FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 27 maj 1997 *

1. Bundesfinanzhof bereder i detta mål domstolen möjlighet att yttra sig för första gången om bruket av självfakturering, varmed avses att köparen av en vara eller mottagaren av en tjänst själv upprättar fakturan för den ekonomiska transaktion som han skall betala för.

2. Med hänsyn till de rättsverkningar som är förbundna med begreppet faktura i gemenskapslagstiftningen rörande mervärdesskatt, var det naturligt att ett erkännande av detta förfarande i vissa medlemsstaters rättssystem skulle medföra att de nationella domstolarna fick anledning att pröva den rättsliga innebörden av handlingar som upprättats och utfärdats i överensstämmelse med tillämpliga nationella föreskrifter. [1]

3. Det är således lämpligt att avgöra om en handling som upprättats av en gäldenär i stället för av en borgenär är tillräckligt lik en traditionell faktura för att kunna anses ha samma funktion inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt, samtidigt som vissa bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (nedan kallat sjätte direktivet) [2] förefaller lägga hinder i vägen för ett dylikt jämställande.

I — Rättslig och faktisk bakgrund

A — Bakgrund och nationellt förfarande

4. Bernard Langhorst, kärande i det nationella förfarandet, deklarerade den omsättning han uppnått i sin jordbruksverksamhet för år 1985, efter att i enlighet med 24 § fjärde stycket i Umsatzsteuergesetz i 1980 års lydelse (nedan kallad UStG) [3] ha valt att bli beskattad enligt en skattesats på sju procent i stället för den skattesats på 13 procent som stadgas i 24 § första stycket första meningen i samma lag.

* Originalspråk: franska.

1 — Förenade Kungarikets regering anförde exempelvis vid sammanträdet att självfakturering varit i bruk i detta land innan mervärdesskatten infördes år 1973. Vid samma tidpunkt godkände den brittiska lagstiftningen uttryckligen denna metod.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1).

3 — Lag av den 26 november 1979 om skyldighet att erlägga omsättningsskatt (*BGBl.* 1979 I, s. 1953), i dess ändrade lydelse enligt lag av den 18 augusti 1980 (*BGBl.* 1980 I, s. 1537, 1543).

5. Då ett antal kreatursh andlare, till vilka Bernhard Langhorst hade levererat gödsvin, var ovetande om detta val av skattesats, lämnade kreatursh andlarna kreditnotor till denne i vilka mervärdesskatten angavs separat och beräknad enligt en skattesats på 13 procent. Bernhard Langhorst ifrågasatte till en början inte det mervärdesskattebelopp som uppgivits i dessa kreditnotor.

6. Langhorst väckte därefter talan vid Finanzgericht, som meddelade ett avgörande som innebar att mervärdesskattebeloppet nedsattes. Finanzamt överklagade genom ansökan om "Revision" detta avgörande till Bundesfinanzhof.

B — *Den nationella lagstiftningen*

7. Den hänskjutande domstolen anser att Finanzgericht har gjort en korrekt beräkning av nedsättningen av mervärdesskatten, men att Finanzamts ändringsyrkande likväl skulle kunna bifallas med en tillämpning av 14 § andra stycket första meningen i UStG. Detta andra stycke har följande lydelse:

"Om näringsidkaren i en faktura som hänför sig till en leverans eller en annan tjänst separat har angivit ett mervärdesskattebelopp som är högre än det som skall tas ut enligt denna lag, är näringsidkaren även skyldig att betala det överskjutande beloppet. Om han vidtar rättelse av skattebeloppet i förhållande till mottagaren, skall 17 § första stycket tillämpas."

8. UStG jämställer under vissa förutsättningar kreditnotor med fakturor. Sålunda innehåller 14 § femte stycket följande föreskrifter:

"En kreditnota skall även anses motsvara en faktura när en näringsidkare utnyttjar den för att betala en leverans eller en annan skattepliktig tjänst som utförts för hans räkning. En kreditnota skall anses föreligga när följande villkor är uppfyllda:

1. Den levererande näringsidkaren (som är mottagare av kreditnotan) har rätt att enligt första stycket ovan separat ange skattebeloppet i en faktura.

