FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 27. maj 1997 *

1. Bundesfinanzhof giver Domstolen lejlighed til for første gang at tage stilling til fremgangsmåden 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«), måtte den omstændighed, at visse medlemsstaters lovgivning anerkender denne fremgangsmåde, logisk give de nationale domstole anledning til at behandle spørgsmål 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 sagsøger 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.

* Originalsprog: fransk.

1 — Reks. forklarede Det Forenede Kongeriges regering i retsmødet, at fremgangsmåden med selvfakturering kendtes i dette land, før momsen blev indført i 1973, på hvilket tidspunkt den engelske lovgivning således udtrykkeligt anerkendte denne ordning.

2 — 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).

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).

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 på 13%. Sagsøgeren gjorde i første omgang ikke indsigelse mod det momsbeløb, der var anført i disse notaer.

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

B — *Den nationale lovgivning*

7. Den forelæggende ret finder, at nedsættelsen er blevet korrekt beregnet af Finanzgericht, men at der dog muligvis kunne gives Finanzamt medhold i appellen i medfør af § 14, stk. 2, første punktum, i UStG. Dennes § 14, stk. 2, lyder som følger:

»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.«

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

»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].

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.«

9. Bundesfinanzhof anser det for nødvendigt at fortolke § 14, stk. 2, i den tyske lov under hensyn til fællesskabsretten [5].

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.

C — *De præjudicielle spørgsmål og de relevante bestemmelser i fællesskabslovgivningen*

10. Bundesfinanzhof forelægger følgelig Domstolen følgende tre 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?«

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 goder 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

6 — A.st., s. 6.

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 anfægtet 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 anfægte 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.

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.

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 skøn.

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 skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig«, 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, når 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 bemærke, at denne bestemmelse, som ifølge den nationale domstol er det relevante retsgrundlag i sagen, ikke kan

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., præmis 16. Det anføres dog i præmis 17, at antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis må gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig.

12 — Præmis 31.

13 — Reisdorf-dommen, a.st., præmis 24. Jf. også Jeunehomme-dommen, a.st., præmis 17.

bruges ved besvarelsen af det første spørgsmål, eftersom den intet siger om, hvorvidt det med henblik på spørgsmålet, om en kreditnota kan anses for et dokument, der tjener som en faktura, er afgørende, hvem der udfærdiger eller udsteder den.

26. Med det her behandlede præjudicielle spørgsmål ønskes det fastslået, om man på grundlag af den beføjelse, 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 udfærdiges 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 så fald ikke kunne erstatte fakturaen.

28. Jeg går imidlertid ikke ind for en sådan fortolkning, som efter min mening er for formalistisk. Man må nemlig først tage hensyn til det formål, som lovgiver har forfulgt ved udformningen af den pågældende bestemmelse, når denne skal fortolkes [14].

29. Da bestemmelsens formål, som allerede anført, er at sikre den nøjagtige opkrævning af afgiften og at undgå 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, såfremt 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 omstændigheder forbliver den erhvervsdrivende i kraft af den beføjelse 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 afgiftsmæssige 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 således ansvaret for udfærdigelsen af fakturaerne, uanset hvilken form de har, og han forbliver i sidste ende deres egentlige ophavsmand.

14 — Når fællesskabslovgiver i 1977, ligesom den tyske lovgiver i 1980, ikke tog hensyn til fremgangsmåden med selvfakturering ved formuleringen af bestemmelsen, er grunden utvivlsomt den, at denne fremgangsmåde endnu var ret uudviklet.

15 — Punkt 22 i nærværende forslag til afgørelse.

16 — Jf. *ovenfor*, note 8.

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

B — *Det andet præjudicielle spørgsmål*

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 ...«.

35. Det stillede spørgsmål kan læses på to måder.

33. Der hjemles en kontrolbeføjelse 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, såfremt modtageren gør indsigelse mod den deri angivne afgift«.

36. Efter en første fortolkning af selve spørgsmålet, som nærmere belyst i forelæggelseskendelsens grunde, anmoder Bundesfinanzhof Domstolen om at fastslå, hvorvidt den omstændighed, at den erhvervsdrivende — uden at anfægte den — har modtaget en forkert kreditnota, der er udstedt af modtageren af godet eller tjenesteydelsen, gør det muligt at anse ham for en person, der har angivet momsen i notaen, jf. artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv. Såfremt dette spørgsmål 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 spørgsmål vedrørende dette punkt, som den anser for sikkert.

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

37. Efter en anden fortolkning vedrører det præjudicielle spørgsmål også det præcise 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 første fortolkning må efter min mening lægges til grund. Det fremgår af forelæggelseskendelsens grunde, at Bundesfinanzhof ikke har forelagt sagen for Domstolen med henblik på at kunne vurdere, om § 14, stk. 2, første punktum, i UStG under hensyn til fællesskabsretten kan foreskrive betaling af det momsbeløb, der er angivet i fakturaen, i stedet for det, der svarer til den afgiftspligtige transaktion. Spørgsmålet vedrører den betydning, som artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv har for anvendelsen af § 14, stk. 2, første punktum, på kreditnotaer. Disse to bestemmelser har det til fælles, at de udpeger ophavsmanden til momsangivelsen som den afgiftspligtige. Dette punkt, hvorved kreditnotaen adskiller sig fra fakturaen, er netop det centrale spørgsmål i forelæggelseskendelsen.

