

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIAL FENNELLY

föredraget den 13 april 2000 *

1. Genom denna begäran om förhandsavgörande har domstolen anmodats att pröva under vilka omständigheter medlemsstaterna enligt sjätte mervärdesskattedirektivet skall eller kan föreskriva om befrielse från betalningsansvar som har uppstått till följd av att mervärdesskatt har angivits felaktigt på fakturor avseende transaktioner som aldrig har ägt rum.¹ I huvudsak medför detta en bedömning av tillämpningsområdet för den princip som fastslogs i målet *Genius Holding mot Staatssecretaris van Financiën* och, särskilt, av huruvida en felaktig faktura måste ha utfärdats i god tro för att utfärdaren senare skall kunna ansöka om rättelse av den.²

varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag... av en skattskyldig person i denna egenskap". Enligt artikel 17.2 a inträder en rätt till avdrag för mervärdesskatt som "skall betalas eller har betalats" av en skattskyldig person "med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person". Artikel 20 gör det möjligt för medlemsstaterna att jämka "det ursprungliga avdraget" som en skattskyldig person under vissa omständigheter har beviljats. Artikel 21 rör "[p]ersoner som är skyldiga att betala in [mervärdes]skatt". Artikel 21.1, i de delar som är av betydelse, har följande lydelse:

I — Tillämpliga bestämmelser och bakgrund till tvisten

"Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

A — *Tillämpliga bestämmelser*

1. Enligt det inhemska systemet:

2. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av

...

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet) (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

2 — Mål C-342/87 (REG 1989, s. 4227) (nedan kallat *Genius Holding*).

c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling."

3. I tysk lagstiftning skiljer Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) från 1991 (nedan kallad UStG) mellan mervärdesskatt som har angivits oriktigt på fakturor (se andra stycket i § 14 UStG) och den som har angivits oberättigat (se tredje stycket i § 14 UStG), varav den sistnämnda är av betydelse i förevarande mål. Dessa bestämmelser 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.”

”Den som på en faktura separat anger ett skattebelopp utan att vara berättigad därtill, är skyldig att betala det angivna beloppet. Detsamma gäller när någon separat anger ett skattebelopp i en annan handling, vari han på samma sätt som en näringsidkare som levererar en vara eller utför en tjänst anger vad som skall betalas,

trots att vederbörande inte är näringsidkare eller trots att vederbörande inte har levererat någon vara eller utfört någon tjänst.”

4. Av § 190 tredje stycket i den tyska Umsatzsteuer-Richtlinien (anvisningar för omsättningsskatt) framgår att, om betalningsansvar för skatt som har angivits oberättigat medför betungande konsekvenser får skattemyndigheterna — såsom ett undantag från bestämmelserna i lagen — av billighetsskäl tillåta den som har utställt fakturan att rätta denna genom analog tillämpning av den mer generösa bestämmelsen i § 14 andra stycket UStG. I detta avseende anges följande i § 227 i Abgabepflichtordnung (skattelagen, nedan kallad AO):

”Skattemyndigheterna kan helt eller delvis efterge en skatteskuld om det i ett enskilt fall framstår som oskäligt att uppbära skulden.”

B — Faktiska omständigheter och förfarandet

5. Tvisten vid den nationella domstolen avser två mål som har förenats av den hänskjutande domstolen.

6. Schmeink & Cofreth, klaganden i det första målet (nedan kallad Schmeink), utfärdade den 31 december 1991 till ett bolag i vilket Schmeink stod i begrepp att förvärva andelar en pro forma-faktura där ett belopp om 529 370,80 DEM angavs som mervärdesskatt för avgifter avseende rådgivning som aldrig utfördes. Fakturan användes såvitt man kan se ett år senare av det sistnämnda bolaget som en del i en ansökan om investeringsstöd. Till följd av en särskild granskning utförd av motparten, Finanzamt Borken, Tyskland, av Schmeinks förhållanden vad gäller mervärdesskatt pålade Finanzamt Borken den 14 april 1993 Schmeink den mervärdesskatt som framgick av den aktuella fakturan, i enlighet med § 14 tredje stycket UStG.

7. I en följande begäran enligt § 227 AO yrkade Schmeink utan framgång att den aktuella mervärdesskatten skulle efterges av Finanzamt Borken av billighetsskäl. Även Schmeinks överklagande av avslagsbeslutet till Finanzgericht, Münster, ogillades. Schmeink överklagade till Bundesfinanzhof och gjorde därvid, med hänvisning till en tidigare dom av den 21 februari 1980 från denna domstol (nedan kallad 1980 års dom), gällande att det var tillräckligt för att beviljas eftergift av billighetsskäl enligt § 227 AO att fakturautställaren fullständigt och i god tid undanröjde risken för skattebortfall.

