

|

61996J0141

Arrest van het Hof van 17 september 1997. - Finanzamt Osnabrück-Land tegen Bernhard Langhorst. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Belasting over toegevoegde waarde - Uitlegging van artikelen 21, punt 1, sub c, en 22, lid 3, sub c, van Zesde richtlijn (77/388/EEG) - Document dat kan worden geacht dienst te doen als factuur - Door koper uitgereikte creditnota die, wat daarop vermelde belastingbedrag betreft, door verkoper niet is betwist. - Zaak C-141/96.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-05073

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Aftrek van voorbelasting - Verplichtingen van belastingplichtige - Bezit van factuur - Factuur - Begrip - Creditnota uitgereikt door ontvanger van goederen of diensten - Daaronder begrepen - Voorwaarden - Bezwaar van belastingplichtige tegen vermeld bedrag - Ontbreken - Geen invloed

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 21, punt 1, sub c, en 22, lid 3, sub c)

Samenvatting

Ingevolge artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting mogen de Lid-Staten een door de ontvanger van de goederen of diensten uitgereikte creditnota als een "document dat dienst doet als factuur" beschouwen, wanneer deze nota de vermeldingen bevat die bij deze richtlijn zijn voorgeschreven voor facturen, zij wordt opgesteld met de instemming van de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht, en de belastingplichtige bezwaar kan maken tegen het daarop vermelde bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde. In een dergelijk geval kan de belastingplichtige die een dergelijke controlebevoegdheid heeft, namelijk als de auteur van de creditnota worden beschouwd, ook al is zij door de ontvanger van de goederen of diensten opgesteld.

De belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt tegen het feit dat op een dergelijke nota een bedrag van de belasting van de toegevoegde waarde is vermeld dat hoger is dan het bedrag dat over de belastbare omzet verschuldigd is, moet voorts worden beschouwd als degene die dit bedrag heeft vermeld, en is derhalve het aangegeven bedrag verschuldigd in de zin van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn. Een andere uitlegging zou tot gevolg hebben dat een eventuele fraude of collusie, die in strijd zijn met de goede werking van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en met het daarbij nagestreefde doel de inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren, in de hand wordt gewerkt.

Partijen

In zaak C-141/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

Finanzamt Osnabrück-Land

en

B. Langhorst,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 21, punt 1, sub c en 22, lid 3, sub c, van de 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), J. L. Murray en L. Sevón, kamerpresidenten, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissechet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Ridley, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, en S. Lee, Barrister,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Sack, juridisch adviseur, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder; de Griekse regering, vertegenwoordigd door V. Kontolaimos, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, en A. Rokofyllou, bijzonder adviseur van de onderminister van Buitenlandse zaken, als gemachtigden; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Ridley en S. Richards, Barrister, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Sack, ter terechtzitting van 15 april 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 mei 1997,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 14 maart 1996, ten Hove ingekomen op 29 april daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 21, punt 1, sub c en 22, lid 3, sub c, van de 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; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen het Finanzamt Osnabrück-Land (hierna: "Finanzamt") en B. Langhorst over de vraag, of laatstgenoemde het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW") verschuldigd is, dat is vermeld op een door een klant uitgereikte creditnota en dat hij niet heeft betwist, ofschoon dit bedrag hoger is dan het bedrag dat voor de belastbare handelingen verschuldigd is.

De Zesde richtlijn

3 Artikel 21, punt 1, sub a en c, van de Zesde richtlijn bepaalt:

"De belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

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."

4 Bovendien bepaalt artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn:

"3. 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 en daarvan een dubbel bewaren.

Evenzo moet iedere belastingplichtige een factuur uitreiken voor de vooruitbetalingen, die door een andere belastingplichtige aan hem worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht.

b) In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling.

