

61995C0085

Conclusie van advocaat-generaal Fennelly van 11 juli 1996. - John Reisdorf tegen Finanzamt Köln-West. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Bundesfinanzhof - Duitsland. - Belasting over de toegevoegde waarde - Uitlegging van artikel 18, lid 1, sub a, van Zesde richtlijn 77/388/EEG - Aftrek van voorbelasting - Verplichting van belastingplichtige - Bezit van factuur. - Zaak C-85/95.

Jurisprudentie 1996 bladzijde I-06257

Conclusie van de advocaat generaal

1. De factuur is het wezenlijke document voor het registreren van aankopen en verkopen in het communautaire stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Een Duitse rechterlijke instantie heeft enkele belangrijke prejudiciële vragen gesteld over de definitie van de BTW-factuur en over de mogelijkheid een belastingplichtige die om aftrek verzoekt, van overlegging daarvan vrij te stellen.

I - De feiten en het toepasselijke recht

De relevante communautaire en nationale regeling

2. De prejudiciële vragen betreffen een aantal vraagstukken van uitlegging 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(1) (hierna: "Zesde richtlijn"). Daar in het hoofdgeding het belastingjaar 1988 aan de orde is, zal ik de bepalingen slechts bespreken zoals zij in de oorspronkelijke versie van de Zesde richtlijn voorkwamen, ofschoon zij nu alle, met enkele wijzigingen, in een nieuwe tekst zijn opgenomen.(2)

3. Hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn is getiteld "Aftrek". Artikel 17 draagt de titel: "Ontstaan en omvang van het recht op aftrek". Artikel 17, lid 1, bepaalt, dat dit recht "ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt". Artikel 17, lid 2, sub a, staat de belastingplichtige toe, van de door hem verschuldigde belasting af te trekken "de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen".

4. Artikel 18 van de Zesde richtlijn is getiteld "Wijze van uitoefening van het recht op aftrek". Artikel 18, lid 1, sub a, bepaalt:

"Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen moet de belastingplichtige:

a) voor de in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde aftrek in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur."

Artikel 18, lid 2, beschrijft onder meer, hoe de aftrek moet worden verricht, terwijl artikel 18, lid 3, bepaalt:

"De Lid-Staten stellen de voorwaarden en voorschriften vast volgens welke een belastingplichtige een aftrek mag verrichten indien hij deze niet overeenkomstig de bepalingen van de leden 1 en 2 heeft toegepast."

5. Artikel 22 is een van de twee artikelen van hoofdstuk XIII betreffende "Verplichtingen van degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn". Het is getiteld "Verplichtingen in het binnenlands verkeer". Lid 3 ervan bepaalt:

"a) Iedere 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."

Bovendien bepaalt artikel 22, lid 8:

"Onverminderd de krachtens artikel 17, lid 4, vast te stellen bepalingen, kunnen de Lid-Staten andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude."(3)

6. De Zesde richtlijn is in Duitsland uitgevoerd door het Umsatzsteuergesetz (hierna: "UStG"). Krachtens § 15, lid 1, sub 1, UStG mag een belastingplichtige de in facturen in de zin van § 14 specifiek vermelde belasting op leveringen of andere prestaties die andere ondernemingen voor zijn onderneming hebben verricht, als voorheffing aftrekken. Volgens § 14, lid 4, is onder factuur te verstaan elk document waarmee een ondernemer of een derde in zijn opdracht, leveringen of andere prestaties met de ontvanger afrekent, onverschillig hoe dat document in het handelsverkeer wordt genoemd. Volgens de verwijzende rechter is het in Duitsland vaste rechtspraak, dat het opstellen en overhandigen van de factuur een materieelrechtelijke voorwaarde voor het ontstaan van het recht op aftrek is.