2. Den som upprättat kreditnotan och mottagaren av denna är överens om att leveransen eller tjänsten betalas genom en kreditnota.

3. Kreditnotan innehåller de uppgifter som angivits i första stycket andra meningen ovan. [4]

4. Kreditnotan är ställd till den levererande näringsidkaren.

Den första och den andra meningen ovan är även tillämplig i det fall att en kreditnota har utfärdats av en näringsidkare som full eller delvis betalning för en leverans eller en annan skattepliktig tjänst som ännu inte har utförts. Kreditnotan skall inte längre anses motsvara en faktura om mottagaren ifrågasätter den uppgift om skatten som lämnats i kreditnotan."

9. Bundesfinanzhof anser det nödvändigt att tolka 14 § andra stycket i den tyska lagen med beaktande av gemenskapsrätten. [5]

C — *Tolkningsfrågor samt relevanta stadganden i gemenskapslagstiftningen*

10. Bundesfinanzhof begär således förhandsavgörande av följande tre frågor:

"1. Är det förenligt med artikel 22.3 c i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (direktiv 77/388/EEG) att en sådan kreditnota som avses i 14 § femte stycket i Umsatzsteuergesetz 1980 [tysk lag om omsättningsskatt] anses vara en faktura eller jämförlig handling (artikel 21.1 c i direktiv 77/388/EEG)?

2. Om fråga 1 besvaras jakande: är det förenligt med artikel 21.1 c i direktiv 77/388/EEG att varje person som tar emot en kreditnota med ett högre skattebelopp än det som skall betalas på grundval av de skattepliktiga transaktionerna, utan att ifrågasätta det skattebelopp som anges i kreditnotan, anses vara en person som anger mervärdesskatt i en faktura eller därmed jämförlig handling och därför är betalningsskyldig för denna mervärdesskatt?

4 — I första stycket andra meningen punkterna 5 och 6 anges följande:
"Sådana fakturor skall innehålla följande uppgifter:
5. Den ersättning som skall utgcs som vederlag för leveransen eller tjänsten ...
6. Det skattebelopp som skall tas ut på denna ersättning ..."

5 — Sidan 3 i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande.

3. Kan mottagaren av en kreditnota under de i fråga 2 angivna omständigheterna åberopa artikel 21.1 c i direktiv 77/388/EEG, när den i kreditnotan angivna mervärdesskatten, till ett belopp motsvarande skillnaden mellan den angivna mervärdesskatten och den mervärdesskatt som skall betalas på grundval av de skattepliktiga transaktionerna, görs gällande mot mottagaren såsom skatteskuld?"

11. Den hänskjutande domstolen framhåller att den tredje frågan endast behöver besvaras om den andra frågan besvaras nekande. [6]

12. Artikel 21.1 i sjätte direktivet räknar upp de personer som är skyldiga att erlägga mervärdesskatt enligt det inhemska systemet. Sålunda föreskriver punkterna a och c att skatten skall erläggas av

"a) [s]kattskyldiga personer som genomför andra skattepliktiga transaktioner än sådana som anges i artikel 9.2 e och som genomförs av en skattskyldig person bosatt utomlands ...

...

c) [v]arje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling."

13. Artikel 22 i sjätte direktivet bestämmer huvudsakligen de skyldigheter som åvilar de personer som skall betala mervärdesskatt enligt det inhemska systemet. Det tredje stycket i denna artikel behandlar fakturan och dess innehåll. I punkterna a och c stadgas följande:

"a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person ...

...

c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura."

II — Svar på den hänskjutande domstolens frågor

14. De frågor som Bundesfinanzhof ställt syftar i huvudsak till att få följande utrett:

— För det första huruvida en kreditnota som utfärdats av en person som mottagit varor eller tjänster (nedan kallad mottagaren av en vara eller tjänst) kan jämstäl-

6 — Ibidem, s. 10 och 11.

las med en faktura i enlighet med sjätte direktivet.