8. Manfred Strobel, klaganden i det andra målet, drev ett företag som sysslade med datateknologi och kontorsredskap under de aktuella åren 1992 och 1993. Han utfärdade fiktiva fakturor till olika leasingföretag avseende leveranser som aldrig utfördes i syfte att dölja förluster och höja lönsamheten för ett av hans dotterbolag. Leasingföretagen betalade fakturorna och gjorde avdrag för den mervärdesskatt som angavs i fakturorna som ingående skatt. Manfred Strobel tog ut mervärdesskatt på vederlagen, men samtyckte till att betala tillbaka köpesummorna till leasingföretagen genom avbetalning. År 1994 upplyste Manfred Strobel frivilligt den lokala åklagarmyndigheten och Finanzamt Esslingen, Tyskland, om de felaktiga deklARATIONERNA. Manfred Strobel pålades i enlighet med andra alternativet i andra meningen i tredje stycket i § 14 UStG den mervärdesskatt som hade angivits i de aktuella fakturorna, således 519 346,36 DEM för år 1992 och 653 156,51 DEM för år 1993.

9. Den 24 augusti 1995 ansökte Manfred Strobel enligt § 227 AO om eftergift av billighetsskäl av dessa (och andra) belopp avseende mervärdesskatt. Ansökan avslogs av Finanzamt Esslingen. Manfred Strobel överklagade därefter utan framgång till

Finanzgericht, Baden-Württemberg. Han överklagade vidare till Bundesfinanzhof och gjorde gällande att § 227 AO var tillämplig eftersom han, även om han inte begärde att få tillbaka de fiktiva fakturorna, hade agerat i tillräckligt god tid för att undanröja risken för skattebortfall.

10. I sina överklaganden har båda klaganden i huvudsak gjort gällande att det för att beviljas eftergift av billighetsskäl borde räcka att utställaren av de aktuella fakturorna undanröjer risken för att skattemyndigheterna skall vidkännas en förlust, antingen genom att återta de utfärdade fakturorna från deras mottagare innan de har använts som underlag för skatteavdrag eller genom att betala den skatt som har angivits på fakturorna och därefter säkerställa att mottagarna till myndigheterna återbetalar den ingående skatt som oberättigat har avdragits med stöd av de fiktiva fakturorna.

11. I beslutet om hänskjutande påpekar Bundesfinanzhof att, i enlighet med 1980 års dom, eftergift av billighetsskäl enligt § 227 AO kan beviljas om den som har utställt den felaktiga fakturan antingen återtar den innan den har använts eller på annat sätt vidtar åtgärder för att undanröja risken för skattebortfall, till exempel

genom att informera de behöriga skattemyndigheterna. I en dom av den 23 november 1995 fastslog Bundesgerichtshof emellertid med hänvisning till artikel 20.1 a i sjätte direktivet och domen i målet Genius Holding att det, för att det skall vara möjligt att efterge en skatteskuld hänförlig till § 14 tredje stycket i UStG med stöd av § 227 AO, utöver undanröjandet av risken för att skattemyndigheterna skall vidkännas en förlust, även måste krävas att fakturautställaren har gjort "ett ursäktligt misstag".³ Bundesfinanzhof synes, i sitt beslut om hänskjutande, mot bakgrund av sin egen rättspraxis vara benägen att förkasta ett sådant villkor. Mot bakgrund av att ingen av klagandena i de förevarande målen var omedveten om de felaktigheter som gjordes, vill den nationella domstolen bland annat få klarhet i huruvida principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att den som har utfärdat en faktura visar sin "goda tro" för att eftergift av det betalningsansvar som har uppstått på grund av en faktura skall kunna beviljas när all risk för skattebortfall har undanröjts. Bundesfinanzhof påpekar att en sådan tolkning skulle kunna medföra konstitutionella problem i Tyskland, eftersom en nationell bestämmelse som genomför artikel 21.1 c i sjätte direktivet kan likställas med en straffrättslig bestämmelse enligt vilken den skatt som har angivits på fakturor påläggs dem som har utfärdat fakturorna, även när vederbörandes agerande inte har utgjort ett hot mot principen om skattens neutralitet.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift* 1996, s. 842. Målet rörde en talan om skadestånd mot en skatterådgivare som påstods ha varit försulmig genom att underlåta att väcka talan mot skattemyndighetens beslut, att hans klient var skyldig att betala viss mervärdesskatt, som felaktigt hade angivits av klienten i en faktura. I en dom av den 8 mars 1994 fastslog Finanzgericht Münster, med hänvisning till målet Genius Holding, att en jämkning kunde ske där god tro bevisades; se 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte* 1994, s. 813.

12. Bundesfinanzhof har i sin begäran om förhandsavgörande hänskjutit följande frågor till domstolen:

”1. Krävs enligt gemenskapsrätten att rättelse av skatt som har debiterats felaktigt skall vara möjlig redan vid taxeringen, eller är det tillräckligt att medlemsstaterna tillåter rättelse först i ett senare förfarande, där skatten bestäms på grundval av en skälighetsbedömning (så kallade sakliga skäl)?

2. Är det för rättelse av skatt som har debiterats felaktigt en tvingande förutsättning att den som har utfärdat fakturan visar att han varit i god tro, eller är rättelse tillåten även i andra fall (och i så fall vilka)?

3. Under vilka förutsättningar handlar den som utställer en faktura i god tro?”

II — Synpunkter

13. Skriftliga yttranden har endast ingivits av Schmeink, Tyskland och kommissio-

nen.⁴ Det framgår klart av yttrandena att de hänskjutna frågorna ger upphov till två skilda frågeställningar, nämligen vilken typ av rättelseförfarande som skall finnas samt huruvida en skattskyldig person som ansöker om eftergift måste bevisa *bona fides*. Endast om det ges ett jakande svar på den andra frågeställningen är det nödvändigt för domstolen att göra en bedömning av beskaffenheten av rekvisitet god tro.

III — Bedömning

A — Erforderliga rättelseförfaranden

14. Schmeink, som på denna punkt får stöd av kommissionen, har anfört att det inte är tillräckligt att medlemsstaterna beviljar rättelse av mervärdesskatt som har angivits felaktigt på fakturor enligt ett ”skälighetsförfarande” efter det att den skattskyldige redan har taxerats. Schmeink har gjort gällande att principen om neutralitet, såsom den bland annat tolkades i målet Gibbs mot Commissioners of Customs and Excise⁵ och i målet Molenheide m.fl. mot belgiska staten⁶, kräver att all oskäligt påförd skatt måste kunna rättas. Om detta

⁴ — Domstolen avstod enligt artikel 104.4 i domstolens rättegångsregler från att hålla muntligt sammanträde.

⁵ — Mål C-317/94 (REG 1996, s. I-5339), punkt 28.

⁶ — De förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 (REG 1997, s. I-7281) (nedan kallat målet Molenheide), punkt 42.

överläts till de nationella myndigheternas bedömning skulle det bli omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter enligt gemenskapsrätten, vilket skulle strida mot rättspraxis i målet *Fantask*.⁷

15. Tyskland har gjort gällande att det inte är nödvändigt att besvara den första frågan, eftersom målen vid den nationella domstolen rör överklaganden mot beslut av lägre instanser, genom vilka ansökningar enligt § 227 AO avslogs, eftersom klagandens skatt redan hade fastställts. I andra hand gör Tyskland gällande att medlemsstaterna enligt neutralitetsprincipen endast behöver säkerställa att mervärdesskatt som uppburits av misstag skall kunna rättas. Eftersom sjätte mervärdesskattedirektivet inte innehåller några särskilda bestämmelser avseende rättelse av skatt, kan medlemsstaterna själva besluta om lämpliga förfaranden.

16. Jag delar inte meningen att det inte är nödvändigt att besvara den första frågan. Det är riktigt att klagandenas överklaganden i målen vid den nationella domstolen rör det skälighetsförfarande enligt § 227 AO som kan tillämpas när skatten har betalats. Det framgår emellertid klart av beslutet om hänskjutande att detta förfarande tillämpades eftersom det inte finns någon automatisk möjlighet till rättelse enligt § 14 tredje stycket UStG i fall där

den ifrågavarande mervärdesskatten har angivits oberättigat på den aktuella fakturan. Det är således klart att om en vidare möjlighet till rättelse krävs av gemenskapsrätten så kommer detta att gynna klagandena, särskilt som Bundesfinanzhof synes villig att ge § 227 AO en vidare tolkning. Det ankommer i vilket fall som helst utslutande på denna domstol att bedöma om de frågor som ställs till domstolen är relevanta för att kunna döma i målet. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen.⁸

17. Det är därför nödvändigt att pröva huruvida den begränsade möjlighet till rättelse som kan erhållas enligt tysk rätt är förenlig med gemenskapsrätten. Det kan erinras om att sjätte direktivet inte uttömmande harmoniserar medlemsstaternas mervärdesskattesystem. Det är tvärtom så att

”... det har till syfte att införa en enhetlig beräkningsgrund som är ämnad att säkerställa neutraliteten i systemet samt, såsom anges i tolfte övervägandet i ingressen till

8 — Se bland annat dom i mål C-415/93, *Union Royale des Sociétés de Football Association m.fl. mot Bosman m.fl.* (REG 1995, s. I-4921), punkterna 59 och 61, och nyligen bekräftat i dom i mål C-254/98, *Schutzverband gegen unlauteren Wettbewerb mot TK-Heimdienst Sass* (REG 2000, s. I-151), punkt 13.

7 — Mål C-188/95, *Fantask m.fl. mot Industriministeriet* (REG 1997, s. I-6783).

direktivet, att harmonisera avdragsreglerna 'till den del de påverkar de faktiska belopp som uppstår'. Direktivet har även till syfte att beräkna '[d]en avdragsgilla andelen... på liknande sätt i alla medlemsstater'.⁹

nationella rättsordningar föreskriva en möjlighet att rätta den skatteplikt som uppkommit på grund av utfärdade fakturor.