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

De Duitse wet

5 In § 14, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz van 26 november 1979, zoals gewijzigd bij de wet van 18 augustus 1980 (hierna: "UStG"), wordt bepaald:

"1) Wanneer de ondernemer belastbare leveringen of andere diensten in de zin van § 1, lid 1, sub 1, verricht, kan hij en, voor zover hij de handelingen ten behoeve van een andere ondernemer voor diens onderneming verricht, moet hij op verzoek van deze laatste een factuur opstellen waarop de belasting afzonderlijk wordt vermeld. Deze factuur moet de volgende vermeldingen bevatten:

- 1. de naam en het adres van de ondernemer die de goederen levert of een dienst verricht,*
- 2. de naam en het adres van de ontvanger van de goederen of de dienst,*
- 3. de hoeveelheid en de gebruikelijke handelsbenaming van de geleverde goederen of de aard en omvang van de andere dienst,*
- 4. de datum van de levering of van de andere dienst,*
- 5. de tegenprestatie voor de levering of de andere dienst (§ 10), en*
- 6. het bedrag van de over die tegenprestatie (sub 5) verschuldigde belasting.*

(...)"

6 Vervolgens bepaalt § 14, lid 2, UStG:

"Heeft de ondernemer op een factuur voor een levering of een 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 verschuldigd. Corrigeert hij het belastingbedrag tegenover de ontvanger, dan is § 17, lid 1, van overeenkomstige toepassing."

7 § 14, lid 5, van de wet luidt als volgt:

"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:

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

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

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

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 bezwaar maakt tegen de daarop vermelde belasting."

De feiten van het hoofdgeding

8 Langhorst, landbouwer, deed aangifte van zijn omzet over 1985, op welk jaar het onderhavige geschil betrekking heeft, na overeenkomstig § 24, lid 4, UStG voor belastingheffing tegen het tarief van 7 % in plaats van het bij § 24, lid 1, eerste zin, van deze wet voorziene tarief van 13 % te hebben gekozen.

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

10 Nadien stelde Langhorst beroep in bij het Niedersächsische Finanzgericht, dat bij beschikking van 10 oktober 1989 het BTW-bedrag verminderde. Bij verzoekschrift van 27 januari 1992, aangevuld op 26 maart daaraanvolgend, verzocht het Finanzamt om verlof om tegen deze beschikking "Revision" in te stellen bij het Bundesfinanzhof.

11 In zijn verwijzingsbeschikking is het Bundesfinanzhof van oordeel, dat de BTW-vermindering door het Niedersächsische Finanzgericht correct is berekend, doch dat de Revision van het Finanzamt niettemin zou kunnen slagen, wanneer Langhorst krachtens § 14, lid 2, eerste zin, UStG het op de creditnota's afzonderlijk vermelde totale bedrag van de BTW zou moeten betalen, met inbegrip van de extra bedragen die niet werden gerechtvaardigd door belastbare handelingen.

12 Het Bundesfinanzhof beklemtoont evenwel, dat § 14, lid 2, UStG de leverancier die het hogere BTW-bedrag afzonderlijk op de factuur heeft vermeld, uitdrukkelijk als enige noemt die de hogere belasting verschuldigd is. In casu heeft evenwel niet de leverancier, Langhorst, het document opgesteld waarin een hoger BTW-bedrag wordt vermeld, doch is dit gedaan door de klanten, namelijk de veehandelaren. Voor zover de door de veehandelaren uitgereikte creditnota krachtens § 14, lid 5, UStG dienst doet als factuur, waardoor zij een bedrag aan BTW kunnen aftrekken, dat in feite niet gerechtvaardigd is, kan volgens het Bundesfinanzhof bovendien worden gesteld, dat Langhorst dit BTW-bedrag verschuldigd is, daar hij het niet heeft betwist.

13 Het Bundesfinanzhof vraagt zich af, of een dergelijke uitlegging van § 14, lid 2, UStG in overeenstemming is met de bepalingen van gemeenschapsrecht, inzonderheid met artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de BTW verschuldigd is door ieder die de belasting vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document, alsmede met artikel 22, lid 3, sub c, van deze richtlijn, dat de Lid-Staten de bevoegdheid verleent om de criteria vast te stellen volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur, doch waarbij door klanten uitgereikte creditnota's niet uitdrukkelijk worden gelijkgesteld met door de belastingplichtige uitgereikte facturen. Het Bundesfinanzhof heeft derhalve besloten, de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

"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?

