DOMSTOLENS DOM
17. september 1997 *

I sag C-141/96,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Osnabrück-Land

mod

Bernhard Langhorst,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 21, nr. 1, litra c), og artikel 22, stk. 3, 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),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), J.L. Murray og L. Sevón samt dommerne P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm og M. Wathelet,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved afdelingschef E. Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ridley, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, og barrister S. Lee

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. Sack, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 15. april 1997 er afgivet mundtlige indlæg af den tyske regering ved E. Röder, af den græske regering ved konsulent hos statens advokat, V. Kontolaimos og kommitteret hos viceudenrigsministeren, A. Rokofyllou, som befuldmægtigede, af Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ridley og barrister S. Richards og af Kommissionen ved J. Sack,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. maj 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 14. marts 1996, indgået til Domstolen den 29. april 1996, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle

spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 21, nr. 1, litra c), og artikel 22, stk. 3, 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 en sag mellem Finanzamt Osnabrück-Land (herefter »Finanzamt«) og Bernhard Langhorst angående spørgsmålet om, hvorvidt sidstnævnte er pligtig at betale det beløb i merværdiafgift (herefter »moms«), der er anført i en kreditnota, som er udstedt af en kunde, og som han ikke har gjort indsigelse mod, selv om beløbet er større end det, der skyldtes på grundlag af de afgiftspligtige transaktioner.

Sjette direktiv

3 Artikel 21, nr. 1, litra a) og c), i sjette direktiv bestemmer:

»Merværdiafgiften påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

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.«

4 Artikel 22, stk. 3, i sjette direktiv bestemmer endvidere:

»3. a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og opbevare en kopi af samtlige udstedte dokumenter.

Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet.

b) Fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser.

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

Tysk lovgivning

5 § 14, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz af 26. november 1979, som ændret ved lov af 18. august 1980 (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«), bestemmer:

»(1) Såfremt en erhvervsdrivende foretager leveringer eller præsterer andre skattepligtige ydelser i medfør af § 1, stk. 1, nr. 1, er han berettiget til — og, hvis han udfører transaktionerne for en anden erhvervsdrivende og for dennes virksomhed, på dennes anmodning forpligtet til — at udstede fakturaer, hvori afgiftsbeløbet er særskilt angivet. Disse fakturaer skal indeholde følgende angivelser:

1. navn og adresse på den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen

2. modtagerens navn og adresse

3. den leverede genstands mængde og normalt anvendte handelsbetegnelse eller den anden ydelses art og omfang

4. tidspunktet for leveringen eller for den anden ydelse

5. vederlaget for leveringen eller for den anden ydelse (§ 10)

6. afgiftsbeløbet, der skal betales af vederlaget (nr. 5).

...«

6 § 14, stk. 2, i UStG bestemmer endvidere:

»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, finder § 17, stk. 1, anvendelse.«

7 Lovens § 14, stk. 5, har følgende indhold:

»Som faktura anses endvidere en kreditnota, når en erhvervsdrivende anvender den til at afregne en levering eller en anden afgiftspligtig ydelse, der er

foretaget for ham. Der foreligger en kreditnota, når følgende betingelser er opfyldt:

1. Den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen (modtageren af kreditnotaen), skal i medfør af stk. 1 være berettiget til at angive afgiftsbeløbet særskilt i en faktura.

2. Udstederen og modtageren af kreditnotaen skal være enige om, at leveringen eller ydelsen afregnes ved hjælp af en kreditnota.

3. Kreditnotaen skal indeholde de i stk. 1, andet punktum, foreskrevne angivelser.

4. Kreditnotaen skal være stilet til den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen.

Det første og det andet punktum i nærværende stykke finder tilsvarende anvendelse, såfremt 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 ophører, såfremt modtageren gør indsigelse mod den deri angivne afgift.«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen

8 Bernhard Langhorst, der er landmand, angav den omsætning, han havde opnået i 1985, som er det i nærværende sag omhandlede år, efter at han med hjemmel i § 24, stk. 4, i UStG havde valgt en beskatning efter en afgiftssats på 7% i stedet for satsen på 13%, som er fastsat i lovens § 24, stk. 1, første punktum.

9 Nogle kreaturhandlere, som Bernhard Langhorst havde leveret fedesvin til, og som var uvidende om det ovennævnte forhold, tilstillede ham kreditnotaer med særskilt angivelse af moms, der var beregnet efter satsen på 13%. Bernhard Langhorst gjorde i første omgang ikke indsigelse mod det momsbeløb, der var anført i disse notaer.

10 Bernhard Langhorst anlagde senere sag ved Niedersächsisches Finanzgericht, som den 10. oktober 1989 afsagde dom, hvorved momsbeløbet blev nedsat. Ved appelskrift af 27. januar 1992, med tillæg af 26. marts 1992, har Finanzamt indbragt denne dom for Bundesfinanzhof ved en revisionsanke.