18. Detta gäller särskilt i fråga om fakturor. I målet Jeunehomme m.fl. mot belgiska staten bekräftade domstolen att medlemsstaterna, utöver de minimiuppgifter som krävs enligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet, har rätt att specificera de upplysningar som skall finnas på fakturor för att de skall kunna grunda rätt till avdrag.¹⁰ Jag vill således upprepa den åsikt jag gav uttryck för i målet Molenheide att medlemsstaterna både har "stort handlingsutrymme när de genomför mervärdesskattesystemets bestämmelser" och "[p]å det hela taget... ansvaret för att sköta hela mervärdesskattesystemet".¹¹ Det är mot bakgrund av detta som det måste avgöras om möjligheterna att få rättelse i Tyskland är tillräckliga.

19. I sjätte direktivet anges ingenting om möjligheter till rättelse av skatten. Det måste därför, som domstolen uttryckligen angav i målet Genius Holding, ankomma på medlemsstaterna att i deras respektive

20. Det skulle emellertid strida mot principen om skatteneutralitet om det inte fanns några bestämmelser om rättelse i nationell rätt. Trots att domstolen i målet Molenheide angav att medlemsstaterna, under utövandet av sin behörighet på de områden som faller utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet, måste garantera att rättigheter som en skattskyldig person har enligt direktivet inte åsidosätts eller att det görs orimligt svårt att göra dem gällande, är jag inte övertygad om att den omständigheten att en medlemsstat, i fall där mervärdesskatt har angivits oberättigat, endast föreskriver en möjlighet till rättelse efter taxeringen strider mot proportionalitetsprincipen.¹² Det följer enligt min mening av det uttryckliga kravet i artikel 21.1 c i sjätte direktivet att en person som anger mervärdesskatten på en faktura är betalningsskyldig för den, att en medlemsstat lagenligt kan anse att ett system med återbetalning i efterhand ger tillräckligt skydd mot den risk för intäktsbortfall som felaktiga eller fiktiva fakturor utgör, särskilt när det har gjorts avdrag för den ifrågavarande mervärdesskatten. Ett system med retroaktiv rättelse kan även ha en avskräckande verkan med avseende på missbruk av fakturor.

9 — Domen i det ovannämnda målet Molenheide, punkt 42.

10 — De förenade målen 123/87 och 330/87 (REG 1988, s. 4517) (nedan kallade Jeunehomme).

11 — Se det ovannämnda målet Molenheide, punkt 41 i förslaget till avgörande.

12 — Se särskilt punkt 48.

B — Villkor för rättelse

21. Den huvudsakliga frågan i denna begäran om förhandsavgörande är huruvida fakturautställarens goda tro enligt gemenskapsrätten utgör ett villkor för rättelse.

22. Schmeink har gjort gällande att, när den utställda fakturan inte har gett upphov till något avdrag och har återlämnats till utställaren, principen om skatteneutralitet kräver att en begäran om rättelse skall beviljas utan något krav på att bevisa god tro. Schmeink har även gjort gällande att det skulle strida mot proportionalitetsprincipen att kräva *bona fides* när det inte föreligger någon möjlighet att yrka oegentliga avdrag.

23. Tyskland har gjort gällande att principen om skatteneutralitet kräver att rättelse skall tillåtas endast på de exakta villkor som fastställdes i målet Genius Holding, nämligen när det visas att utställaren var i god tro. I andra hand har Tyskland gjort gällande att god tro endast kan föreligga när fakturautställaren har gjort ett ursäktligt misstag, såsom ett skrivfel eller en rättsvillfarelse eller något annat liknande misstag.

24. Kommissionen har gjort gällande att vägran att bevilja rättelse åt skattskyldiga personer som inte har handlat i god tro,

även när det inte finns någon risk för förlust av mervärdesskatteintäkter, strider mot neutralitetsprincipen. Härigenom skulle dessa personer missgynnas i förhållande till andra skattskyldiga personer som endast är skyldiga att betala mervärdesskatt beträffande konkreta transaktioner. Enligt kommissionens uppfattning rör målet Genius Holding, som avser artikel 21.1 c i sjätte direktivet, endast fall då fakturor har utfärdats av misstag. Mera allmänt framgår det, både av att skattskyldigheten för mervärdesskatt enligt artikel 2 förutsätter att en skattepliktig transaktion har ägt rum och av neutralitetsprincipen, att det inte uppkommer någon skattskyldighet för mervärdesskatt när inte någon sådan transaktion har ägt rum.

25. I de yttranden som har ingivits till domstolen föreligger enighet om att möjligheten för rättelse förutsätter att alla lämpliga åtgärder har vidtagits av den skattskyldige för att tillförsäkra att det inte görs något avdrag för den mervärdesskatt som nämns i fakturan. I målen vid den nationella domstolen kunde Schmeink återfå den aktuella fakturan innan något avdrag hade gjorts, medan Manfred Strobel betalade den mervärdesskatt han var skyldig och därefter ansökte om eftergift av denna skatt genom rättelse. Enligt min mening är undanröjandet av all risk för den aktuella medlemsstatens intäkter i form av mervärdesskatt en nödvändig förutsättning för varje begäran om rättelse.¹³ För att kunna avgöra huruvida en medlemsstat kan kräva att utställaren även skall visa *bona fides*, är

13 — Som en tysk författare träffande har påpekat bör, mot bakgrund av den risk för att en sådan förlust skall uppkomma som föreligger redan när en inkorrekt faktura utfärdas, utfärdarens goda tro endast befria denne från skattskyldighet när någon faktisk förlust därefter inte uppkommer; se Reiss, *Umsatzsteuer-Rundschau* 1999, 170, s. 174.

det nödvändigt att analysera rättspraxis avseende fakturor.