— För det andra huruvida den näringsidkare som utfört den ekonomiska transaktionen (nedan kallad "näringsidkaren" eller "mottagaren av kreditnotan"), och som inte ifrågasatt det för höga mervärdesskattebelopp som införts i kreditnotan, kan anses av detta skäl såsom den person som har angivit detta belopp och som följaktligen är betalningsskyldig för detsamma.

— För det tredje, för det fall näringsidkaren inte skulle vara betalningsskyldig för det överstigande mervärdesskattebeloppet, eftersom han inte kan anses som den person som angivit beloppet i enlighet med tillämpliga bestämmelser i sjätte direktivet, huruvida näringsidkaren har rätt att åberopa tillämpliga bestämmelser i detta direktiv för att ifrågasätta den betalningsförpliktelse som den tyska lagen ålägger.

A — *Den första tolkningsfrågan: Kan en kreditnota som utfärdats av mottagaren av en vara eller tjänst jämställas med en faktura enligt sjätte direktivet?*

15. En exakt avgränsning av begreppet faktura enligt sjätte direktivet är av intresse på grund av den viktiga roll som denna handling spelar i gemenskapslagstiftningen om mervärdesskatt.

16. Fakturan utgör ett bevis för det mervärdesskattebelopp som näringsidkaren skall erlägga och ligger därför till grund både för betalningen av mervärdesskatten och för avräkningen av det skattebelopp som den föregående näringsidkaren erlagt. [7]

17. Sjätte direktivet innehåller inte någon definition av begreppen "faktura" eller "jämförlig handling", som förekommer i de ovannämnda artiklarna 21.1 c och 22.3 a. Efter att ha angivit vissa minimikrav rörande den information som en faktura måste innehålla för att kunna fylla sitt syfte [8] låter direktivet medlemsstaterna själva avgöra de kriterier som skall gälla för att en handling skall kunna jämställas med en faktura. [9]

18. Tyskland har utnyttjat denna möjlighet genom att anta den ovannämnda 14 § femte stycket i UStG, varigenom begreppet kreditnota införts, vilket givit upphov till förevarande tolkningsfrågor.

7 — Artikel 18.1 a i sjätte direktivet.

8 — Artikel 22.3 b föreskriver följande: "Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag."

9 — Artikel 22.3 c (se ovan).

19. Domstolen har uttalat sig vid två tillfällen om hur långt medlemsstaternas befogenhet sträcker sig i detta avseende. [10] I båda dessa mål valde domstolen en tolkning som var fördelaktig för medlemsstaterna så till vida att de tillerkändes ett förhållandevis stort utrymme för skönsmässig bedömning.

20. I målet Jeunehomme och EGI tillerkände domstolen medlemsstaterna befogenhet att kräva att fakturan förses med kompletterande uppgifter, denna gång även med stöd av bestämmelsen i artikel 22.8 i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får "ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av bedrägeri". [11]

21. I målet Reisdorf ansåg domstolen att medlemsstaterna har rätt att "fastställa att inte endast originalet skall gälla som 'faktura' utan även varje annan jämförlig handling som uppfyller de kriterier som har fastställts av medlemsstaterna ...". [12]

22. Domstolen var emellertid noga med att klargöra att denna befogenhet måste utövas i överensstämmelse "med ett av de mål som eftersträvas i sjätte direktivet, nämligen att säkerställa debitering och uppbörd av mervärdesskatt och att denna kontrolleras av skattemyndigheten". [13]

23. Denna målsättning bör enligt min mening fortsätta att vägleda domstolen vid bestämmande av de regler som bör gälla vid fakturering. Detta bör vara fallet även om klassificeringen av en kreditnota, till skillnad från vad som var fallet i de ovannämnda målen, inte beror endast på dess innehåll utan även på den person som upprättar den.