De procedure voor de nationale rechter

7. In 1988 liet verzoeker in het hoofdgeding (hierna: "verzoeker") in een hem toebehorend gebouw een winkelruimte inrichten, die hij vervolgens aan de exploitant van een supermarkt verhuurde. Na te hebben afgezien van de in § 4, lid 12, sub a, UStG bedoelde vrijstelling van BTW, verzocht hij om aftrek van de voorbelasting over de inrichting van bedoelde ruimte.

8. Naar aanleiding van een bijzondere BTW-controle voor rekening van het Finanzamt Koeln-West (verweerder in het hoofdgeding, hierna: "verweerder"), werd verzoeker verzocht om overlegging van het origineel van de facturen betreffende de bedragen om aftrek waarvan werd verzocht.

Verzoeker legde enkel kopieën van tussentijdse facturen van de hoofdaannemer over, en verweerder verminderde het bedrag van de voorbelasting. Nadat verzoeker vergeefs een bezwaarschrift tegen deze vermindering had ingediend, stelde hij beroep in bij het Finanzgericht, dat van oordeel was dat verzoeker, ofschoon door de rechtbank uitgenodigd tot het overleggen van het origineel van de betrokken facturen, "dat bestond en waarover hij naar eigen zeggen kon beschikken", niet had bewezen, dat aan de in § 15, lid 1, sub 1, UStG gestelde voorwaarden voor aftrek van voorbelasting was voldaan.

9. Ter terechtzitting heeft verzoeker voor het eerst erop gewezen, dat deze voorstelling van de feiten wordt betwist, en dat hij nooit heeft geweigerd het origineel over te leggen, maar het daadwerkelijk aan de belastingautoriteiten had aangeboden. Hij heeft echter verklaard, dat die originelen, om niet volledig duidelijke redenen, vóór de bijzondere belastingcontrole verloren waren gegaan, en dat bovendien een als "samengesteld" beschreven factuur aan het Finanzgericht was overgelegd. In antwoord hierop, heeft de gemachtigde van de Duitse regering beklemd, dat het Bundesfinanzhof enkel rechtspunten beslecht en dat de feiten door het Finanzgericht worden vastgesteld. Naar zijn mening, die ik deel, moet de onderhavige zaak worden onderzocht in het licht van de feiten, zoals zij in de verwijzingsbeschikking zijn vastgesteld en weergegeven. Ik ben in elk geval van mening, dat het Hof in staat is antwoorden te geven, die de nationale rechter in beide gevallen kan toepassen.

10. Verzoeker stelde cassatieberoep in bij het Bundesfinanzhof (hierna: "nationale rechter"). De nationale rechter beklemd (onder verwijzing naar het vonnis van het Finanzgericht), dat krachtens § 14, lid 1, UStG "enkel het document waarmee een leverancier of dienstverrichter met de koper afrekent, als een factuur kan worden beschouwd". Enkel de door de leverancier aan de koper toegezonden originele factuur "kan worden geacht het recht op aftrek te bewijzen". Zij onderscheidt zich van andere facturen, doordat zij "herkenbaar is als een uniek document en niet met extra exemplaren, duplicaten of kopieën van facturen kan worden verwisseld". Volgens de nationale rechter "moet altijd het origineel van de factuur worden overgelegd, behalve wanneer dit verloren is of wanneer het niet mogelijk is het zich binnen een bepaalde termijn te verschaffen". In dat geval kan het gevraagde bewijs op andere wijze, bij voorbeeld met kopieën van facturen worden geleverd. In casu zet de nationale rechter uiteen, dat aangezien verzoeker zich niet op verlies van de facturen heeft beroepen, hij in rechte moet worden geacht niet het nodige bewijs te hebben geleverd om aftrek van de voorbelasting te rechtvaardigen. Zoals ik in het vorige punt heb opgemerkt, betoogt verzoeker thans, dat de facturen verloren waren gegaan. Volgens de nationale rechter gaat het in casu echter om de vraag, of het nationale recht de overlegging van het origineel van de factuur kan verlangen. Hij is van oordeel, dat deze zaak een vraag van gemeenschapsrecht doet rijzen, aangezien artikel 18 van de Zesde richtlijn regels voor de uitoefening van het recht op aftrek bevat.