26. Målet Jeunehomme, som avgjordes 17 månader före målet Genius Holding, rörde en talan som hade väckts av en skattskyldig person som invände mot att han inte hade beviljats ett avdrag grundat på fakturor som mottagits från vissa leverantörer. Skattemyndigheten ansåg att de aktuella fakturorna inte innehöll tillräckliga upplysningar. Målet gällde således rätten till avdrag, vilken uttryckligen medges i artiklarna 17 och 18 i sjätte direktivet och vilket, enligt artikel 20.1 a, skall jämkas närhelst det gjorda avdraget är "högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till". Domstolen fastslog att medlemsstaternas behörighet att reglera vilka upplysningar som skall anges i fakturor är "begränsad till vad som är nödvändigt för att garantera rätt uppbörd av mervärdesskatt och möjliggöra kontroll av skattemyndigheterna".¹⁴ Det framgår klart att domstolen ville tillförsäkra medlemsstaterna tillräcklig men inte obegränsad handelsfrihet för att tillämpa regler avsedda att kontrollera, som generaladvokaten Sir Gordon Slynn uttryckte det i sitt förslag till avgörande i målet Jeunehomme, "äktheten av den transaktion" med avseende på vilken avdraget begärdes, nämligen att kontrollera att den aktuella leverantören verkligen hade "betalat mervärdesskatten".¹⁵

27. I målet Genius Holding uppkom frågan om rättelse men endast indirekt, eftersom

målet huvudsakligen gällde jämkning av ett avdrag som ursprungligen hade beviljats. Behovet av jämkning uppkom eftersom Genius Holding hade gjort avdrag för skatt som det fakturerats av vissa underentreprenörer trots att sådana underentreprenörer enligt de då gällande relevanta nederländska mervärdesskattereglerna inte hade rätt att debitera mervärdesskatt.¹⁶ Genius Holding gjorde med stöd av kommissionen gällande att, om en skattepliktig person som har betalt fakturor inte kan göra avdrag för den mervärdesskatt som leverantören har debiterat i fakturorna, detta skulle leda till dubbelbeskattning i strid mot principen om neutralitet. De medlemsstater som ingav yttranden ansåg att det skulle göras en restriktiv tolkning, varvid det endast kan göras avdrag för den mervärdesskatt som det finns en faktisk skyldighet att betala, även om Nederländernas inställning var "mindre radikal" eftersom den aktuella nederländska administrativa praxisen bestod i att först kräva den som hade utfärdat fakturan på betalning av sådan mervärdesskatt, och "först när det framgick att detta förfarande inte kunde leda till något resultat krävdes den avdragna skatten, under vissa förhållanden, till exempel om den person som mottog fakturan inte handlade i god tro, av denna senare person".¹⁷ Det anges emellertid inte i redogörelsen för omständigheterna i målet om leverantörerna — underentreprenörerna i det målet — faktiskt hade betalat den mervärdesskatt som angavs på de fakturor som skickades till Genius Holding eller om Genius Holding faktiskt hade betalat de fakturor som inkluderade den

14 — Punkt 17.

15 — Se REG 1988, s. 4517, s. 4534.

16 — De skulle enligt så kallade "överföringsregler" övervärta ansvaret för betalning av mervärdesskatt för tjänster som utförts av den till den entreprenör som hade det övergripande ansvaret, vilken därefter kunde inkludera den i dess egen mervärdesskattedecklaration och samtidigt hade rätt att begära avdrag för den. Nederländerna hade fått tillåtelse av rådet att anta dessa bestämmelser i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet.

17 — Se generaladvokaten Mischos förslag till avgörande, punkt 15 (kursiverat i originaltexten).

aktuella mervärdesskatten. Det är således inte möjligt att slutligt fastställa vare sig om den förstnämnde endast gjorde ett misstag när denne fakturerade den sistnämnde den aktuella mervärdesskatten eller om den sistnämnde samverkade med den förstnämnde.¹⁸

28. I målet Genius Holding tolkade domstolen artikel 17.2 a i sätte direktivet, enligt vilken en skattskyldig person har rätt att dra av mervärdesskatt "som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person" så, att det med detta menades att "avdragsrätten är begränsad till att endast omfatta skatt som det finns en skyldighet att betala, det vill säga den skatt som motsvarar en skattepliktig transaktion, eller som har betalats, i den mån det fanns en skyldighet att betala".¹⁹ Följaktligen fastslog domstolen att nationella skattemyndigheter enligt artikel 20.1 a har rätt att jämkta ett avdrag "även om det motsvarar det skattebelopp som angivits på fakturan eller på en därmed jämförlig handling".²⁰ Domstolen motiverade denna tolkning genom att påpeka att den var "bäst ägnad att förhindra skattebedrägeri, vilket skulle underlättas om det kunde göras avdrag för all skatt som har fakturerats".²¹

