

61995C0085

Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 11 juli 1996. - John Reisdorf mot Finanzamt Köln-West. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Mervärdesskatt - Tolkning av artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG - Avdrag för ingående skatt - Den skattskyldiges förpliktelse - Innehav av faktura. - Mål C-85/95.

Rättsfallssamling 1996 s. I-06257

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Fakturan är den viktigaste handlingen vid köp och försäljning enligt gemenskapssystemet för mervärdesskatt. En tysk domstol har ställt några viktiga tolkningsfrågor beträffande begreppsbestämningen av mervärdesskattefakturan och om en skattskyldig som yrkar avdrag kan befrias från att förete fakturan.

I - Rättslig och faktisk bakgrund

Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser och tillämplig nationell lagstiftning

2 De hänskjutna frågorna reser ett antal spørsmål beträffande tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)(1). Eftersom det beskattningsår som målet vid den nationella domstolen gäller är år 1988, avser jag att endast diskutera bestämmelserna som de var skrivna i den ursprungliga versionen av sjätte direktivet, fastän de alla nu med några ändringar har tryckts om(2).

3 Avdelning XI i sjätte direktivet är rubricerad "Avdrag". Artikel 17 har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd". I artikel 17.1 föreskrivs att denna rätt "inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet." Artikel 17.2 a berättigar en skattskyldig att från den skatt som han är skyldig att betala dra av den "[m]ervärdesskatt 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", förutsatt att de tillhandahållna varorna eller tjänsterna "används i samband med [hans] skattepliktiga transaktioner".

4 Artikel 18 i sjätte direktivet bär rubriken "Regler om utnyttjande av avdragsrätten". I artikel 18.1 a föreskrivs följande:

"För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen

a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3,"

I artikel 18.2 beskrivs bland annat hur avdraget skall göras, medan det i artikel 18.3 föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2."

5 Artikel 22 är en av två artiklar i avdelning XIII angående "skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning". Artikeln benämns "skyldigheter enligt det inhemska systemet". I punkt 3 föreskrivs följande:

"a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar. Varje skattskyldig person skall likaledes utfärda en faktura beträffande betalningar a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person innan varor eller tjänster tillhandahållits.

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag.

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

Dessutom föreskrivs i artikel 22.8 följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som skall införas i överensstämmelse med artikel 17.4, får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk."(3)

6 Sjätte direktivet har införlivats i Tyskland genom Umsatzsteuergesetz (omsättningsskattelagen, nedan kallad UStG). Enligt 15 § första stycket 1 i UStG får en skattskyldig, som belopp för ingående skatt, dra av skatt som särskilt angivits på sådana fakturor som avses i 14 § avseende leveranser och andra tjänster som har tillhandahållits hans företag av andra näringsidkare. Enligt 14 § fjärde stycket menas med faktura varje handling genom vilken en näringsidkare eller tredje man på hans vägnar kräver betalning av mottagaren av varor eller tjänster för en leverans eller annan tjänst, oavsett hur handlingen beskrivs i affärsförbindelsen. Den hänskjutande domstolen har uppgivit att de tyska domstolarna genomgående har ansett att utfärdandet och överlämnandet av en faktura är det väsentliga rekvisitet för att ett anspråk på att få dra av ingående mervärdesskatt skall uppkomma.

Förfarandet vid den nationella domstolen

7 År 1988 lät sökanden och klaganden i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad klaganden) iordningställa affärslokaler i en byggnad som ägdes av honom själv. Han hyrde därefter ut dessa lokaler till ett stormarknadsföretag. Efter att ha avstått från att utnyttja befrielse från mervärdesskatt enligt 4 § tolfte stycket punkt a i UStG försökte han att dra av belopp för ingående betald skatt som en del av kostnaderna för byggnaden.

8 Under genomförandet av särskild mervärdesskattekontroll utförd på uppdrag av Finanzamt, Köln-West (motparten i målet vid den nationella domstolen, nedan kallad motparten) ombads klaganden att tillhandahålla originalfakturorna för de belopp varmed avdrag yrkats för ingående mervärdesskatt. Emellertid tillhandahöll han endast exemplar av de mellanliggande fakturorna från huvudentreprenören och motparten reducerade det tillåtna beloppet för ingående skatt. Efter att utan framgång ha invänt mot denna reduktion inledde klaganden ett förfarande inför Finanzgericht (finansdomstolen), som ansåg att klaganden, trots att han uppmanats av domstolen att förete

originalen av de ifrågavarande fakturorna, vilka "enligt hans egen uppgift var tillgängliga och åtkomliga", hade misslyckats med att bevisa att villkoren för avdrag av ingående skatt enligt 15 § första stycket 1 av UStG var uppfyllda.

9 Klaganden uppgav vid sammanträdet för första gången att han bestred dessa sakförhållanden och att det inte var fråga om att han var ovillig att tillhandahålla originalet, utan att originalfakturan i själva verket hade uppvisats för den nationella skattemyndigheten. Emellertid uppgav han att den av skäl som inte förklarades fullt ut hade gått förlorad före den särskilda mervärdesskatteinspektionen och att dessutom en så kallad "delfaktura" hade ingivits till Finanzgericht. Tyska statens ombud bemötte detta genom att påpeka att Bundesfinanzhof (högsta skattedomstolen) enbart prövar överklaganden som avser rättsfrågor och att bevisfrågorna avgörs av Finanzhof. Ombudet anförde, och jag instämmer, att förevarande fall måste bedömas i ljuset av sakförhållandena såsom de återfinns och skildras i beslutet om hänskjutande. Det tycks mig i alla fall som om domstolen kan ge svar som av den nationella domstolen kan tillämpas på bägge versionerna av sakförhållandena.

10 Klaganden överklagade till Bundesfinanzhof (nedan kallad den nationella domstolen). