

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL P. LÉGER

van 27 mei 1997 *

1. Het Bundesfinanzhof biedt het Hof de gelegenheid, zich voor het eerst uit te spreken over de praktijk van de eigen facturering, die hierin bestaat dat de koper van een goed of de ontvanger van een dienst zelf de factuur opstelt van de economische handeling waarvan hij de prijs moet voldoen.

vervullen, ofschoon sommige bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn (hierna: „Zesde richtlijn”) ² zich tegen een dergelijke gelijkstelling lijken te verzetten.

I — Feitelijk en juridisch kader

2. Gelet op de rechtsgevolgen die de gemeenschapsregeling inzake belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW” of „belasting”) aan het begrip factuur verbindt, moest de erkenning van deze praktijk in het recht van sommige Lid-Staten bij de nationale rechters logischerwijs vragen uitlokken over de juridische draagwijdte van de documenten die volgens de door elke Lid-Staat bepaalde modaliteiten worden opgesteld en uitgereikt. ¹

A — De feiten en de nationale procedure

3. Derhalve is het dienstig te bepalen, of de kenmerken van een document dat door de schuldenaar van de prijs wordt opgesteld, in plaats van door de schuldeiser, voldoende gelijken op die van een gewone factuur, om in het kader van het gemeenschappelijk BTW-stelsel een identieke functie te kunnen

4. Langhorst, verzoeker in het hoofdgeding, deed aangifte van zijn in 1985 in het kader van zijn landbouwbedrijf behaalde omzet, na, zoals § 24, lid 4, Umsatzsteuergesetz in de versie van 1980 (hierna: „UStG”) ³ hem toestaat, overeenkomstig de algemene bepalingen van deze wet voor belastingheffing tegen het tarief van 7 %, in plaats van het bij § 24, lid 1, eerste zin, voorziene tarief van 13 %, te hebben gekozen.

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Ter terechtzitting verklaarde de regering van het Verenigd Koninkrijk bijvoorbeeld, dat de praktijk van de eigen facturering in dat land bestond vóór de invoering van de BTW in 1973, op welk tijdstip de Britse wetgeving het beginsel ervan uitdrukkelijk heeft aanvaard.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

3 — Umsatzsteuergesetz van 26 november 1979 (BGBl. 1979 I, blz. 1953) in de bij de wet van 18 augustus 1980 (BGBl. 1980 I, blz. 1537, 1543) gewijzigde versie.

5. Veehandelaren aan wie Langhorst mestvarkens had geleverd, waren niet op de hoogte van deze beslissing en gaven aan hem creditnota's af, waarop de BTW afzonderlijk was vermeld, berekend tegen het tarief van 13 %. Aanvankelijk maakte verzoeker in het hoofdgeding geen bezwaar tegen het op deze nota's vermelde BTW-bedrag.

verschuldigd. Corrigeert hij het belastingbedrag tegenover de ontvanger, dan is § 17, lid 1, van overeenkomstige toepassing."

6. Vervolgens stelde hij beroep in bij het Finanzgericht, dat het belastingbedrag verminderde. Het Finanzamt stelde tegen deze uitspraak „Revision" in bij het Bundesfinanzhof.

8. Onder bepaalde voorwaarden stelt het UStG creditnota's gelijk met facturen. Zo wordt in § 14, lid 5, bepaald:

„Als factuur geldt ook een creditnota waarmee een ondernemer een belastbare levering of andere dienst afrekent die te zijnen behoeve wordt verricht. Er is sprake van een creditnota wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

B — *De nationale wetgeving*

7. Volgens de verwijzende rechter heeft het Finanzgericht de vermindering correct bepaald, doch zou het verzoek om „Revision" van het Finanzamt niettemin kunnen slagen door toepassing van § 14, lid 2, eerste zin, UStG. Lid 2 luidt:

1. De ondernemer die de goederen levert of de dienst verricht (ontvanger van de creditnota), moet krachtens lid 1 gemachtigd zijn, op een factuur de belasting afzonderlijk te vermelden.