11. Bijgevolg heeft de nationale rechter besloten, het Hof de navolgende prejudiciële vragen te stellen:

"1) Is een factuur in de zin van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) enkel het origineel, dat wil zeggen het eerste exemplaar van de rekening, of moeten onder factuur in deze zin ook doorslagen, duplicaten of fotokopieën worden verstaan?

2) Houdt het begrip '\$in bezit zijn' in de zin van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) in, dat de belastingplichtige te allen tijde in staat moet zijn de rekening aan de belastingdienst over te leggen?

3) Is op grond van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting uitgesloten, wanneer de belastingplichtige niet meer '\$in het bezit is' van een factuur?"

II - Bij het Hof ingediende opmerkingen

12. Opmerkingen zijn ingediend door verzoeker, de Franse Republiek, de Bondsrepubliek Duitsland, de Helleense Republiek, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Commissie, die, met uitzondering van het Verenigd Koninkrijk, ook mondelinge opmerkingen hebben gemaakt.

III - Analyse

De ontvankelijkheid van de gestelde vragen

13. Verzoeker betoogt, dat aangezien artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk bepaalt, dat de Lid-Staten de criteria vaststellen volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur, de nationale rechter, indien hij van oordeel zou zijn dat de Bondsrepubliek Duitsland haar verplichting in dit opzicht niet naar behoren is nagekomen, zich niet met vragen van uitlegging tot het Hof zou moeten wenden, maar die leemten zelf zou moeten opvullen. Ik ben het daar niet mee eens. Volgens vaste rechtspraak "[komt] de bevoegdheid om de aan het Hof voor te leggen vragen vast te stellen alleen aan de nationale rechter toe (...)".(4) Bovendien brengt de procedure van artikel 177 van het Verdrag "een rechtstreekse samenwerking tot stand (...) tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties in de vorm van een niet-contentieuze procedure, waaraan ieder initiatief van partijen vreemd is en in de loop waarvan laatstgenoemden slechts worden uitgenodigd om te worden gehoord".(5) Behoudens in uitzonderlijke omstandigheden, bij voorbeeld wanneer het geschil fictief is, "doet het Hof (...) een prejudiciële uitspraak, zonder dat het zich in beginsel behoeft te bekommeren om de omstandigheden die de nationale rechter ertoe hebben gebracht, die vraag te stellen, en om de wijze waarop die rechter de gemeenschapsbepaling waarvan hij om uitlegging heeft gevraagd, denkt toe te passen".(6)

14. De voorgelegde vragen betreffen de draagwijdte van het in artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn gestelde vereiste, "in het bezit [te] zijn" van een "factuur" om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, en doen dus een vraagstuk van uitlegging van die bepaling rijzen, hetgeen duidelijk een aangelegenheid is die krachtens artikel 177 van het Verdrag aan het Hof kan worden voorgelegd. Ik ben ervan overtuigd, dat het Hof bevoegd en verplicht is, te antwoorden op de in casu gestelde vragen, die alle de uitlegging van het gemeenschapsrecht betreffen.