39. Den tyske domstol har således anført, at »der var tvivl om, hvem der skal anses for at være ansvarlig for den for høje særskilte angivelse af afgiften ...: kreaturhandlerne (aftagerne), fordi de udstedte kreditnotaerne, eller sagsøgeren (der leverede ydelserne), fordi han hverken har sørget for at få kreditnotaerne berigtiget af kreaturhandlerne eller ved hjælp af oplysningerne i kreditnotaerne har tilsendt kreaturhandlerne fakturaer med særskilt angivelse af et afgiftsbeløb af den rigtige størrelse« [17].

40. Bundesfinanzhof tilføjer, at det er »afgørende ... om § 14, stk. 2, første punktum, i UStG 1980 finder anvendelse på sagsøgeren« [18], hvorved den understreger, at det er magtpåliggende »at lægge en rigtig forståelse af de fællesskabsretlige bestemmelser til grund, der gælder 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 på grundlag af de ovenfor nævnte bestemmelser i sjette direktiv kan lade hæftelsen for et for stort momsbeløb, der angives i en kreditnota, påhvile en erhvervsdrivende, som ikke har anfægtet det for store beløb, på samme måde som han ville hæfte for et for stort beløb, der var angivet i en af ham udstedt faktura.

42. Såfremt Domstolen ikke måtte følge denne fortolkning af de præjudicielle spørgsmål, der er blevet forelagt den, skal jeg dog undersøge rækkevidden af artikel 21, nr. 1, litra c), i sjette direktiv uafhængigt af arten af det dokument, hvori momsen er angivet forkert.

17 — Forelæggelseskendelsen, s. 5.
18 — Forelæggelseskendelsen, s. 3, afsnit II, punkt 2.
19 — Forelæggelseskendelsen, s. 6, afsnit III.

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

43. Den erhvervsdrivende, som foretager en afgiftspligtig transaktion, skal principielt betale den herfor skyldige moms og skal med henblik herpå udstede en faktura, der angiver den. Som jeg har antaget [20], er forpligtelsen til udstedelse i tilfælde af selvfakturering opfyldt, såfremt betingelserne for, at kreditnotaen kan ligestilles med fakturaen, er opfyldt, således at det særlige ved denne situation på ingen måde ændrer den erhvervsdrivendes status som afgiftspligtig.

44. Situationen kunne imidlertid være en anden, såfremt det momsbeløb, 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 fællesskabsretten at begrænse ligestillingens omfang.

45. Selv om UStG klart fastslår princippet om, at den erhvervsdrivende skal betale det momsbeløb, som han har angivet i fakturaen, hvor dette beløb er højere end det, som han oprindeligt skulle betale, er loven tavs vedrørende det tilfælde, hvor den samme forskel — som i nærværende sag — vedrører indholdet af en kreditnota.

46. I øvrigt giver ordlyden af sjette direktiv anledning til tvivl med hensyn til den fortolkningsfrihed, som den nationale domstol har, når den pålægger den erhvervsdrivende, der har modtaget kreditnotaen, at betale det overskydende beløb. Artikel 21, nr. 1, litra c), der vedrører det tilfælde — som det, der foreligger i nærværende sag — hvor det angivne beløb ikke svarer til den afgiftspligtige transaktion, fastslår, at momsen påhviler enhver person, som anfører afgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura [21].

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

48. Det måtte 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, følger det derimod af de nævnte bestemmelser i artikel 21, at modtageren af godet eller tjenesteydelsen er skyldner for momsen.

49. Også her foretrækker jeg en mere smidig fortolkning af bestemmelsen. Ved ud over for den afgiftspligtige at stipulere momshæftelse for den person, som anfører afgiften på fakturaen, forfølger denne bestemmelse det

20 — Punkt 29, 30 og 31 i nærværende forslag til afgørelse.

21 — Ovenfor, punkt 24.

formål at bekæmpe afgiftssvig. Den indfører betalingspligt for momsen for ophavsmændene til fakturaer, der er urigtige, eller som vedrører fiktive økonomiske transaktioner [22].

50. Det forfulgte formål begrunder ikke en anden fortolkning end den, som jeg har foreslået Domstolen med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål. Den erhvervsdrivende, som får udstedt en urigtig kreditnota, og som har ret til at kontrollere den og berigtige dens indhold, må, hvis han ikke gør indsigelse mod den, betragtes som den person, der har angivet afgiften i den. Han bærer således ansvaret for de begåede fejl, som kan vise, at der er begået svig.

51. I lighed med alle de intervenerende regeringer og Kommissionen mener jeg i øvrigt ikke, at svaret kan være forskelligt, alt efter om angivelsen af momsen fremgår af en traditionel faktura eller af en kreditnota. Såfremt man under de ovenfor angivne omstændigheder 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 være rent formel, og forskellen mellem ordningerne ville give anledning til en uberettiget forskelsbehandling mellem den erhvervsdrivende, der selv udfærdiger sine fakturaer, og den, der anvender fremgangsmåden med selvfakturering.