„Heeft de ondernemer op een factuur voor een levering of andere dienst afzonderlijk een hoger belastingbedrag vermeld dan hij krachtens de onderhavige wet over de omzet verschuldigd is, dan is hij ook het extra bedrag

2. De opsteller en de ontvanger van de creditnota moeten het onderling erover eens zijn, dat met een creditnota de levering of de andere dienst wordt afgerekend.

3. De creditnota moet de in lid 1, tweede zin, voorgeschreven vermeldingen bevatten. ⁴

C — *De prejudiciële vragen en de relevante bepalingen van gemeenschapsrecht*

4. De creditnota moet zijn toegestuurd aan de ondernemer die de goederen levert of de dienst verricht.

10. Het legt derhalve de volgende drie vragen voor:

Het bepaalde in sub 1 en 2 is van overeenkomstige toepassing op een creditnota die door de ondernemer wordt afgegeven betreffende de volledige of gedeeltelijke tegenprestatie voor een belastbare levering of andere dienst, die nog niet is verricht. De creditnota verliest haar werking als factuur, voor zover de ontvanger geen bezwaar maakt tegen de daarop vermelde belasting."

„1) Kan ingevolge artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (richtlijn 77/388/EEG), een creditnota in de zin van § 14, lid 5, van het Umsatzsteuergesetz 1980 als een factuur of een als zodanig dienst doend document (artikel 21, punt 1, sub c, van richtlijn 77/388/EEG) worden beschouwd?

9. Het Bundesfinanzhof acht een uitlegging van § 14, lid 2, UStG met inachtneming van het gemeenschapsrecht noodzakelijk. ⁵

2) Zo ja, kan ingevolge artikel 21, punt 1, sub c, van richtlijn 77/388/EEG dan degene die een creditnota met een hoger bedrag aan belasting dan op grond van de belastbare omzet verschuldigd is, aanvaardt zonder bezwaar te maken tegen de in de creditnota vermelde belasting, worden beschouwd als degene die de belasting over de toegevoegde waarde op de factuur of op een als zodanig dienst doend document vermeldt en die derhalve deze belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is?

4 — In lid 1, tweede zin, sub 5 en 6, wordt bepaald:
„Deze factuur moet de volgende vermeldingen bevatten:
(...)
5. de tegenprestatie voor de levering of de andere dienst (...),
en
6. het bedrag van de over die tegenprestatie verschuldigde belasting.”

5 — Blz. 2 van de Nederlandse vertaling van de verwijzingsbeschikking.

3) Kan de ontvanger van een creditnota zich onder de in vraag 2 vermelde omstandigheden op artikel 21, punt 1, sub c, van richtlijn 77/388/EEG beroepen, wanneer het verschil tussen de in de creditnota vermelde en de over de belastbare omzet verschuldigde BTW van hem als belastingschuld wordt gevorderd?"

11. De verwijzende rechter preciseert, dat de derde vraag slechts bij een ontkennend antwoord op de tweede vraag behoeft te worden beantwoord.⁶

12. Artikel 21, punt 1, van de Zesde richtlijn somt de BTW-plichtigen in het binnenlands verkeer op. Aldus is de belasting volgens de bepalingen sub a en c verschuldigd:

„a) door de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht, met uitzondering van de in artikel 9, lid 2, sub e, bedoelde handelingen verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige (...)

(...)

c) door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document”.

13. Artikel 22 van de Zesde richtlijn bepaalt voornamelijk de verplichtingen van de BTW-plichtigen in het binnenlands verkeer. Artikel 22, lid 3, betreft de factuur en haar inhoud. De bepalingen sub a en c luiden als volgt:

„a) Ieder belastingplichtige moet voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreiken (...)

(...)

c) De Lid-Staten stellen de criteria vast volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur.”

II — De antwoorden op de prejudiciële vragen

14. Met zijn vragen wenst het Bundesfinanzhof in wezen te vernemen:

— enerzijds, of een creditnota die is opgesteld door de ontvanger van de levering van een goed of een dienst (hierna: „ontvanger van het goed of de dienst”), kan

⁶ — Ibidem, blz. 6.

worden gelijkgesteld met een factuur in de zin van de Zesde richtlijn;

Zesde richtlijn wordt bepaald door de belangrijke rol van dit document in de communautaire BTW-regeling.