29. I detta sammanhang fortsatte domstolen, i själva verket med ett *obiter dictum*,

att behandla argumentet som var baserat på neutralitetsprincipen. Genius Holding, mottagaren av de ifrågavarande fakturorna, gjorde med stöd av kommissionen gällande att en begränsning av dess rätt till avdrag skulle strida mot denna princip. Domstolen fastslog att det ankom på medlemsstaterna att "i sina interna rättsordningar möjliggöra rättelse av all skatt som har fakturerats felaktigt, när den person som har utställt fakturan visar att han handlade i god tro".²² Det framgår emellertid klart att frågan om god tro inte uppkom i målet. För det första rörde målet en fakturamottagare och för det andra angavs i den nederländska praxis som hade betydelse i målet (se punkt 27 ovan) fakturamottagarens brist på god tro som endast en av de möjliga grunder på vilka den avdragna skatten kunde krävas av den sistnämnde. Det är emellertid klart att domstolen, för att förhindra undandragande av skatteansvar, uppställde god tro som ett krav för rättelse av en skatteskuld, även om den lät frågan om det exakta förhållandet mellan det kravet och principen om skatteneutralitet stå öppen i de fall det inte finns någon risk för undandragande.

30. Innan en bedömning görs av detta förhållande är det ändamålsenligt att hänvisa till nyare rättspraxis i vilken domstolen har prövat frågan om fakturor och därmed jämförliga handlingars betydelse. Enligt min mening stödjer denna rättspraxis den åsikt jag har uttryckt ovan (punkt 25), att

18 — Det framgår klart att generaladvokaten Mischo ansåg att båda antagandena var möjliga; se punkt 17 i förslaget till avgörande. Kommissionens antagande i dess yttrande i förevarande mål, att målet Genius Holding avsåg ett rent misstag, finner således, trots att det förmodligen är korrekt, inte stöd av redogörelsen i målet.

19 — Punkt 13.

20 — Punkt 16.

21 — Punkt 17.

22 — Domen i målet Genius Holding, punkt 18 (min kursivering).

intresset att undvika skatteundandragande utgör det främsta gemenskapsrättsliga intresset vad gäller medlemsstaternas utövande av sin behörighet att förvalta sina nationella mervärdesskattesystem.

31. I målet Reisdorf mot Finanzamt Köln-West ställdes frågan till domstolen huruvida en skattskyldig person kunde befrias från den vanliga skyldigheten att uppvisa en originalfaktura när avdrag hade yrkats avseende de mervärdesskattebelopp som angavs däri.²³ Domstolen fastslog att "medlemsstaterna i sjätte direktivet tillerkänns befogenhet att utforma regler för kontrollen av utnyttjandet av avdragsrätten och bland annat det sätt på vilket den skattskyldige skall styrka denna rätt" och att detta innefattar "befogenhet att... kräva att originalfakturan skall uppvisas vid skattekontroller samt att den skattskyldige, om denne inte längre innehar fakturan, kan åläggas att lägga fram andra övertygande bevis för att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum".²⁴ Domstolen var, liksom i målet Jeunehomme, klart angelägen om att garantera att medlemsstaterna kan motverka skatteundandragande genom att endast tillåta skatteavdrag när den skattskyldige kan bevisa riktigheten av den yrkade ingående mervärdesskatten.

32. Den stora vikten av att bekämpa bedrägerier framgår även av målet Lang-

horst.²⁵ Det målet rörde vissa kreditnotor som utfärdats av en kreaturshandlare till Bernhard Langhorst, som bedrev jordbruk, vilka ansågs gälla som fakturor. I dessa angavs felaktigt en högre mervärdesskattesats än Bernhard Langhorst i själva verket var skyldig att betala. Med hänvisning till artikel 21.1 c i sjätte direktivet och målsättningen att förhindra bedrägerier, fastslog domstolen att eftersom Bernhard Langhorst, som hade samtyckt till det system genom vilket handlaren fakturerade sig själv, kunde ses som upphovsmannen till kreditnotorna, var han betalningsskyldig för den mervärdesskatt som angavs i dem.²⁶

33. Att domstolen fäster vikt vid att förhindra skattebedrägerier framgår också klart av dess beslut i målet Grandes sources d'eaux minérales françaises mot Bundesamt für Finanzen,²⁷ i vilket klaganden som bevis för dess rätt till återbetalning av mervärdesskatt endast kunde förete en fakturakopia. Originallet hade gått förlorat utan att detta kunde tillskrivas klaganden.²⁸ Domstolen var övertygad om att kravet på originalhandlingar "överensstäm[de] med det allmänna syftet med det åttonde direktivet, som anges i det sjätte övervägandet, vilket är att förhindra 'olika former av skatteflykt eller skatteundandra-

25 — Mål C-141/96, Finanzamt Osnabrück-Land mot Langhorst (REG 1997, s. I-5073) (nedan kallat Langhorst).

26 — Se i synnerhet punkt 28.

27 — Mål C-361/96 (REG 1998, s. I-3495).

28 — Yrkandet i det målet gjordes av en franskgistrerad skattskyldig person med avseende på tysk mervärdesskatt som hade betalats vid uppsägningen av ett avtal med en tysk leverantör. Yrkandet grundades på rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84, nedan kallat åttonde direktivet), vari det i artikel 3 a uttryckligen krävs att "fakturor... i original" skall bifogas ansökan om återbetalning.

23 — Dom i mål C-85/95 (REG 1996, s. I-6257).

24 — Ibidem, punkt 29, vari hänvisas till punkterna 26 och 27 i mitt förslag till avgörande i det målet.

gande” och i synnerhet återanvändning av fakturor ”för ytterligare ansökan om återbetalning”. Trots detta fastslog domstolen att artikel 3 a i det direktivet ”inte [kunde] tolkas på så sätt att den utesluter möjligheten för en medlemsstat att bifalla en sådan ansökan om återbetalning i undantagsfall då det [inte] föreligger någon tveksamhet om att den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum... och då det kan fastställas att det med beaktande av omständigheterna inte finns någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare”.²⁹ Med hänvisning till proportionalitetsprincipen påpekade domstolen därefter att det ”i detta fall emellertid inte [var] nödvändigt att utesluta detta för att förhindra bedrägeri eller skatteflykt”.³⁰

34. Det exakta tillämpningsområde som domstolen ville tilldela kravet på god tro genom dess *dictum* i målet Genius Holding är osäkert, eftersom det av upplysningarna i målet framgår att utfärdaren endast gjorde ett misstag när han fakturerade Genius Holding den ifrågavarande mervärdesskatten. Mot bakgrund av senare rättspraxis, där intresset att förhindra direkt skatteflykt eller oärligt skapande av krav där mervärdesskatteavdrag kan göras dominerar, är det enligt min mening sannolikt att domstolen genom dess hänvisning till god tro i målet Genius Holding inte avsåg att göra annat än att hänvisa till en princip som kunde tillämpas vid behov på de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och, i synnerhet, på det gemenskapsrättsliga systemet för mervärdesskatt. Om det

således fastställs att fakturan hade utställts i god tro, skulle det uppenbarligen strida mot neutralitetsprincipen att förhindra den skattskyldige från att göra gällande en rätt till rättelse när det inte fanns någon risk för skattebortfall. Jag anser att gemenskapsrätten under sådana förhållanden kräver att medlemsstaterna skall tillåta rättelse av mervärdesskattedeclarationer som påverkats av felaktiga fakturor, i enlighet med nationella bestämmelser. Denna tolkning är enligt min mening den som faktiskt ligger bakom *dictumet* i målet Genius Holding. Jag är dock enig med kommissionen om att samma princip logiskt sett även skulle fordra att rättelse skulle vara möjlig när, trots att ett inte ursäktligt fel ursprungligen gjorts eller när utställaren var i ond tro när fakturan utställdes, lämpliga och effektiva åtgärder har vidtagits av den som har utställt fakturan för att tillse att inget skattebortfall förekommer.³¹

35. Denna tolkning omöjliggörs inte av artikel 21.1 c i sjätte direktivet, vilken hänvisar till utställarens betalningsskyldighet för den mervärdesskatt som har angivits på fakturan. Som kommissionen har påpekat förhindrar inte gemenskapsrätten medlemsstaterna att föreskriva de åtgärder de finner ändamålsenliga, såsom böter eller straffavgifter, av en straffrättslig eller administrativ art, för att avskräcka från att utfärda eller försöka utfärda falska eller fiktiva fakturor. Gemenskapsrätten förhindrar enligt min mening inte heller med-

29 — Punkt 28—29.

30 — Punkt 30.

31 — Det förhållandet att endast några medlemsstater för närvarande tycks tillåta rättelse även vid ond tro har ingen betydelse för tolkningen av de skyldigheter som härrör från sjätte direktivet, vilka skall tolkas på ett självständigt sätt.

lemsstaterna att föreskriva att bevisbördan för att visa att det inte föreligger något hot mot mervärdesskatteintäkterna skall ligga på den ansvariga skattskyldiga personen. Detta skulle *a fortiori* vara fallet när det ursprungligen saknades god tro.