Analyse van vraag 1

15. Verzoeker betoogt, dat het bestaan van een factuur weliswaar een belangrijk bewijs bij de uitoefening van het recht op aftrek is, maar dat het blijvende bezit van die factuur geen voorwaarde voor het genot van dit recht kan zijn, en dat een duplicaat of doorslag van de factuur zou moeten volstaan om hetzelfde bewijs te leveren. Volgens hem, kan het recht op aftrek niet afhangen van de mogelijkheid, op ieder moment een document over te leggen, waarvan het voortbestaan van een aantal wisselvalligheden afhangt. De Bondsrepubliek Duitsland betoogt, dat volgens de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn de belastingplichtige, wanneer hij aftrek wil uitoefenen, in het bezit moet zijn van de originele factuur. Dit document moet, in overeenstemming met regels die, onder voorbehoud van de verplichte vermeldingen van artikel 22, lid 3, sub b, door de Lid-Staten moeten worden vastgesteld, alle nodige informatie bevatten om aan de wezenlijke criteria voor het recht op aftrek te voldoen. De regering van het Verenigd Koninkrijk betoogt in wezen, dat artikel 18, lid 1, sub a, aldus zou moeten worden uitgelegd, dat het normaliter de overlegging van het origineel van de factuur verlangt, maar dat een te strikte benadering moet worden vermeden. Het zou de Lid-Staten dus vrij moeten staan, in voorkomend geval een ander bewijs te aanvaarden. De Commissie voert aan, dat artikel 18, lid 1, sub a, juncto artikel 22, lid 3, een Lid-Staat toestaat, criteria vast te stellen volgens welke andere documenten, met inbegrip van duplicata en doorslagen, kunnen worden geacht "dienst te doen"

als factuur. De Franse en de Griekse regering betogen daarentegen, dat artikel 18, lid 1, sub a, enkel naar de originele factuur verwijst, ofschoon de Lid-Staten kunnen toestaan, samen met de factuur een aantal duplicata op te maken. De Griekse regering voert ook aan, dat een nationale bepaling die overlegging van de originele factuur verlangt, wanneer zij beschikbaar is, volkomen verenigbaar is met het doel, de goede werking van het stelsel van de BTW te verzekeren en fraude te voorkomen. Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Griekse regering verklaard, dat noch artikel 18, lid 1, sub a, noch artikel 22, lid 3, de nationale wetgever verbiedt, de uitoefening van het recht op aftrek afhankelijk te stellen van de overlegging van een originele factuur.

16. Het lijkt mij leerzaam, eerst te kijken naar de formulering van artikel 18, lid 1, sub a, dat in dwingende bewoordingen is gesteld. Voor zover relevant, bepaalt dit artikel, dat de belastingplichtige, om het recht op aftrek krachtens artikel 17, lid 2, sub a, te kunnen uitoefenen, "in het bezit [moet] zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur". Artikel 22, lid 3, regelt in even dwingende bewoordingen het uitreiken van een factuur. Het enige formele vereiste betreffende de inhoud van een factuur is neergelegd in artikel 22, lid 3, sub b: "In de factuur moeten afzonderlijk zijn vermeld: de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend geval, de vrijstelling." Anderzijds zijn de Lid-Staten verplicht, "de criteria vast [te stellen] volgens welke een document kan worden geacht dienst te doen als factuur" (artikel 22, lid 3, sub c) en "kunnen [zij] andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude" (artikel 22, lid 8).

17. Ter terechtzitting heeft de Commissie verwezen naar de Duitse, de Franse, de Italiaanse, de Deense, de Nederlandse en de Engelse versie van artikel 22, lid 3, sub a en c, die bij de vaststelling van de Zesde richtlijn in 1977 authentiek waren. Volgens haar, was de Franse tekst het duidelijkst en toonde hij aan, dat het ging om de vaststelling van regels, die subsidiair de overlegging van andere documenten mogelijk maken. De Duitse versie van artikel 22, lid 3, sub c, bepaalt: "Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann." Ik ben het met de Commissie eens, dat gezien de onduidelijkheid van die formulering, de Franse tekst bijzonder nuttig is: "Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture" (cursivering van mij). Behalve in de Duitse tekst, komt de gedachte, een afzonderlijk document te erkennen, in alle door de Commissie aangehaalde taalversies van de bepaling tot uitdrukking. Op zichzelf gelezen, is de Duitse tekst vatbaar voor de uitlegging, dat de Lid-Staten de criteria kunnen vaststellen volgens welke een document kan worden geacht een factuur te zijn. Gelezen in het licht van de andere versies, waaronder de Engelse, van artikel 22, lid 3, sub a en c, betekent artikel 22, lid 3, sub c, echter duidelijk, dat de Lid-Staten de criteria kunnen vaststellen volgens welke een ander document dan de factuur als factuur dienst kan doen.

18. De factuur speelt een centrale rol in de werking van het stelsel van de BTW. Zij moet worden opgemaakt bij iedere levering van goederen of diensten aan een belastingplichtige koper; de belastingplichtige moet in het bezit zijn van de factuur, wanneer hij aanspraak maakt op aftrek van de BTW die hij, blijkens de factuur, aan zijn leverancier heeft betaald. De inhoud van de factuur is in casu niet in geding. Met de eerste vraag wenst de nationale rechter te worden voorgelicht omtrent de betekenis van het woord "factuur" in de zin van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Hij wijst erop, dat naar Duits recht alleen het document waarmee een leverancier of dienstverrichter met de koper afreken, als een factuur kan worden beschouwd, zodat enkel de originele factuur kan worden geacht het recht op aftrek van de voorbelasting te bewijzen. De mogelijkheid om vrijstelling van overlegging van het origineel te verlenen, is een apart probleem, dat meer verband houdt met de tweede en de derde vraag, en dat, zoals de nationale rechter heeft gedaan, duidelijk moet worden onderscheiden van de eerste principiële kwestie.

19. Het Hof heeft geen twijfel gelaten, dat een belastingplichtige "om de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen (...) te kunnen aftrekken, in het bezit [moet] zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de richtlijn opgestelde factuur (artikel 18, lid 1, sub a)".(7) De vermelding van artikel 18, lid 1, sub a, toont aan, dat het Hof naar de originele factuur verwees. Mijns inziens zou een Lid-Staat die een ander document dan de originele factuur wil erkennen, overeenkomstig artikel 22, lid 3, sub c, de criteria moeten vaststellen. Krachtens deze bepaling kunnen de Lid-Staten, overeenkomstig hun verplichting "de juiste heffing van de belasting [te waarborgen]", bepalen welke andere documenten als factuur kunnen dienen. Uit de verwijzingsbeschikking kan worden opgemaakt, dat het Duitse recht geen dergelijke regels bevat.

20. Ik ben van mening, dat een belastingplichtige die een recht op aftrek wenst uit te oefenen, normaliter in het bezit moet zijn van de originele factuur of enig ander origineel document, dat de autoriteiten van die Lid-Staat, voor de toepassing van de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn, als factuur hebben aanvaard. Het staat de Lid-Staten dus niet vrij, ieder ander document, dat misschien dezelfde informatie bevat als de originele factuur of enig ander origineel document dat volgens de bepalingen van de betrokken Lid-Staat als factuur dienst kan doen, als factuur te aanvaarden. Deze uitlegging lijkt ons het meest geschikt "ter voorkoming van fraude".(8)

21. Ik zal het hier niet hebben over de draagwijdte van de bij artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn aan de Lid-Staten verleende bevoegdheid om de criteria vast te stellen volgens welke een document - stilzwijgend: niet zijnde de originele factuur - als factuur dienst kan doen. De omstandigheden waarin bij voorbeeld duplicata, fotokopieën, doorslagen of computerbestanden kunnen worden aanvaard, zouden zeer nauwkeurig moeten worden onderzocht. Het is bij voorbeeld duidelijk, dat een dergelijk vervangingsdocument ten minste de door artikel 22, lid 3, sub b, vereiste gegevens zou moeten bevatten. Bovendien zou de noodzaak om iedere onregelmatigheid of fraude te voorkomen, in gedachten moeten worden gehouden. Ik ben mij natuurlijk bewust van het feit, dat in de eerste vraag naar "doorslagen, duplicaten of fotokopieën" wordt verwezen. Misschien bracht de relatieve onduidelijkheid van de Duitse tekst van artikel 22, lid 3, de nationale rechter tot de opvatting, dat die documenten, zonder de vaststelling van daartoe strekkende regels, als factuur dienst zouden kunnen doen. Ik denk, dat de door de Commissie gemaakte en hierboven in punt 17 besproken taalkundige vergelijking aantoont dat dit niet het geval is.

Analyse van de vragen 2 en 3

22. De tweede en de derde vraag moeten te zamen worden behandeld. Zij stellen immers twee aspecten van hetzelfde probleem aan de orde, namelijk de omvang van de verplichting "in het bezit te zijn van een factuur" om een recht op aftrek uit te oefenen. Zo strekt de tweede vraag ertoe te vernemen, of de belastingplichtige te allen tijde in staat moet zijn de factuur aan de bevoegde nationale belastingdienst over te leggen, terwijl de derde vraag handelt over de gevolgen van het feit, niet meer in het bezit ervan te zijn.

23. Volgens verzoeker is de factuur eenvoudig het bewijs, dat de betrokken handeling heeft plaatsgevonden, en mag de niet-overlegging ervan geen afbreuk doen aan het recht op aftrek, dat anders uit die handeling zou voortvloeien. Naar zijn mening, zijn de toepasselijke bepalingen van het UStG in overeenstemming met deze uitlegging van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Volgens de Duitse regering is het bezit van de factuur slechts een formele, en geen materiële, voorwaarde voor het recht op aftrek. Aangezien artikel 18, lid 1, sub a, slechts op het tijdstip van de aftrek bezit van de factuur verlangt, kan het recht op aftrek niet worden uitgesloten op de enkele grond, dat de belastingplichtige in een latere fase die factuur niet meer bezit. De Duitse regering stelt echter ook, dat de verplichting van de belastingplichtige, de controle door de belastingdienst te vergemakkelijken, wordt beheerst door artikel 22, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat de belastingplichtige verplicht "een boekhouding [te] voeren welke voldoende gegevens bevat

om de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken". Daar de Lid-Staten de bevoegdheid behouden, de criteria voor het bepalen van de aard en de inhoud van een factuur vast te stellen, zijn zij, naar haar mening, ook bevoegd om te bepalen welke bewijzen de belastingplichtige moet kunnen overleggen, om te worden geacht in het bezit te zijn van een factuur in de zin van artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Zo stelt de Duitse regering, dat de Lid-Staten voor dit doel de originele factuur, duplicaten of fotokopieën kunnen aanvaarden.

24. De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Griekse regering betogen, dat in de regel de belastingplichtige, op verzoek van de belastingdienst, de originele factuur moet kunnen overleggen. Er kunnen gevallen zijn, waarin zij niet meer kan worden overgelegd, maar de Lid-Staten moeten bepalen, in welke omstandigheden de overlegging van andere documenten kan worden aanvaard. Dat is echter niet het geval in het hoofdgeding. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt immers duidelijk, dat verzoeker in staat was de betrokken facturen over te leggen, maar gewoon heeft geweigerd het te doen. Volgens de Franse regering, op dit punt ondersteund door de Commissie, is de verplichting van de belastingplichtige, in het bezit te zijn van de factuur, een wezenlijk bestanddeel van het bewijs dat moet worden geleverd om het recht op aftrek uit te oefenen. Zij erkent echter, dat de bevoegde nationale autoriteiten, wanneer overlegging van die factuur door overmacht onmogelijk is, krachtens artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn kunnen beslissen, welke andere vormen van bewijs kunnen worden aanvaard om te bewijzen dat de gestelde handeling heeft plaatsgevonden.

25. Zoals gezegd, legt artikel 18, lid 1, sub a, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 22, lid 3, sub c, de belastingplichtige duidelijk de verplichting op, "in het bezit te zijn van een factuur" voor de bedragen die hij krachtens artikel 17, lid 2, wil aftrekken. Het staat de Lid-Staten ook vrij, te bepalen welke vermeldingen, naast de door artikel 22, lid 3, sub b, verlangde informatie, in de factuur moeten worden opgenomen.⁽⁹⁾ De in dit opzicht aan de Lid-Staten voorbehouden bevoegdheden mogen volgens mij niet aldus worden uitgelegd, dat zij het belang van de factuur verminderen. Ik ben ervan overtuigd, dat de bij artikel 18, lid 1, sub a, aan de belastingplichtige opgelegde basisverplichting, de factuur in zijn bezit te houden, blijft bestaan, tenzij de Lid-Staat andere documenten of bewijzen voorschrijft, die in de plaats daarvan kunnen worden aanvaard. Die andere documenten of bewijzen moeten evenwel voldoen aan het hoofddoel van de Zesde richtlijn, de goede toepassing van het communautaire BTW-stelsel te verzekeren.

26. Deze uitlegging is niet in strijd met artikel 18, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat de Lid-Staten toestaat, de voorwaarden en voorschriften vast te stellen, volgens welke een belastingplichtige aftrekken mag verrichten zonder aan de vereisten van artikel 18, leden 1 en 2, te voldoen. Volgens mij, is dit duidelijk een uitzonderingsbepaling, die niet ruim mag worden uitgelegd. Wanneer de belastingautoriteiten van een Lid-Staat echter overtuigd zijn, dat ondanks het feit dat de belastingplichtige geen factuur kan overleggen, een aftrekbare handeling heeft plaatsgevonden, is het helemaal in overeenstemming met het algemene stelsel van de Zesde richtlijn, dat zij toch de gevraagde aftrek toestaan. Zoals het Hof in het arrest Jeunehomme verklaarde, mogen de Lid-Staten slechts vereisen dat de factuur nog andere vermeldingen bevat, "voor zover die bijkomende vermeldingen noodzakelijk zijn om de inning van de belasting over de toegevoegde waarde en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren. Bovendien mogen die vermeldingen niet zo talrijk of technisch zijn dat zij de uitoefening van het recht op aftrek nagenoeg onmogelijk of overdreven moeilijk maken".(10) Verzoeker en de Duitse regering betogen terecht, dat het recht op aftrek niet mag afhangen van de vraag, of de belastingplichtige de originele factuur kan overleggen, wanneer hij, overeenkomstig de door de nationale autoriteiten vastgestelde regels, een ander overtuigend bewijs kan leveren. Naar mijn mening, volgt bij analogie uit het arrest Jeunehomme, dat de Lid-Staten in de regel kunnen verlangen, dat de belastingplichtigen de originele factuur gedurende een door hen bepaalde periode bewaren, voor zover die periode niet zo lang is, dat het in die zaak aangevoerde evenredigheidsbeginsel wordt geschonden.