- anderzijds, of de ondernemer die de economische handeling heeft verricht (hierna: „ondernemer” of „ontvanger van de creditnota”) en geen bezwaar heeft gemaakt tegen het op de creditnota vermelde te hoge BTW-bedrag, om die reden kan worden beschouwd als de persoon die deze belasting heeft vermeld, en dus als degene die deze verschuldigd is;

16. De factuur vormt het bewijs van het door de marktdeelnemer verschuldigde BTW-bedrag en dient aldus zowel voor de betaling van dit bedrag als voor de aftrek van de door de vorige marktdeelnemer betaalde voorbelasting.⁷

- ten slotte, of de ondernemer ingeval hij ingevolge voormelde relevante bepalingen van de Zesde richtlijn het te hoge BTW-bedrag niet verschuldigd is, omdat hij niet kan worden beschouwd als de persoon die deze heeft vermeld, zich op deze bepalingen kan beroepen ter betwisting van de uit de Duitse wet voortvloeiende verplichting tot betaling.

17. De Zesde richtlijn geeft geen enkele definitie van de in voormelde artikelen 21, punt 1, sub c, en 22, lid 3, sub a, gebruikte termen „factuur” of „een als zodanig dienst doend document”. Na de minimumvoorwaarden inzake de verplichte vermeldingen te hebben genoemd, die gelet op de aard zelf van de factuur erop moeten voorkomen⁸, laat de richtlijn het aan de Lid-Staten over, de criteria te bepalen volgens welke een document dienst kan doen als factuur.⁹

A — De eerste prejudiciële vraag: de gelijkstelling van een door de ontvanger van een goed of dienst opgestelde creditnota met een factuur in de zin van de Zesde richtlijn

18. De Bondsrepubliek Duitsland heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt door de vaststelling van voormelde § 14, lid 5, UStG, waarbij de creditnota is ingevoerd naar aanleiding waarvan de prejudiciële vragen zijn gesteld.

15. Het belang van een nauwkeurige afbakening van het begrip factuur in de zin van de

⁷ — Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

⁸ — Artikel 22, lid 3, sub b, bepaalt: „In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.”

⁹ — Artikel 22, lid 3, sub c (reeds aangehaald).

19. Tweemaal heeft het Hof zich over de draagwijdte van de aldus aan de Lid-Staten verleende bevoegdheid uitgesproken.¹⁰ In beide gevallen viel deze uitspraak van het Hof gunstig uit voor de Lid-Staten en werd erkend dat zij een ruime beoordelingsbevoegdheid hebben.

20. Mede op basis van artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk „de Lid-Staten andere verplichtingen [kunnen] voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude”, aanvaarde het Hof in de zaak Jeunehomme en EGI, dat een Lid-Staat bijkomende vermeldingen op de factuur kan verlangen.¹¹

21. In de zaak Reisdorf was het Hof van oordeel, dat het de Lid-Staten is toegestaan „onder ‚factuur’ niet enkel het origineel te verstaan, maar ook ieder ander als zodanig dienst doend document dat aan de door die Lid-Staten vastgestelde criteria beantwoordt, (...)”.¹²

22. Het Hof preciseerde evenwel, dat deze bevoegdheid moet worden uitgeoefend in overeenstemming „met een van de doelstel-

lingen van de Zesde richtlijn, namelijk de heffing van de BTW en de controle daarop door de belastingadministratie te waarborgen”.¹³

23. De aldus omschreven doelstelling weerspiegelt de hoofdgedachte waardoor het Hof zich bij de vaststelling van vereisten inzake facturering mijns inziens moet blijven laten leiden, ook al houdt het criterium waarvan de kwalificatie van de creditnota afhangt, anders dan in voormelde zaken, niet alleen verband met de inhoud ervan, maar betreft het ook de persoon die deze opstelt.

24. In zijn eerste vraag noemt de verwijzende rechter met name artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Dit artikel is de logische referentie voor deze zaak, daar het voor de Duitse rechter aanhangige geschil een ander BTW-bedrag betreft dan dat welk alleen uit hoofde van de belastbare handeling verschuldigd is. Door de vergissing in het bedrag op de creditnota zou de ondernemer dus niet meer in zijn hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 21, punt 1, sub a, gehouden zijn de belasting te voldoen, maar in zijn hoedanigheid van persoon die de BTW op een factuur of een als zodanig dienst doend document vermeldt.