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?

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?"

14 In de verwijzingsbeschikking wordt gepreciseerd, dat de derde vraag slechts van belang is, wanneer de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord.

De eerste vraag

15 Met zijn eerste vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of ingevolge artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn een door de ontvanger van de goederen of diensten uitgereikte creditnota door de Lid-Staten kan worden geacht "dienst te doen als factuur".

16 Artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt, dat ieder belastingplichtige voor goederen, geleverd aan en voor diensten, verricht voor een andere belastingplichtige, een factuur of een als zodanig dienst doend document moet uitreiken, en artikel 22, lid 3, sub b, bepaalt dat in deze factuur, of in het als zodanig dienst doend document afzonderlijk moeten zijn vermeld: "de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling".

17 Nadat aldus de minimumvoorwaarden zijn vastgesteld betreffende de vermeldingen die verplicht op de factuur of op het als zodanig dienst doend document moeten voorkomen, laat artikel 22, lid 3, sub c, de Lid-Staten vrij de criteria vast te stellen, volgens welke een dergelijk document kan worden geacht dienst te doen als factuur. Deze bevoegdheid moet evenwel worden uitgeoefend in overeenstemming met een van de bij de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen, namelijk de inning van de BTW en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren (zie in die zin de arresten van 14 juli 1988, gevoegde zaken 123/87 en 330/87, Jeunehomme en EGI, Jurispr. 1988, blz. 4517, r.o. 16 en 17, en 5 december 1996, zaak C-85/95, Reisdorf, Jurispr. 1996, blz. I-6257, r.o. 24).

18 Bijgevolg moet worden onderzocht, of een creditnota die, zoals in de zaak in het hoofdgeding, de bij artikel 22, lid 3, sub b, van de richtlijn bedoelde verplichte vermeldingen bevat, kan worden geacht dienst te doen als factuur, ofschoon zij door de ontvanger van de goederen of diensten is uitgereikt, met dien verstande dat de opsteller van de creditnota en de ontvanger daarvan volgens de desbetreffende nationale regel het onderling erover eens moesten zijn dat de levering of de dienst met een creditnota werd afgerekend, deze creditnota moet zijn toegestuurd aan de ondernemer die levert of de dienst verricht, en de creditnota haar werking als factuur verliest, voor zover de ontvanger bezwaar maakt tegen de daarop vermelde belasting.

19 Artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn doelt op de normale situatie, namelijk de situatie waarin de belastingplichtige die goederen levert of diensten verricht, een factuur of een als zodanig dienst doend document uitreikt.

20 Aangezien deze bepaling, zoals de advocaat-generaal in de punten 29 en volgende van zijn conclusie heeft beklemtoond, de juiste inning van de belasting dient te waarborgen en fraude moet voorkomen, staat evenwel niets eraan in de weg, dat het betrokken document door de ontvanger van de goederen of diensten wordt opgesteld, mits het de voor de factuur voorgeschreven vermeldingen bevat en de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht, in voorkomend geval, de gelegenheid heeft gehad om te verzoeken dat de inhoud wordt gecorrigeerd.

21 In een dergelijk geval, waarin de belastingplichtige een dergelijke controlebevoegdheid heeft, kan hij namelijk als de auteur van het document worden beschouwd, waarvan hij de opstelling als het ware aan zijn klant zou hebben gedelegeerd. De creditnota fungeert dan als bewijs van de rechten en verplichtingen van de BTW-plichtige, aangezien zij dezelfde inlichtingen bevat als de gebruikelijke factuur en de belastingplichtige het recht heeft om de inhoud ervan goed te keuren.

22 Zoals de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk terecht opmerken, is een door de ontvanger van de goederen of diensten opgestelde creditnota in vele gevallen het beste middel om rekenschap af te leggen over de verrichte leveringen of diensten, aangezien alleen de ontvanger van de goederen of diensten in staat is om vast te stellen, of deze in overeenstemming met de bepalingen van de overeenkomst zijn verricht.

23 Uit het feit dat artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn enkel bepaalt dat de belastingplichtige die goederen levert of diensten verricht, een factuur of een als zodanig dienst doend document moet uitreiken, kan derhalve niet worden afgeleid, dat een document, enkel omdat het door de ontvanger van de goederen of diensten is uitgereikt, niet door de Lid-Staten kan worden geacht dienst te doen als factuur.

24 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat de Lid-Staten ingevolge artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn een door de ontvanger van goederen of diensten uitgereikte creditnota mogen beschouwen als een "document dat dienst doet als factuur", wanneer deze nota de vermeldingen bevat die bij deze richtlijn zijn voorgeschreven voor facturen, zij wordt opgesteld met de instemming van de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht, en de belastingplichtige bezwaar kan maken tegen het daarop vermelde BTW-bedrag.

De tweede vraag

25 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt tegen het feit dat op een als factuur dienst doende creditnota een BTW-bedrag is vermeld dat hoger is dan het bedrag dat over de belastbare omzet verschuldigd is, kan worden beschouwd als degene die dit bedrag heeft vermeld en derhalve het aangegeven bedrag verschuldigd is, in de zin van artikel 21, punt 1, sub c, van deze richtlijn.

26 Volgens artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn is de belasting over de toegevoegde waarde in het binnenlands verkeer verschuldigd "door ieder die de belasting over de toegevoegde waarde vermeldt op een factuur of een als zodanig dienst doend document".

27 Wanneer, zoals in de zaak in het hoofdgeding, een creditnota dienst doet als factuur, moet de belastingplichtige worden beschouwd als degene die de BTW feitelijk op deze creditnota heeft vermeld in de zin van artikel 21, punt 1, sub c, van deze richtlijn, zodat hij het aangegeven bedrag verschuldigd is.

28 Anders zou namelijk een deel van de BTW die voorkomt op het als factuur dienst doende document, niet door de belastingplichtige behoeven te worden betaald, zelfs indien deze BTW door de ontvanger van de goederen of diensten, zoals wordt beklemtoond in de verwijzingsbeschikking, volledig had kunnen worden afgetrokken, wat een eventuele fraude of collusie, die in strijd zijn met de goede werking van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk BTW-stelsel en met het daarbij nagestreefde doel de inning van de BTW en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren, in de hand zou werken.

29 Op de tweede vraag moet dus worden geantwoord, dat de belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt tegen het feit dat op een als factuur dienst doende creditnota een BTW-bedrag is vermeld dat hoger is dan het bedrag dat over de belastbare omzet verschuldigd is, kan worden beschouwd als degene die dit bedrag heeft vermeld en derhalve het aangegeven bedrag verschuldigd is in de zin van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn.

De derde vraag

30 Gelet op het antwoord op de tweede vraag, behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

31 De kosten door de Duitse en de Griekse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk, alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 14 maart 1996 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Ingevolge artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, mogen de Lid-Statens een door de ontvanger van goederen of diensten uitgereikte creditnota als een "document dat dienst doet als factuur" beschouwen, wanneer deze nota de vermeldingen bevat die bij deze richtlijn zijn voorgeschreven voor facturen, zij wordt opgesteld met de instemming van de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht, en de belastingplichtige bezwaar kan maken tegen het daarop vermelde bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde.

2) De belastingplichtige die geen bezwaar heeft gemaakt tegen het feit dat op een als factuur dienst doende creditnota een bedrag van de belasting van de toegevoegde waarde is vermeld dat hoger is dan het bedrag dat over de belastbare omzet verschuldigd is, kan worden beschouwd als degene die dit bedrag heeft vermeld en derhalve het aangegeven bedrag verschuldigd is in de zin van artikel 21, punt 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388).