27. In het arrest Jeunehomme had de Belgische belastingadministratie geweigerd facturen te aanvaarden, die niet alle door het Belgische recht vereiste inlichtingen bevatten. Onder voorbehoud dat het evenredigheidsbeginsel in acht wordt genomen, bevestigde het Hof duidelijk het recht van de nationale autoriteiten, te eisen dat de factuur alle informatie bevat, die zij nodig achten om frauduleuze aanvragen te voorkomen. In de zaak Genius Holding, betreffende een verzoek om aftrek op grond van facturen die, ofschoon correct opgesteld, niet waren uitgereikt overeenkomstig de regels die, op het ogenblik van de feiten, in de betrokken sector in Nederland golden, bevestigde het Hof de belangrijke rol van de factuur. Het verklaarde, dat "dat recht [op aftrek] niet [bestaat] voor belasting die niet aan een bepaalde handeling is gerelateerd, hetzij omdat zij hoger is dan de wettelijk verschuldigde, hetzij omdat de betrokken handeling niet aan de BTW is onderworpen".(11) Het lijkt mij volkomen redelijk, dat de nationale belastingautoriteiten, zoals de Duitse autoriteiten volgens de verwijzingsbeschikking in casu lijken te hebben gedaan, het standpunt innemen, dat een belastingplichtige die gewoonweg weigert in te gaan op hun verzoek, zijn factuur of "entreekaartje"(12) over te leggen, geen recht heeft op de gevraagde aftrek. Aangezien de Zesde richtlijn het beheer van het communautaire BTW-stelsel hoofdzakelijk aan de Lid-Staten toevertrouwt, ben ik anderzijds niet van mening, dat artikel 18, lid 1, sub a, aldus moet worden uitgelegd, dat het die autoriteiten verplicht, de overlegging van de originele factuur te verlangen, wanneer zij ervan overtuigd zijn dat de originele factuur verloren of vernield is, en de echtheid van de gevraagde aftrek met andere middelen kan worden bewezen. Mijns inziens moet het aan de Lid-Staten worden overgelaten, te beslissen of overlegging van die factuur moet worden verlangd.

IV - Conclusie

Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

"1) Onder factuur, in de zin van artikel 18, lid 1, sub a, 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, moet worden verstaan het originele document dat door de leverancier van goederen of diensten wordt opgemaakt teneinde vast te stellen, dat een belastbare levering van goederen of

diensten heeft plaatsgevonden. De Lid-Staten kunnen, krachtens artikel 22, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, de criteria vaststellen volgens welke een ander document als factuur dienst kan doen.

2) De Lid-Staten zijn krachtens artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn gerechtigd, van een belastingplichtige te verlangen, dat hij in staat is, in het kader van belastingcontroles, de originele factuur aan de nationale belastingadministratie over te leggen.

3) Artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn kan niet aldus worden uitgelegd, dat het de uitoefening van het recht op aftrek uitsluit, wanneer de belastingplichtige niet meer in het bezit is van de originele factuur, maar overeenkomstig de door de Lid-Staten krachtens artikel 18, lid 3, vastgestelde regels, met andere middelen overtuigend kan bewijzen, dat de handeling waarop het verzoek om aftrek betrekking heeft, daadwerkelijk heeft plaatsgevonden."

(1) - PB 1977, L 145, blz. 1.

(2) - Zie richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB 1991, L 376, blz. 1).

(3) - Artikel 17, lid 4, van de Zesde richtlijn is een bijzondere bepaling die de Lid-Staten toestaat, verschillende maatregelen betreffende "investeringsgoederen" vast te stellen.

(4) - Arrest van 9 december 1965 (zaak 44/65, *Singer*, Jurispr. 1965, blz. 1191).

(5) - Arrest van 19 januari 1994 (zaak C-364/92, *SAT Fluggesellschaft*, Jurispr. 1994, blz. I-43, r.o. 9).

(6) - Arrest van 7 maart 1996 (zaak C-118/94, *Associazione Italiana per il World Wildlife Fund e.a.*, Jurispr. 1996, blz. I-1223, r.o. 14).

(7) - Arrest van 14 juli 1988 (gevoegde zaken 123/87 en 330/87, *Jeunehomme en EGI*, Jurispr. 1988, blz. 4517, r.o. 14). In dezelfde zin, arrest van 13 december 1989 (zaak C-342/87, *Genius Holding*, Jurispr. 1989, blz. 4227, r.o. 15).

(8) - Zie voornoemd arrest *Genius Holding*, r.o. 17.

(9) - Zie voornoemd arrest *Jeunehomme*, inzonderheid r.o. 16.

(10) - R.o. 17.

(11) - R.o. 15.

(12) - Zie de beschrijving van advocaat-generaal Sir Gordon Slynn in zijn conclusie in de zaak *Jeunehomme*, loc. cit., blz. 4534.