25. Deze ter omschrijving van het rechtskader van het geding door de nationale rechter aangehaalde bepaling is mijns inziens

10 — Arresten van 14 juli 1988 (gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jeunehomme en EGI, Jurispr. 1988, blz. 4517) en 5 december 1996 (zaak C-85/95, Reisdorf, Jurispr. 1996, blz. I-6257).

11 — Arrest Jeunehomme en EGI, reeds aangehaald, r. o. 16. Volgens r. o. 17 mogen die vermeldingen evenwel niet zo talrijk of technisch zijn, dat zij de uitoefening van het recht op aftrek nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken.

12 — R. o. 31.

13 — Arrest Reisdorf, reeds aangehaald, r. o. 24. Zie ook het arrest Jeunehomme en EGI, reeds aangehaald, r. o. 17.

evenwel nauwelijks dienstig voor het antwoord op de eerste vraag, daar zij geen aanwijzing bevat op basis waarvan kan worden uitgemaakt of de persoon die de creditnota opstelt of uitreikt, bepalend is voor de vraag of deze als factuur dienst doend document kan worden aangemerkt.

26. De onderhavige prejudiciële vraag strekt er evenwel toe, te bepalen of een document dat niet door de ondernemer, maar door de ontvanger van het goed of de dienst is opgesteld, als een factuur kan worden beschouwd in het kader van de bij artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn aan de Lid-Staten toegekende bevoegdheid.

27. Een letterlijke uitlegging van voormeld artikel 22, lid 3, sub a, die de belastingplichtige aanwijst als de persoon die de factuur moet uitreiken, verzet zich ertegen, dat de ontvanger van het goed of de dienst, die geen aanspraak kan maken op de hoedanigheid van BTW-plichtige voor het betrokken bedrag, de verplichting tot uitreiking van de factuur nakomt, terwijl anderzijds de ondernemer in staat wordt gesteld zich aan deze verplichting te onttrekken. Dan zou de creditnota de factuur dus niet kunnen vervangen.

28. Een dergelijke, mijns inziens te formele lezing kan mijn goedkeuring evenwel niet wegdragen. Bij de uitlegging van de toepasselijke bepaling moet namelijk in de eerste

plaats worden uitgegaan van het doel dat de wetgever nastreefde bij de opstelling ervan.¹⁴

29. Aangezien het doel, zoals bekend, is de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen¹⁵, lijkt geen geldige reden zich ertegen te verzetten, dat het door de ontvanger van het goed of de dienst opgestelde document dienst doet als factuur, wanneer dit document de door de Zesde richtlijn voor de factuur voorgeschreven vermeldingen bevat¹⁶ en de ontvanger in voorkomend geval de inhoud ervan kan corrigeren.

30. Onder deze omstandigheden blijft de ondernemer door de hem voorbehouden controle- en rectificatiebevoegdheid namelijk degene die de creditnota uitreikt, en heeft hij alleen de opstelling ervan als het ware aan zijn klant gedelegeerd. De creditnota verliest niet haar werking als bewijs van de fiscale rechten en plichten van de ondernemer, daar zij dezelfde inlichtingen bevat als de gewone factuur en de ondernemer vrij is, de inhoud ervan goed te keuren. Aldus blijft hij verantwoordelijk voor de opstelling van de facturen, ongeacht de vorm ervan en blijft hij uiteindelijk de eigenlijke opsteller ervan.

14 — Dat de gemeenschapswetgever in 1977, evenals de Duitse wetgever in 1980, in de tekst naar de letter geen rekening hield met de eigen facturering, komt wellicht doordat deze destijds nog weinig ontwikkeld was.

15 — Punt 22 van de onderhavige conclusie.

16 — Ibidem, voetnoot 8.

31. Zoals geregeld bij § 14, lid 5, UStG, voldeet de eigen facturering mijns inziens, zoals overigens ook volgens alle interveniërende regeringen en de Commissie, aan de voorwaarden waaronder creditnota's waartegen geen bezwaar is gemaakt, kunnen worden gelijkgesteld met door de ondernemer uitgereikte facturen.

te maken tegen haar inhoud, blijft hij volledig meester over de juridische kwalificatie van deze handeling welke voorwaarde volstaat om dit document gelijk te mogen stellen met een factuur in de zin van de Zesde richtlijn.

B — *De tweede prejudiciële vraag*

32. Krachtens § 14, lid 5, sub 3, moeten op de creditnota dezelfde vermeldingen staan als op de factuur, met name de vermelding van „de tegenprestatie voor de levering of de andere dienst” en van „het bedrag van de over die tegenprestatie verschuldigde belasting”.

35. De vraag kan op tweeërlei wijze worden gelezen.

33. Een bevoegdheid tot controle door de ondernemer wordt verzekerd door het bepaalde in § 14, lid 5, sub 2, dat de partijen bij de overeenkomst het onderling erover eens moeten zijn, met een creditnota af te rekenen. Ook zij eraan herinnerd dat volgens sub 4 van deze bepaling „de creditnota aan de ondernemer die levert of de dienst verricht, moet zijn toegestuurd”, en dat de tweede zin van de tweede alinea bepaalt, dat „de creditnota haar werking als factuur verliest wanneer de ontvanger bezwaar maakt tegen de daarop vermelde belasting”.

36. Volgens een eerste lezing van de vraag zelf, in het licht van de motivering van de verwijzingsbeschikking, verzoekt het Bundesfinanzhof het Hof te preciseren, of de ondernemer die een door de ontvanger van het goed of de dienst opgestelde onjuiste creditnota zonder bezwaar heeft aanvaard, kan worden beschouwd als een persoon die de BTW daarop heeft vermeld in de zin van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Bij een bevestigend antwoord op deze vraag heeft dit volgens de Duitse rechter automatisch tot gevolg, dat de ondernemer de op de creditnota vermelde BTW moet voldoen, doch hij stelt geen vragen op dit punt, dat hij als vaststaand beschouwt.

34. De ondernemer beschikt weliswaar niet over een uitdrukkelijke rectificatiebevoegdheid, doch doordat hem het recht wordt toegekend de creditnota haar geldigheid als factuur te ontzeggen door bezwaar

37. Volgens de tweede lezing betreft de prejudiciële vraag ook het precieze BTW-bedrag — het bedrag op de creditnota dan wel

het bedrag dat geldt voor de belastbare handeling — dat de ondernemer uiteindelijk moet voldoen.

verschuldigde belasting afzonderlijk en correct was vermeld".¹⁷

38. Mijns inziens dient de eerste lezing te worden gevolgd. Blijkens de motivering van de verwijzingsbeschikking heeft het Bundesfinanzhof zich niet tot het Hof gewend om te kunnen beoordelen, of § 14, lid 2, eerste zin, UStG, gelet op het gemeenschapsrecht, betaling van het op de factuur vermelde BTW-bedrag kan voorschrijven, veel eerder dan het bedrag dat geldt voor de belastbare handeling. De vraag betreft de invloed van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn op de toepasselijkheid van voormeld § 14, lid 2, eerste zin, op creditnota's. Deze twee teksten hebben met elkaar gemeen, dat zij degene die de BTW vermeldt, als BTW-plichtige aanwijzen. Dit punt, dat de creditnota onderscheidt van de factuur, is de kern van de verwijzingsbeschikking.

40. Het Bundesfinanzhof voegt daaraan toe, dat „beslissend [is] of § 14, lid 2, eerste zin, UStG 1980 ten aanzien van verzoeker van toepassing is”¹⁸, waarbij hij preciseert dat „het bij de uitlegging en toepassing van die bepaling van belang [is], dat wordt uitgegaan van het voor de nationale wetgever relevante gemeenschapsrecht”.¹⁹

41. Met andere woorden, mijns inziens wordt het Hof verzocht te verklaren, of voormelde bepalingen van de Zesde richtlijn toestaan dat een ondernemer die geen bezwaar heeft gemaakt tegen het te hoge BTW-bedrag op een creditnota, gehouden is dit te voldoen, evenals hij gehouden zou zijn het te hoge bedrag op een door hem uitgereikte factuur te voldoen.