11 Bundesfinanzhof har i forelæggelseskendelsen anført, at nedsættelsen af momsen er blevet beregnet korrekt af Niedersächsisches Finanzgericht, men at der dog muligvis kan gives Finanzamt medhold i appellen, såfremt det i medfør af § 14, stk. 2, første punktum, i UStG påhviler Bernhard Langhorst at betale hele det momsbeløb, der er angivet særskilt i kreditnotaerne, herunder de yderligere beløb, der ikke har noget grundlag i afgiftspligtige transaktioner.

12 Bundesfinanzhof har imidlertid understreget, at § 14, stk. 2, i UStG efter ordene udtrykkeligt fastslår, at den højere afgift alene skal betales af den leverandør, som har angivet det højere momsbeløb særskilt i fakturaen. I den foreliggende sag er det imidlertid ikke leverandøren, Bernhard Langhorst, men kunderne, dvs.

kreaturhandlerne, som har udstedt det dokument, hvori der angives et højere momsbeløb. Bundesfinanzhof har endvidere anført, at man i det omfang, hvor den af kreaturhandlerne udstedte kreditnota tjener som en faktura, på grundlag af hvilken de således kan fratrække et momsbeløb, der reelt ikke er berettiget, kunne hævde, at Bernhard Langhorst er forpligtet til at betale dette momsbeløb, eftersom han ikke har gjort indsigelse mod det.

13 Bundesfinanzhof anser det for tvivlsomt, om en sådan fortolkning af § 14, stk. 2, i UStG er i overensstemmelse med bestemmelserne i fællesskabsretten og navnlig med artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv, hvorefter merværdiafgiften påhviler enhver person, som anfører den på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, såvel som med artikel 22, stk. 3, litra c), i det nævnte direktiv, som tillægger medlemsstaterne beføjelsen til at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura, men som ikke udtrykkeligt sidestiller kreditnotaer, som er udstedt af kunder, med fakturaer udstedt af den afgiftspligtige. Bundesfinanzhof har herefter besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er der i artikel 22, stk. 3, litra c), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (direktiv 77/388/EØF) 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/EØF]?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Er der i artikel 21, nr. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF hjemmel for, at den, som tager imod en kreditnota med et højere afgiftsbeløb end det, der skyldes på grundlag af den afgiftspligtige transaktion, uden at gøre indsigelse mod det afgiftsbeløb, der er anført i kreditnotaen, betragtes som den, der anfører merværdiafgiften på 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/EØF, 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?«

14 Det anføres i forelæggelseskendelsen, at det tredje spørgsmål kun skal besvares, såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende.

Det første spørgsmål

15 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret reelt fastslået, om medlemsstaterne med hjemmel i artikel 22, stk. 3, litra c), i sjette direktiv kan anse en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for »et dokument, der svarer til en faktura«.

16 Det skal indledningsvis bemærkes, at det præciseres i artikel 22, stk. 3, litra a), i sjette direktiv, at en faktura eller et andet tilsvarende dokument skal udstedes af enhver afgiftspligtig person for leveringer af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige, og ifølge artikel 22, stk. 3, litra b), skal fakturaen eller det andet tilsvarende dokument »indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser«.

17 Efter således at have fastlagt minimumsbetingelserne vedrørende de angivelser, der er pligt til at anføre i fakturaen eller i det dokument, der svarer til den, overlader artikel 22, stk. 3, i litra c) det helt til medlemsstaterne at fastsætte de kriterier, ifølge

hvilke et sådant dokument kan anses for at svare til en faktura. Denne beføjelse skal dog udøves i overensstemmelse med et af sjette direktivs formål, nemlig at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne (jf. hertil dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, præmis 16 og 17, og af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257, præmis 24).

18 Det skal herefter undersøges, om en kreditnota, der, ligesom det er tilfældet i hovedsagen, indeholder de påbudte angivelser i henhold til direktivets artikel 22, stk. 3, litra b), kan anses for at svare til en faktura, selv om den er udstedt af modtageren af goderne og tjenesteydelserne, idet bemærkes, at det i den pågældende nationale bestemmelse foreskrives, at udstederen og modtageren af kreditnotaen skal have været enige om, at leveringen eller ydelsen skal afregnes ved hjælp af en kreditnota, at denne skal have været stilet til den erhvervsdrivende, der leverer ydelsen, og at kreditnotaen ikke længere kan tjene som faktura, såfremt modtageren gør indsigelse mod den deri angivne afgift.

19 Det skal i denne henseende bemærkes, at artikel 22, stk. 3, litra a), i sjette direktiv vedrører den normale situation, dvs. at den afgiftspligtige person, der leverer goder eller præsterer tjenesteydelser, udsteder en faktura eller et andet tilsvarende dokument.

20 Det bemærkes imidlertid, at eftersom formålet med denne bestemmelser — således som det er understreget af generaladvokaten i punkt 29 ff. i forslaget til afgørelse — er at sikre den nøjagtige opkrævning af afgiften og at undgå svig, er der intet til hinder for, at det omhandlede dokument udstedes af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, forudsat at det indeholder de angivelser, der er foreskrevet for fakturaen, og at den afgiftspligtige person, der leverer goderne eller præsterer tjenesteydelserne, er blevet sat i stand til om nødvendigt at anmode om berigtigelse af indholdet.

21 I denne situation kan den afgiftspligtige, eftersom han er tillagt den omtalte kontrolbeføjelse, betragtes som ophavsmand til dokumentet, hvis udfærdigelse han så at sige har delegeret til sin kunde. Kreditnotaen opfylder således den funktion at dokumentere den afgiftspligtige persons rettigheder og forpligtelser vedrørende moms, da den indeholder de samme oplysninger som den traditionelle faktura, og da den afgiftspligtige har ret til at godkende dens indhold.

22 Det bemærkes, således som den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering med føje har anført, at en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, i mange tilfælde er den bedste måde til at aflægge regnskab for foretagne leveringer eller ydelser, i det omfang hvor modtageren af goderne eller tjenesteydelserne alene er i stand til at fastslå, hvorvidt disse er i overensstemmelse med kontraktens bestemmelser.

23 På baggrund heraf kan den omstændighed, at artikel 22, stk. 3, litra a), i sjette direktiv kun pålægger den afgiftspligtige person, der leverer goder eller præsterer tjenesteydelser, at udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument, ikke medføre, at medlemsstaterne ikke kan anse et dokument for svarende til en faktura, blot fordi det er blevet udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne.

24 Det første spørgsmål skal herefter besvares således, at medlemsstaterne i medfør af artikel 22, stk. 3, litra c), i sjette direktiv kan anse en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for et »dokument, der svarer til en faktura«, såfremt den indeholder de angivelser, der i det nævnte direktiv er foreskrevet for fakturaer, såfremt den er udstedt med samtykke fra den afgiftspligtige person, der leverer goderne eller præsterer tjenesteydelserne, og såfremt denne kan gøre indsigelse mod det i notaen anførte momsbeløb.

Det andet spørgsmål

25 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en kreditnota, der tjener som faktura, er anført et større momsbeløb end det, der skyldes på grundlag af de afgiftspligtige transaktioner, kan betragtes som den person, der har anført dette beløb, og følgelig er forpligtet til at betale det angivne beløb i medfør af direktivets artikel 21, nr. 1, litra c).

26 Det bemærkes i så henseende, at artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv bestemmer, at merværdiafgiften ved indenlandsk virksomhed påhviler »enhver person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura«.

27 Såfremt en kreditnota, således som det er tilfældet i hovedsagen, tjener som faktura, må den afgiftspligtige betragtes som den person, der faktisk har anført momsen på denne kreditnota i direktivets artikel 21, nr. 1, litra c)'s forstand, og som følgelig er forpligtet til at betale det angivne beløb.

28 Såfremt forholdet blev bedømt anderledes, ville en del af den moms, der er angivet på dokumentet, der tjener som faktura, ikke blive betalt af den afgiftspligtige, selv om denne moms, som det understreges i forelæggelseskendelsen, fuldt ud kan være blevet fratrukket af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, hvilket kunne give mulighed for eventuel svig eller svigagtige aftaler til skade for funktionsdygtigheden af det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, og for det med systemet forfulgte formål, som er at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne.

29 Det andet spørgsmål skal herefter besvares således, at en afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en kreditnota, der tjener som faktura, er anført et større momsbeløb end det, der skyldes på grundlag af de afgiftspligtige transaktioner, kan betragtes som den person, der har anført dette beløb, og han er følgelig forpligtet til at betale det angivne beløb i medfør af artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv.

Det tredje spørgsmål

30 I betragtning af svaret på det andet spørgsmål er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

31 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, af den græske regering og af Det Forenede Kongeriges regering såvel som af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 14. marts 1996, for ret:

1) I medfør af artikel 22, stk. 3, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1997 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregnings-

grundlag kan medlemsstaterne anse en kreditnota, der er udstedt af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for et »dokument, der svarer til en faktura«, såfremt den indeholder de angivelser, der i det nævnte direktiv er foreskrevet for fakturaer, såfremt den er udstedt med samtykke fra den afgiftspligtige person, der leverer goderne eller præsterer tjenesteydelserne, og såfremt denne kan gøre indsigelse mod det i notaen anførte merværdiafgiftsbeløb.

2) **En afgiftspligtig person, der ikke har gjort indsigelse mod, at der i en kreditnota, der tjener som faktura, er anført et større merværdiafgiftsbeløb end det, der skyldes på grundlag af de afgiftspligtige transaktioner, kan betragtes som den person, der har anført dette beløb, og han er følgelig forpligtet til at betale det angivne beløb i medfør af artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388.**

Rodríguez Iglesias Mancini Moitinho de Almeida

Murray Sevón Kapteyn

Gulmann Edward Puissochet Hirsch

Jann Ragnemalm Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. september 1997.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident