i fællesskabsretten, og navnlig på fællesskabets momsordning. Det følger heraf, at hvis det er bevist, at fakturaen blev udstedt i god tro, ville det klart være i strid med neutralitetsprincippet at afskære den afgiftspligtige fra at påberåbe sig retten til berigtigelse, såfremt der ikke har været noget tab eller nogen risiko for tab af afgiftsprovenu. I denne situation pålægger fællesskabsretten efter min mening medlemsstaterne at tillade berigtigelse af momserklæringer, der er baseret på fejlagtige fakturaer, i overensstemmelse med nationale bestemmelser. Denne fortolkning er efter min mening reelt baggrunden for udtalelsen i Genius Holding-dommen. Imidlertid er jeg enig med Kommissionen i, at det logisk også følger af samme princip, at der skal være mulighed for berigtigelse, såfremt der — selv om der i forbindelse med udstedelsen af fakturaen forelå en oprindelig uundskyldelig fejl eller ond tro — er blevet truffet passende og effektive skridt af fakturaudstederen at sikre, at der ikke er indtrådt noget tab af afgiftsindtægter [31].

35. Artikel 21, stk. 1, litra c), i sjette direktiv, hvorefter merværdiafgiften påhviler enhver person, som anfører afgiften på en faktura, er ikke til hinder for denne fortolkning. Som Kommissionen har fremhævet, er fællesskabsretten ikke til hinder for, at medlemsstaterne træffer enhver form for foranstaltning af strafferetlig eller administrativ art — såsom bøder eller tillægsbetalinger — som de skønner passende for

29 — Præmis 28 og 29.

30 — Præmis 30.

31 — Den omstændighed, at kun nogle nationale lovgivninger for nærværende tillader berigtigelse, selv om der har foreligget ond tro, kan ikke påvirke fortolkningen af de forpligtelser, der følger af sjette direktiv, som skal fortolkes selvstændigt.

at forebygge brug eller forsøg på brug af urigtige eller fiktive fakturaer. Efter min mening er fællesskabsretten ikke til hinder for, at medlemsstaterne pålægger den afgiftspligtige at bevise, at der ikke foreligger nogen som helst risiko for tab af afgiftsindtægter. Dette gælder så meget mere, hvis der oprindeligt ikke var god tro.

36. Hvis Domstolen accepterede denne fortolkning, ville det ikke være nødvendigt at tage stilling til, hvad der er det materielle indhold af begrebet »god tro« ved anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne om moms. I betragtning af den vidt forskellige praksis, der i dag følges i national ret med hensyn til betydningen af dette begreb, og da der ikke findes nogen bestemmelse, der udtrykkeligt behandler dette spørgsmål i sjette direktiv, bør man efter min mening overlade det til fællesskabslovgiver, hvis denne finder det ønskeligt, at indføre en fællesskabsretlig definition af »god tro« [32]. Hvis Domstolen imidlertid ikke er enig i de løsninger, jeg foreslår, er det min opfattelse, at hverken Genius Holding-dommen eller den senere retspraksis vedrørende fakturaer giver støtte for, at det efter fællesskabsretten påhviler medlemsstaterne ikke at tillade berigtigelse bortset fra de tilfælde, hvor der påvises god tro. I den relevante præmis i dommen i Genius Holding-sagen fastslog Domstolen, at »*[det] påhviler medlemsstaterne* i deres interne retsorden at give mulighed for berigtigelse af enhver urigtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro« [33]. Efter en almindelig fortolkning af denne passus ses det ikke, at Domstolen havde til hensigt at pålægge medlemsstaterne strenge betingelser. Jeg tror navnlig ikke, at denne passus giver støtte for den opfattelse, at medlemsstaterne inden for rammerne af deres egen momsordning *skulle være afskåret fra* at tillade berigtigelse af afgiftsbeløbet, der figurerer i erklæringer, som hviler på urigtige eller fiktive fakturaer. Jeg kan heller ikke se nogle gode reelle grunde til at pålægge medlemsstaterne sådanne forpligtelser.

37. Jeg er fuldt opmærksom på, at generaladvokat Léger i forslaget til afgørelse i Langhorst-sagen fortolkede det princip, der navnlig ligger til grund for Genius Holding-dommen, som et krav om, 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 beløb ikke udspringer af et svigagtigt forhold« [34]. Men til forskel fra den forelig-

32 — Tilsyneladende er det kun i Østrig, Belgien, Tyskland, Portugal og Det Forenede Kongerige, at man i lovgivningen har overvejet, hvilken betydning »god tro« har i momssammenhæng. Således fremgår det f.eks. i tysk ret af den retspraksis, der er henvist til ovenfor i punkt 11 og den hertil hørende fodnote 3, at vildfarelsen skal være undskyldelig, hvilket ikke er tilfældet, såfremt udstederen af fakturaen handlede groft uagtsomt eller naivt. Samme opfattelse synes at være lagt til grund i Det Forenede Kongeriges lovgivning, hvorefter i hvert fald retten til at udstede en kreditnota til berigtigelse af en tidligere fejlagtig faktura er betinget af, at der foreligger »en reel fejltagelse eller for højt ansat beløb«; jf. British Machinery Co Ltd mod Customs and Excise Commissioners, VATTR 1977, s. 187. Efter den portugisiske momsordning er udgangspunktet derimod, at fakturaudstederen formodes at være i god tro, idet der som bevis for ond tro kræves at foreligge et forsæt fra udstederens side til svig over for staten; jf. artikel 19, stk. 3, i CIVA (lov om merværdiafgift). Den sidstnævnte opfattelse synes også at være gældende i Østrig, hvor en momskyndig forfatter vil tillade berigtigelse, forudsat at den onde tro ikke forelå som et forsæt til afgiftsunddragelse; jf. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, s. 918.

33 — Genius Holding-dommen, præmis 18 (min fremhævelse).

34 — Punkt 60.

gende sag var der i den nævnte sag ikke spørgsmål om berigtigelse. Jeg fortolker ikke den nævnte passus således, at den taler om svig uden forbindelse med momssystemet. Det princip, der nævnes i citatet, bør ikke fratage medlemsstaterne deres muligheder for at tillade berigtigelser ved anvendelsen af deres nationale momsordninger, selv hvor den afgiftspligtige ikke er i god tro, forudsat at der ikke er nogen risiko for tab af momsindtægter.

38. Hvis man fortolker sjette direktiv, som jeg har gjort ovenfor, er det ikke nødvendigt at behandle det tredje spørgsmål, der er stillet af Bundesfinanzhof. Det er følgelig min opfattelse, at berigtigelsen af fiktive eller urigtige fakturaer ikke må bero på et skøn, men at den tværtimod altid skal være mulig, forudsat at den afgiftspligtige person, der er ansvarlig for udstedelsen af fakturaerne, påviser, at der ikke vil indtræde tab af momsindtægter.

## IV — Forslag til afgørelse

39. Under hensyn til de anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de stillede spørgsmål som følger:

»1) Fællesskabsretten indeholder ikke et krav om, at det i national ret skal være tilladt at berigtige en urigtigt faktureret afgift under den procedure, hvorunder der er sket fastsættelse af den oprindelige momsskyld, der påhviler en afgiftspligtig person, som har udstedt urigtige eller fiktive fakturaer, forudsat at det faktisk er muligt for den afgiftspligtige person at anmode om berigtigelse af det således fakturerede beløb, og at denne mulighed ikke beror på udøvelsen af et skøn, såfremt de stillede betingelser er opfyldt.

2) Den eneste betingelse, der efter fællesskabsretten stilles vedrørende anmodninger om berigtigelse af den moms, der fejlagtigt eller fiktivt er angivet på fakturaer, er, at udstederen af de pågældende fakturaer er i stand til over for de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder at føre et tilfredsstillende bevis for, at der ikke vil indtræde noget tab af momsindtægter. Fællesskabsretten er til hinder for, at der i den nationale momslovgivning stilles den yderligere betingelse i forbindelse med sådanne anmodninger, at udstederen af fakturaen var i god tro på det tidspunkt, da fakturaen blev udstedt.«