39. Volgens de verwijzende rechter bestaat „er [immers] twijfel (...) over de vraag wie verantwoordelijk is voor de vermelding van het te hoge belastingbedrag (...): de veehandelaren [ontvangers] wegens de uitreiking van creditnota's, of verzoeker [leverancier] wegens het feit, dat hij niet ervoor heeft gezorgd dat de creditnota's door de veehandelaren werden gerectificeerd, noch met behulp van de gegevens in de creditnota's aan de veehandelaren facturen heeft uitgereikt, waarop het bedrag van de

42. Ingeval het Hof deze uitlegging van het verzoek niet mocht volgen, zal ik de draagwijdte van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn onderzoeken, ongeacht de aard van het document waarop de onjuiste BTW is vermeld.

17 — Blz. 5 van de Nederlandse vertaling van de verwijzingsbeschikking.

18 — Ibidem, blz. 3, II, alinea 2.

19 — Ibidem, blz. 6, III.

1. De hoedanigheid van belastingplichtige van de ontvanger van een creditnota die geen bezwaar heeft gemaakt tegen het op deze nota vermelde bedrag

43. De ondernemer die een belastbare handeling verricht, is in beginsel gehouden de daarvoor geldende BTW te voldoen en moet uit dien hoofde een factuur uitreiken waarop deze staat vermeld. Zoals ik concludeerde²⁰, wordt de verplichting tot uitreiking bij eigen facturering nagekomen, wanneer aan de voorwaarden is voldaan op grond waarvan de creditnota met een factuur kan worden gelijkgesteld, zodat de bijzonderheid van deze situatie de hoedanigheid van belastingplichtige van de ondernemer in geen enkel opzicht wijzigt.

44. De situatie kan evenwel anders zijn, wanneer het BTW-bedrag op de creditnota om diverse redenen — fraude of vergissing — niet overeenkomt met de verschuldigde BTW. Het nationale recht en het gemeenschapsrecht lijken in dit geval de draagwijdte van de gelijkstelling te beperken.

45. Ofschoon het UStG duidelijk het beginsel stelt, dat de ondernemer het door hem op de factuur vermelde BTW-bedrag moet betalen wanneer dit bedrag hoger is dan het bedrag dat hij oorspronkelijk moest voldoen, zwijgt de wet over het geval waarin er, zoals in casu, een zelfde verschil is bij een creditnota.

46. Voorts is het op grond van de tekst van de Zesde richtlijn niet duidelijk, of de uitleggingsmarge van de nationale rechter zo groot is, dat hij van de ondernemer die de ontvanger van de creditnota is, de betaling van het te hoge bedrag kan verlangen. Artikel 21, punt 1, sub c, dat het geval betreft waarin het vermelde bedrag, zoals in casu, niet overeenstemt met het bedrag voor de belastbare handeling, merkt eenieder die de belasting op een factuur of een als zodanig dienst doend document vermeldt, als BTW-plichtige aan.²¹

47. De ontvanger van de creditnota heeft het te hoge BTW-bedrag evenwel eigenlijk niet zelf op dit document vermeld.

48. Ofschoon de tekst van artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn zich niet er tegen verzet, dat de ondernemer zijn hoedanigheid van opsteller van de creditnota behoudt, moet naar de letter van voormelde bepalingen van artikel 21 daarentegen ervan worden uitgegaan, dat de ontvanger van het goed of de dienst de BTW moet voldoen.

49. Ook hier sta ik een soepeler uitlegging van deze bepaling voor. Deze bepaling, die naast de belastingplichtige de persoon die de belasting op de factuur vermeldt, als belastingplichtige noemt, beoogt belastingfraude tegen te gaan. Zij legt de verplichting tot

20 — Punten 29-31 van de onderhavige conclusie.