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

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

52. Må det antages, at forpligtelsen til at betale momsen gælder hele det angivne beløb, hvis det fakturerede beløb ikke, eller ikke fuldt ud, svarer til den afgiftspligtige økonomiske transaktion?

53. Dette spørgsmål, hvis besvarelse ikke efter fællesskabsretten kan være forskellig, alt efter om den urigtige angivelse findes i en faktura eller en kreditnota, foreligger på tilsvarende måde som de spørgsmål, der blev behandlet af Domstolen i den allerede nævnte dom i Genius Holding-sagen.

54. I denne sag skulle Domstolen tage stilling til, om et momsbeløb, der udelukkende skyldes, fordi det er anført på en faktura, kan anvendes med henblik på udøvelsen af den fradragsret, der er fastsat i sjette direktiv. Dette besvarede Domstolen benægtende, idet den anførte, 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« [23].

23 — Genius Holding-dommen, a.st., præmis 13.

55. Af hensyn til bekæmpelse af afgiftssvig fastslog Domstolen således, at det fradragsberettigede beløb måtte fastsættes på grundlag af den afgiftspligtige transaktion, hvilket indebærer, at sådanne fakturaer ikke kan benyttes som grundlag for fradragsretten, såfremt de ikke svarer til nogen transaktion eller hviler på et for højt ansat beskatningsgrundlag [24]. Såfremt der er uoverensstemmelse mellem afgifterne, må den afgift, der svarer til den afgiftspligtige transaktion, derfor gå forud for den fakturerede afgift, således at der ikke åbnes mulighed for et ubeføjet fradrag.

56. Ifølge Genius Holding-dommen har oplysningerne i fakturaen ikke samme vægt som de faktiske forhold vedrørende den afgiftspligtige transaktion, i hvert fald for så vidt angår udøvelsen af fradragsretten. Det samme spørgsmål kan i forbindelse med den foreliggende sag stilles med hensyn til afgiftsskyldnerens pligt til at betale momsen [25].

57. Vedrørende dette punkt mener jeg, at det er ønskeligt, at fakturaen bevarer sin funktion som dokumentation. Min begrundelse for således at foreslå Domstolen at begrænse rækkevidden af sin retspraksis afviger ikke fra den, som var bestemmende for Domstolen, da den afgjorde den nævnte sag. Der er stadig tale om hensynet til at modvirke afgiftssvig.

58. Det ville således tilskynde til svig, såfremt fakturaens ophavsmand i tilfælde af forskel mellem det fakturerede beløb og det beløb, der følger af den afgiftspligtige transaktion, fritages for den betalingspligt, der påhviler ham, for så vidt angår den forkerte del af beløbet i fakturaen.

59. En sådan ordning ville navnlig gøre fakturaen formålsløs og ville fratage kontrolmyndighederne et referencedokument, der viser den økonomiske transaktion, og på grundlag af hvilket kontrollen kan foretages.

60. Dette er i øvrigt den løsning, som Domstolen må 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, når 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 beløb ikke udspringer af et svigagtigt forhold.

24 — A.st., præmis 17.

25 — Bundesfinanzhof anfører, at princippet om fuld betaling af det fakturerede beløb, som fremgår af § 14, stk. 2, første punktum, hviler på »den betragtning, at aftageren skal være berettiget til at fradrage den afgift, der særskilt er anført på fakturaen«, og at »formålet med lovgivningen ... derfor åbenbart var at udligne et fradrag på grundlag af en for højt særskilt anført afgift i det omfang, den ikke svarede til ydelserne, ved hjælp af indførelse af en tilsvarende pligt til betaling af afgift« (forelæggelseskendelsen, s. 5). Baggrunden for denne bestemmelse er således den i tysk retspraksis anerkendte ret for modtageren af godet eller tjenesteydelsen til »i fuldt omfang at foretage fradrag for det afgiftsbeløb, der [er] anført særskilt på en faktura, selv om beløbet [er] højere end omsætningsafgiften for den afgiftspligtige ydelse« (forelæggelseskendelsen, s. 5), hvilket går imod Genius Holding-dommen.

26 — Genius Holding-dommen, a.st., præmis 18.

61. Den forrang, som angivelsen på fakturaen har, følger i øvrigt af de relevante bestemmelser i sjette direktiv. Genius Holding-dommen hviler i vidt omfang på artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, som vedrører fradragsretten [27]. I nærværende sag er den bestemmelse, hvis rækkevidde 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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, når kreditnotaen indeholder de oplysninger, der i sjette direktiv foreskrives for fakturaer, og dens indhold kan berigtiges eller anfægtes af den erhvervsdrivende, som har foretaget den økonomiske transaktion.

27 — Det bestemmes heri, at »den afgiftspligtige ... er ... berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb: a) den merværdiafgift, *som skyldes eller er erlagt*« (min fremhævelse).

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, såfremt han ikke gør indsigelse mod det således angivne beløb, anses for en person, som anfører merværdiafgiften på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, og som denne merværdiafgift derfor påhviler.«