24. I sin första fråga hänvisar den hänskjutande domstolen bland annat till artikel 21.1 c i sjätte direktivet. Denna bestämmelse utgör den naturliga utgångspunkten för det här aktuella målet, eftersom den tvist som är anhängig vid den tyska domstolen gäller ett mervärdesskattebelopp som skiljer sig från det belopp som skulle erläggas enbart på grundval av den skattepliktiga transaktionen. På grund av det felaktiga belopp som införts i kreditnotan skulle alltså näringsidkaren inte längre vara betalningsskyldig i egenskap av skattskyldig enligt artikel 21.1 a, utan i egenskap av den person som anger mervärdesskatten i en faktura eller därmed jämförlig handling.

25. Jag vill emellertid påpeka att denna bestämmelse, vilken den nationella domstolen anger som rättslig bakgrund till tvisten,

10 — Dom av den 14 juli 1988, Jeunehomme och EGI i de förenade målen 123/87 och 330/87 (Rec. 1988, s. 4517), och av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf (REG 1996, s. I-6257).

11 — Målet Jeunehomme och EGI (ovan fotnot 10), punkt 16 i domen. I punkt 17 klargörs dock att dylika uppgifter inte får vara så många eller så tekniskt komplicerade att de praktiskt taget omöjliggör eller överdrivet försvårar möjligheten att utöva denna avdragsrätt.

12 — Punkt 31.

13 — Domen i målet Reisdorf (ovan fotnot 10), punkt 24. Se även domen i målet Jeunehomme och EGI (ovan fotnot 10), punkt 17.

knappast kan komma till användning när den första frågan skall besvaras, eftersom den inte ger någon vägledning om det har någon avgörande betydelse vem som upprättat eller utfärdat kreditnotan för att denna skall kunna jämställas med en faktura.

26. Den förevarande tolkningsfrågan syftar till att få klarlagt huruvida den befogenhet som medlemsstaterna tillerkänts genom artikel 22.3 c i sjätte direktivet medför att en kreditnota som upprättats av mottagaren av en vara eller tjänst i stället för av näringsidkaren själv skall kunna anses som en faktura.

27. En bokstavlig tolkning av ovannämnda artikel 22.3 a, i vilken det anges att det är den mervärdesskattskyldige som skall utfärda fakturan, får till följd dels att mottagaren av varan eller tjänsten, vilken inte kan göras gällande som skattskyldig till den förevarande mervärdesskatten, inte äger rätt att uppfylla förpliktelsen att utfärda en faktura, dels vidare att näringsidkaren inte kan undgå denna förpliktelse. En kreditnota skulle i så fall aldrig kunna ersätta en faktura.

28. Jag kan dock inte ansluta mig till en dylik tolkning, vilken jag uppfattar som alltför formalistisk. Vid tolkningen måste man först beakta de mål som lagstiftaren haft för ögonen vid utformningen av den aktuella bestämmelsen. [14]

29. Syftet med bestämmelsen är, som anförts ovan, att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och att förebygga bedrägeri. [15] Det förefaller därför inte finnas något giltigt skäl som talar emot att en handling som upprättats av mottagaren av en vara eller en tjänst skulle kunna betraktas som en faktura, under förutsättning att denna handling innehåller de uppgifter som sjätte direktivet föreskriver att en faktura skall innehålla [16] och att dess mottagare har möjlighet att vid behov begära rättelse av innehållet.

30. Under sådana omständigheter, då näringsidkaren har en sådan kontroll- och rättelsemöjlighet, kan nämligen näringsidkaren anses vara den som har utfärdat handlingen, vars lydelse han kan sägas ha bemyndigat sin kund att avfatta. Kreditnotan upphör således inte att utgöra ett bevis för näringsidkarens rättigheter och skyldigheter i fråga om mervärdesskatt, eftersom den innehåller samma uppgifter som en traditionell faktura och näringsidkaren har möjlighet att godkänna dess innehåll. Näringsidkaren bibehåller sålunda ansvaret för fakturornas upprättande, oavsett vilken form de antar, och förblir därmed deras verklige upphovsman.

14 — Att gemenskapslagstiftaren år 1977 i likhet med den tyske lagstiftaren år 1980 inte har tagit hänsyn till självfaktureringen vid utformningen av lagtextens ordalydelse beror antagligen på att detta bruk då ännu var föga utvecklat.

15 — Punkt 22 i detta förslag till avgörande.