21 — Ibidem, punt 24.

betaling van de BTW op de opstellers van facturen die onjuist zijn of facturen betreffende fictieve economische handelingen.²²

50. Het nagestreefde doel rechtvaardigt geen andere uitlegging dan die welke ik voor het antwoord op de eerste vraag heb voorgesteld. Indien een creditnota onjuist is, moet de ondernemer, die deze kan controleren en de inhoud ervan kan corrigeren, indien hij geen bezwaar tegen deze nota heeft gemaakt, worden beschouwd als de persoon die de belasting erop heeft vermeld. Hij is dus verantwoordelijk voor de vergissingen die eventueel een aanwijzing kunnen zijn voor fraude.

51. Voorts ben ik evenals alle interveniërende regeringen en de Commissie van mening, dat het antwoord niet kan verschillen naar gelang de BTW op een gewone factuur of op een creditnota is vermeld. Indien een creditnota onder de vorenomschreven voorwaarden met een factuur wordt gelijkgesteld, op grond dat de ondernemer de eigenlijke opsteller van de creditnota blijft, moeten aan elk van deze twee documenten vanzelfsprekend dezelfde rechtsgevolgen worden verbonden. Anders is de gelijkstelling zuiver formeel en leveren de verschillende regelingen een discriminatie op tussen de ondernemer die zelf zijn facturen opstelt en degene die gebruik maakt van de praktijk van eigen facturering.

2. De verplichting, de op de factuur of de creditnota vermelde BTW te voldoen

52. Moet worden aanvaard, dat wanneer het gefactureerde bedrag niet of niet volledig overeenstemt met het bedrag voor de belastbare economische handeling, de verplichting tot betaling van de BTW het volledige vermelde bedrag betreft?

53. Dit probleem, dat naar gemeenschapsrecht geen andere oplossing verlangt naargelang de onjuiste vermelding op een factuur staat dan wel op een creditnota, is vergelijkbaar met het probleem dat aanleiding gaf tot voormeld arrest Genius Holding van het Hof.

54. In die zaak werd het Hof gevraagd, of het BTW-bedrag dat uitsluitend is verschuldigd op grond van het feit dat het op de factuur is vermeld, in aanmerking kan worden genomen voor de uitoefening van het in de Zesde richtlijn voorziene recht op aftrek. Het Hof beantwoordde deze vraag ontkennend, overwegende dat „er enkel recht op aftrek bestaat voor belasting die verschuldigd is — dat wil zeggen belasting ter zake van een aan de BTW onderworpen handeling — of die is voldaan voor zover zij verschuldigd was”.²³

22 — Zie de punten 10 en 14 van de conclusie van advocaat-generaal Mischo bij het arrest van 13 december 1989 (zaak C-342/87, Genius Holding, Jurispr. 1989, blz. 4227).

23 — Arrest Genius Holding, reeds aangehaald, r. o. 13.

55. In een streven belastingfraude tegen te gaan, besliste het Hof, dat het bedrag van het recht op aftrek moest worden bepaald op basis van de belastbare handeling, zodat deze facturen hun werking als bewijs van het recht op aftrek verliezen wanneer zij met geen enkele transactie overeenstemmen of op een te hoge belastbare grondslag zijn gebaseerd.²⁴ Bij tegenspraak tussen deze twee moet de belasting die geldt voor de belastbare handeling, dus voorrang krijgen op de gefactureerde belasting, opdat geen onge-rechtvaardigde aftrek mogelijk wordt gemaakt.

56. Volgens het arrest Genius Holding is de informatie op de factuur niet even belangrijk als de realiteit van de belastbare handeling, althans voor de uitoefening van het recht op aftrek. In casu kan de vraag worden gesteld, of dit ook geldt voor de verplichting tot betaling van de BTW door de belastingplichtige.²⁵

57. Op dit punt dient de factuur mijns inziens haar werking als bewijs te behouden.

24 — Ibidem, r. o. 17.