36. Om domstolen accepterade denna tolkning, skulle den inte behöva pröva vad som, för gemenskapens mervärdesskatte-rättsliga ändamål, skulle vara det faktiska innehållet i begreppet "god tro". Mot bakgrund av de vitt skilda betydelser detta begrepp har i dagsläget i nationella rättsordningar, och i avsaknad av en uttrycklig bestämmelse avseende detta i sjätte direktivet, skall det enligt min mening överlätas åt gemenskapslagstiftaren att om det anses ändamålsenligt utveckla en gemenskaps-rättslig definition av "god tro".³² Om domstolen emellertid inte delar denna åsikt, ger varken målet Genius Holding eller senare rättspraxis avseende fakturor

enligt min mening stöd för uppfattningen att det finns en gemenskapsrättslig skyldighet för medlemsstaterna att inte tillåta rättelse förutom i de fall där god tro kan visas. I den här relevanta delen av sin dom i målet Genius Holding, fastslog domstolen att "det åligger *medlemsstaterna* att i deras interna rättsordning *föreskriva* en möjlighet" till jämkning "när fakturautställaren visar att han agerade i god tro".³³ En vanlig tolkning av detta stycke antyder inte att domstolen avsåg att ålägga medlemsstaterna stränga krav. Jag tror i synnerhet inte att det stödjer uppfattningen att medlemsstater skulle vara *förhindrade* att, inom ramen för deras egna nationella mervärdesskattesystem, tillåta jämkning av en betalningsskyldighet för mervärdesskatt som uppkommit på grund av deklARATIONER till grund för vilka det har funnits felaktiga eller fiktiva fakturor. Jag kan dessutom inte se något bra förnuftigt skäl till att ålägga medlemsstaterna en sådan skyldighet.

32 — Det synes som om det endast i österrikisk, belgisk, tysk, portugisisk och brittisk rätt har övervägts vad "god tro" skall ha för innebörd när det gäller mervärdesskatt. I tysk rätt, till exempel, kräver den praxis som det hänсыftas till i stycke 11 och den därtill hörande fotnot 3 ovan att felet skall vara ursäktligt, vilket inte är fallet när utfärdaren har agerat grovt vårdslöst eller naivt. Denna åsikt kan synas underförstådd i brittisk rätt, där rätten att åtminstone utfärda en kreditnota för att korrigera en tidigare felaktig faktura grundas på att det förekommit "ett rent misstag eller överdebitering", se *British Machinery Co Ltd mot Customs and Excise Commissioners*, 1977, VATTR 187. Det portugisiska mervärdesskattesystemet utgår från grundtanken att utställarens goda tro presumeras, medan bevis på ond tro synes kräva att utfärdaren hade för avsikt att bedra staten, se artikel 19.3 i *CIVA* (Mervärdesskatte-lagen). Denna senare uppfattning synes också vara gällande i Österrike, där en teoretisk mervärdesskattekommentator skulle tillåta rättelse när den onda tron inte var inriktad på att kringgå betalningsansvar för mervärdesskatt, se Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, s. 918.

37. Jag är medveten om att generaladvokaten Léger, i sitt förslag till avgörande i målet Langhorst, har ansett att den princip som delvis utgör grunden för målet Genius Holding utgör ett krav på att "den som utfärdat en faktura där skatten angivits felaktigt skall betala densamma, såvida han inte förmår visa att beloppet införts utan bedräglig avsikt".³⁴ I det målet ställdes emellertid, till skillnad från i det föreva-

33 — A.st., punkt 18 (min kursivering).

34 — Punkt 60.

rande målet, inte frågan om rättelse. Jag anser inte att det stycket hänvisar till bedrägeri utan samband med mervärdesskattesystemet. Enligt min mening kan den princip som nämns i stycket inte förvägra medlemsstaterna självständigheten att, genom tillämpning av deras egna nationella mervärdesskattesystem, bevilja rättelse även när den skattskyldige saknar *bona fides*, förutsatt att det inte föreligger någon risk för skattebortfall.

38. När sjätte direktivet tolkas på detta sätt är det inte nödvändigt att pröva den tredje frågan som har ställts av Bundesfinanzhof. Min uppfattning är således att rättelse av inkorrekta eller falska fakturor inte skall ske godtyckligt utan snarare att det alltid skall vara möjligt, förutsatt att den skattskyldige som har utställt fakturorna visar att det inte kommer att inträffa något bortfall av mervärdesskatt.

IV — Förslag till avgörande

39. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

- 1) Det krävs inte enligt gemenskapsrätten att medlemsstaterna skall tillåta att rättelse av en skatt som har fakturerats felaktigt skall ske som en del i det förfarande där skatten fastställs för en skattskyldig person som har utfärdat felaktiga eller fiktiva fakturor, förutsatt att det faktiskt är möjligt för denna person att senare söka rättelse angående den summa som härvid har uppburits och att tillgängligheten av en sådan lättnad, när förutsättningarna härför är uppfyllda, inte är skönsmässig.

- 2) Det enda villkor som uppställs inom gemenskapsrätten vad gäller ansökningar om rättelse av den mervärdesskatt som har angivits felaktigt eller fiktivt på fakturor är att utställaren av den aktuella fakturan måste kunna visa, till de behöriga skattemyndigheternas tillfredsställelse, att det inte uppkommer någon förlust av mervärdesskatteintäkter. Gemenskapsrätten utgör hinder för att nationella rättsordningar som villkor för sådana ansökningar uppställer ytterligare krav på att fakturautställaren skall ha varit i god tro när fakturan utfärdades.