16 — Ibidem, fotnot 8.

31. Jag anser, för övrigt i likhet med alla de regeringar som intervenerat och kommissionen, att självfaktureringen såsom den regleras i 14 § femte stycket i UStG uppfyller de villkor som kan uppställas för att icke ifrågasatta kreditnotor skall kunna jämställas med fakturor utfärdade av näringsidkaren.

32. I 14 § femte stycket punkt 3 ställs samma krav på uppgifter i kreditnotor som i fråga om fakturor. Exempelvis skall "den ersättning som skall utges som vederlag för leveransen eller tjänsten ..." och "det skattebelopp som skall tas ut på denna ersättning ..." anges.

33. Näringsidkaren har försetts med en kontrollmöjlighet genom bestämmelserna i 14 § femte stycket. Punkt 2 i detta stycke klargör att avtalsparterna måste vara överens om att använda kreditnotor. Enligt punkt 4 i lagen krävs det också att "kreditnotan är ställd till den levererande näringsidkaren", och i andra momentet i andra meningen föreskrivs att kreditnotan inte längre skall "anses motsvara en faktura om mottagaren ifrågasätter den uppgift om skatten som lämnats i kreditnotan".

34. Näringsidkaren åtnjuter förvisso inte uttryckligen någon befogenhet att utföra rättelser, men den rätt han tillerkänts att frånta kreditnotan dess egenskap av faktura genom att ifrågasätta dess innehåll innebär likväl att han har fullständig kontroll över den rättsliga klassificeringen av denna handling, vilket är tillräckligt för att tillåta att en kreditnota jämställs med en faktura i enlighet med sjätte direktivet.

B — *Den andra tolkningsfrågan*

35. Två tolkningar av frågan är möjliga.

36. Enligt en första tolkning av själva frågan, i ljuset av motiveringen till beslutet om hänskjutande, vill Bundesfinanzhof att domstolen skall klargöra om det faktum att näringsidkaren har godtagit en felaktig kreditnota som upprättats av mottagaren av varan eller tjänsten utan att ifrågasätta densamma medför att näringsidkaren skall anses som den person som angivit mervärdesskatten i den mening som avses i artikel 21.1 c i sjätte direktivet. Om denna fråga besvaras jakande, drar den tyska domstolen automatiskt slutsatsen att näringsidkaren är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som angivits i kreditnotan, utan att motivera denna slutsats, som domstolen anser given.

37. Enligt en andra tolkning gäller den aktuella frågan också exakt vilket mervärdesskattebelopp som näringsidkaren slutligen skall

betala — det belopp som införts i kreditnotan eller det som hänför sig till den skattepliktiga transaktionen.

38. Den första tolkningen torde enligt min mening vara den riktiga. Av motiveringen till beslutet om hänskjutande framgår att Bundesfinanzhof inte begärt förhandsavgörande i syfte att få klarlagt om gemenskapsrätten medger att 14 § andra stycket första meningen i UStG ålägger betalning av det belopp som angivits i fakturan i stället för det belopp som hänför sig till den skattepliktiga transaktionen. Frågan gäller den inverkan som artikel 21.1 c i sjätte direktivet har på tillämpningen på kreditnotor av nyssnämnda bestämmelse i 14 § andra stycket första meningen i UStG. Dessa två bestämmelser har det gemensamt att de båda utpekar den som angivit mervärdesskatten som betalningsskyldig. I fråga om vilken person som anger beloppet skiljer sig dock kreditnotan från en faktura, vilken frågeställning är av central betydelse i beslutet om hänskjutande.

39. Sålunda anser den tyska domstolen att "det råder tvivelsmål rörande frågan om vem som skall anses som ansvarig för att ett högre belopp angivits än det som rätteligen skulle betalas ...: de kreatürshandlare (mottagare av varan eller tjänsten) som upprättade kreditnotorna eller käranden (som tillhandahållit varan eller tjänsten), mot bakgrund av att denne varken begärde rättelse av de kreditnotor som upprättats av kreatürshandlarna eller försåg dessa med fakturor i vilka det skattebelopp som skulle betalas angivits, med ledning av de uppgifter som fanns i kreditnotorna". [17]

40. Bundesfinanzhof anför vidare att det är "av avgörande betydelse huruvida 14 § andra stycket första meningen i UStG 1980 är tillämplig på käranden" [18] och klargör att det är viktigt "att utgå ifrån de gemenskapsrättsliga regler som den nationella lagstiftaren har att följa vid tolkningen av de aktuella bestämmelserna". [19]

41. Jag anser att domstolen med andra ord tillfrågats huruvida de anförda bestämmelserna i sjätte direktivet medger att en näringsidkare som inte har ifrågasatt det för höga mervärdesskattebelopp som angivits i en kreditnota anses betalningsskyldig för detta belopp, på samma sätt som han skulle vara betalningsskyldig för ett för högt belopp som angivits på en faktura som han utfärdat själv.

42. För det fall domstolen emellertid inte godtar denna tolkning av frågans lydelse, skall jag undersöka räckvidden av artikel 21.1 c i sjätte direktivet, oberoende av vilken beskaffenhet den handling som innehåller den felaktiga uppgiften om mervärdesskatt har.

17 — S. 9 i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande.

18 — Ibidem, s. 5, II, avsnitt 2.

19 — Ibidem, s. 10, III.

1. Frågan om mottagaren av en kreditnota som inte ifrågasatt det belopp som införts i kreditnotan skall anses betalningsskyldig

43. Den näringsidkare som utför en skattepliktig transaktion är i princip skyldig att betala motsvarande mervärdesskatt och måste därför utfärda en faktura där mervärdesskatten angivits. I enlighet med vad jag kommit fram till ovan, [20] är skyldigheten att utfärda faktura uppfylld i fråga om självfakturering så snart de villkor som krävs för att en kreditnota skall kunna jämställas med en faktura är uppfyllda, vilket innebär att näringsidkarens betalningsskyldighet inte påverkas av denna speciella situation.

44. Det skulle dock kunna vara annorlunda om det mervärdesskattebelopp som förekommer i kreditnotan av olika skäl — bedrägeri eller misstag — inte överensstämmer med den mervärdesskatt som skall erläggas. Den nationella rätten och gemenskapsrätten förefaller i ett sådant fall begränsa möjligheterna att jämställa en kreditnota med en faktura.

45. Medan UStG klart fastslår att näringsidkaren skall betala det mervärdesskattebelopp som han angivit i fakturan även när detta belopp är högre än det han ursprungligen skulle betala, sägs däremot ingenting i den lagen om vad som skall gälla när som i detta fall en likadan skillnad förekommer i en kreditnota.

46. Härtill kommer att avfattningen av sjätte direktivet skapar tvivel om huruvida den nationella domstolen besitter tillräckligt tolkningsutrymme för att kunna kräva att näringsidkaren, kreditnotans mottagare, betalar det överskjutande beloppet. Enligt artikel 21.1 c, vilken gäller då som i detta fall det införda beloppet inte hänför sig till den skattepliktiga transaktionen, är nämligen var och en som anger skattebeloppet i en faktura eller därmed jämförlig handling betalningsskyldig för mervärdesskatt. [21]

47. Kreditnotans mottagare har dock strängt taget inte själv angivit det överskjutande mervärdesskattebeloppet i denna handling.

48. Man skulle därför kunna anse att samtidigt som formuleringen av artikel 22.3 a i sjätte direktivet inte hindrar att näringsidkaren bibehåller sin egenskap av utställare av kreditnotan kräver ordalydelsen av de ovan redovisade bestämmelserna i artikel 21 tvärtom att mottagaren av varan eller tjänsten anses som betalningsskyldig för mervärdesskatten.

49. Även här vill jag förorda en mera flexibel tolkning av bestämmelsen i fråga. Syftet med att anse inte bara den skattskyldige utan även den person som anger skattebeloppet i fakturan som betalningsskyldig för mervär-

20 — Punkt 29—31 i detta förslag till avgörande.

21 — Ibidem, punkt 24.

desskatt är att motverka skattebedrägeri. Bestämmelsen innebär att personer som utfärdat fakturor behäftade med fel eller som hänför sig till påhittade ekonomiska transaktioner är skyldiga att betala mervärdesskatt. [22]

50. Bestämmelsens syfte motiverar inte en annorlunda tolkning än den som jag föreslagit som svar på den första frågan. En näringsidkare som ställs inför en oriktig kreditnota, och som har möjlighet att kontrollera och begära rättelse av densamma, bör anses som den person som angivit mervärdesskatten, om han inte har ifrågasatt dess belopp. Näringsidkaren hålls således ansvarig för de misstag som begåtts, vilka kan tyda på förekomst av bedrägeri.

51. Jag anser vidare, i likhet med alla de regeringar som intervenerat och kommissionen, att slutsatsen inte kan variera beroende på om mervärdesskattebeloppet har angivits i en traditionell faktura eller i en kreditnota. Om man jämställer en kreditnota med en faktura under de förutsättningar som utretts ovan, på grund av att näringsidkaren är den person som egentligen utfärdar kreditnotan, är det naturligt att de rättsverkningar som är förbundna med dessa båda handlingar är identiska. I annat fall vore detta likställande endast formellt, och de olika regelsystemen skulle orsaka en omotiverad diskriminering av den näringsidkare som själv upprättar sina fakturor i förhållande till den som använder sig av självfakturering.

22 — Se punkterna 10 och 14 i generaladvokaten Mischos förslag till avgörande till dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (Rec. 1989, s. 4227).

2. Frågan om skyldigheten att erlägga den mervärdesskatt som angivits i fakturan eller kreditnotan.

52. För det fall det fakturerade beloppet helt eller delvis inte hänför sig till den skattepliktiga transaktionen, skall då skyldigheten att betala mervärdesskatt ändå anses gälla hela det införda beloppet?

53. Denna problemställning, vars gemenskapsrättsliga lösning är oberoende av om den handling i vilken den felaktiga uppgiften införts utgörs av en faktura eller en kreditnota, kan jämföras med de frågor som var aktuella i det ovannämnda målet Genius Holding.

54. I det målet hade domstolen tillfrågats huruvida det mervärdesskattebelopp som skall betalas enbart på grund av att det har angivits i en faktura kan användas av den skattskyldige för att utnyttja den avdragsrätt som föreskrivs i sjätte direktivet. Domstolen ansåg att detta inte var möjligt, mot bakgrund av att "avdragsrätten är begränsad till den skatt som skall betalas, det vill säga den skatt som hänför sig till en mervärdesskattepliktig transaktion eller som erlagts i den utsträckning som betalningsskyldighet förelåg". [23]

23 — Domen i det ovannämnda målet Genius Holding, punkt 13.

55. I syfte att bekämpa skattebedrägeri beslutade sålunda domstolen att det var nödvändigt att bestämma avdragsrättens belopp i förhållande till den skattepliktiga transaktionen, vilket innebär att fakturorna fråntas sin bevisfunktion för avdragsrätten i de fall de inte hänför sig till någon transaktion eller baserar sig på ett övervärderat skatteunderlag. [24] Om den skatt som hänför sig till den skattepliktiga transaktionen inte överensstämmer med den skatt som fakturerats, skall den förra skatten anses gälla, så att inga otillbörliga avdrag kan förekomma.

56. Enligt domen i målet Genius Holding skall det inte läggas så stor vikt vid fakturans innehåll som vid den skattepliktiga transaktionens reella innebörd, åtminstone vad avser rätten till avdrag. Samma frågeställning kan aktualiseras i förevarande mål med avseende på den skattskyldiges skyldighet att erlägga mervärdesskatt. [25]

57. I denna fråga anser jag att fakturan bör bibehålla sin funktion som bevismedel. Skälet till att jag föreslår att domstolen på detta vis skall begränsa räckvidden av sin tidigare praxis skiljer sig inte från det skäl som motiverade utgången i målet Genius Holding. Även här gäller det att motverka skattebedrägeri.

58. Om det fakturerade beloppet skiljer sig från det belopp som följer av den skattepliktiga transaktionen, vore det att uppmuntra bedrägeri att tillåta att den som upprättat fakturan kunde undgå betalningsskyldighet för den felaktiga delen av det belopp som införts i fakturan.

59. En sådan lösning skulle framför allt göra fakturan överflödig och skulle även frånta kontrollmyndigheterna en referenshandling som beskriver den ekonomiska transaktionen, utifrån vilken kontroller kan genomföras.

60. Domstolen förordade för övrigt indirekt denna lösning i målet Genius Holding, genom att påpeka att medlemsstaterna har möjlighet att "inom ramen för sina inhemska rättsordningar anta regler som medger ändring av all skatt som fakturerats otillbörligen, under förutsättning att den som utfärdat fakturan visar att han var i god tro". [26] Med andra ord, principen är att den som utfärdat en faktura där skatten angivits felaktigt skall betala densamma, såvida han inte förmår visa att beloppet införts utan bedräglig avsikt.

24 — Ibidem, punkt 17.

25 — Bundesfinanzhof framhåller att regeln om betalning av hela det fakturerade beloppet, vilken framgår av 14 § andra stycket första meningen, baserar sig på "bedömningen att mottagaren av varan eller tjänsten har rätt att dra av den skatt som angivits separat som ingående skatt" samt att "lagstiftarens syfte var alltså uppenbarligen att kompensera det faktum att ett för högt skattebelopp hade angivits, vilket inte kunde hänföras till levererade varor eller utförda tjänster, genom att införa en motsvarande skatteskuld" (s. 8 i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande). Denna bestämmelse härrör således från den rätt som i tysk rättspraxis tillerkänts mottagaren av en vara eller tjänst "att dra av hela det belopp som angivits separat även när detta belopp [överstiger] den omsättningsskatt som skall erläggas på grundval av de skattepliktiga transaktionerna ..." (ibidem, s. 7), vilket strider mot domen i målet Genius Holding.

26 — Domen i det ovannämnda målet Genius Holding, punkt 18.

61. De tillämpliga bestämmelserna i sjätte direktivet föreskriver dessutom att företräde ges för det som anges i fakturan. Domen i målet Genius Holding är till stora delar baserad på artikel 17.2 a i sjätte direktivet, som gäller avdragsrätten. [27] I det förevarande målet är det artikel 21.1 c i sjätte direktivet som är avgörande. Denna bestämmelse utpekar förvisso den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten och ger inga direkta upplysningar om vilket belopp som skall betalas. Emellertid visar det faktum att bestämmelsen är avsedd att tillämpas på fall där betalningsskyldighet för mervärdesskatten inte framgår av lagen och där den åberopade ekonomiska transaktionen kanske inte ens existerar, att det som räknas är vad som angivits i fakturan, eftersom det är den enda sifferuppgift som finns tillgänglig.

62. Med hänsyn till det svar som givits på den andra frågan saknas det skäl att behandla den tredje tolkningsfrågan.

Slutsats

63. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att de ställda frågorna besvaras på följande sätt:

1) Artikel 22.3 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1997 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund tillåter medlemsstaterna att anse att en kreditnota som har utfärdats av mottagaren av en vara eller en tjänst utgör en "handling som kan anses motsvara en faktura" när kreditnotan innehåller de uppgifter en faktura skall innehålla enligt sjätte direktivet och den näringsidkare som utfört den ekonomiska transaktionen har möjlighet att begära rättelse av eller ifrågasätta dess innehåll.

27 — Av denna bestämmelse följer att den skattskyldige har "rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: a) Mervärdesskatt *som skall betalas eller har betalats*..." (min kursivering).

2) Artikel 21.1 c i sjätte direktivet medger att den person som godtar en kreditnota i vilken det angivits ett mervärdesskattebelopp som är högre än det som egentligen skall betalas, utan att ifrågasätta det angivna beloppet, anses som den person som angivit detta mervärdesskattebelopp i en faktura eller annan jämförlig handling och som följaktligen är betalningsskyldig för detsamma.