25 — Het Bundesfinanzhof wijst erop, dat de in § 14, lid 2, eerste zin, gestelde regel van de volledige betaling van het gefactureerde bedrag is gebaseerd op de overweging dat „de afnemer het recht heeft de hem afzonderlijk in rekening gebrachte belasting als voorbelasting af te trekken” en „het wetgevingsplan van de wetgever kennelijk tot resultaat had, dat een aftrek op grond van een te hoge afzonderlijk vermelde voorbelasting ten belope van het niet door prestaties gerechtvaardigde bedrag door middel van een overeenkomstige belastingschuld werd gecompenseerd” (blz. 5 van de Nederlandse vertaling van de verwijzingsbeschikking). Deze bepaling vindt dus haar oorsprong in het door de Duitse rechtspraak aan de ontvanger van het goed of de dienst toegekende recht om „de in een factuur afzonderlijk vermelde voorbelasting volledig af te trekken (...), ook wanneer het bedrag daarvan hoger is dan de op grond van de belastbare prestatie verschuldigde omzetbelasting” (ibidem, blz. 5), wat indruist tegen het arrest Genius Holding.

De reden waarom ik voorstel het gebied van de rechtspraak van het Hof aldus te beperken, verschilt niet van die welke het Hof als richtsnoer diende bij de uitwerking van de in die zaak gegeven oplossing. Het gaat steeds om het tegengaan van belastingfraude.

58. Toestaan dat bij verschil tussen het gefactureerde bedrag en het bedrag dat voortvloeit uit de belastbare handeling, voor het onjuiste gedeelte van het bedrag op de factuur niet de op haar opsteller rustende verplichting tot betaling geldt, werkt namelijk fraude in de hand.

59. Bovenal maakt een dergelijke oplossing de factuur overbodig en ontnemt zij de controlediensten een referentiedocument dat de economische handeling aangeeft, op basis waarvan de controles kunnen worden verricht.

60. Dit is overigens de oplossing die het Hof in het arrest Genius Holding impliciet heeft aanvaard, toen het herinnerde aan de bevoegdheid van de Lid-Staten „in hun nationale recht de mogelijkheid op te nemen om, wanneer de opsteller van de factuur te goeder trouw blijkt te zijn, alle ten onrechte gefactureerde belasting te herzien”.²⁶ Met andere woorden, de opsteller van een factuur waarop een onverschuldigde belasting staat vermeld, moet deze belasting in beginsel betalen, behalve wanneer hij kan bewijzen dat het bedrag zonder frauduleus oogmerk werd vermeld.

26 — Arrest Genius Holding, reeds aangehaald, r. o. 18.

61. Bovendien wordt de aan de vermelding op de factuur gegeven voorrang gedictieerd door de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn. Het arrest *Genius Holding* is grotendeels gebaseerd op artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn betreffende het recht op aftrek.²⁷ In de onderhavige zaak is artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn de bepaling waarvan de draagwijdte beslissend is. Weliswaar wijst deze bepaling de BTW-plichtige aan en geeft zij geen rechtstreekse aanwijzingen omtrent het bedrag dat moet worden betaald. Uit het feit evenwel dat zij van toepassing is op gevallen waarin

de BTW niet wettelijk verschuldigd is en waarin de aangevoerde economische handeling zelfs niet bestaat, blijkt alleen de vermelding op de factuur van belang, aangezien zij het enige middel is waarmee een concreet cijfer in aanmerking kan worden genomen.

62. Gelet op het antwoord op de tweede vraag, behoeft ik de derde prejudiciële vraag niet te behandelen.

Conclusie

63. Mitsdien stel ik het Hof voor, de vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Ingevolge artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn (77/88/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van betaling over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, mogen de Lid-Staten een door de ontvanger van goederen of diensten uitgereikte creditnota als een „document dat dienst doet als factuur” beschouwen, wanneer deze nota de bij de Zesde richtlijn voor facturen voorgeschreven vermeldingen bevat, en de ondernemer die de economische handeling heeft verricht, de inhoud ervan kan corrigeren of daartegen bezwaar kan maken.

27 — Volgens deze bepaling „mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken: a. de belasting over de toegevoegde waarde, welke *verschuldigd of voldaan is*” (cursivering van mij).

- 2) Ingevolge artikel 21, punt 1, sub c, van voormelde Zesde richtlijn kan de persoon die een creditnota, waarop een belasting over de toegevoegde waarde wordt vermeld voor een hoger bedrag dan dat van de verschuldigde belasting, aanvaardt zonder tegen het aldus vermelde bedrag bezwaar te maken, worden beschouwd als een persoon die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document, en deze belasting bijgevolg verschuldigd is.”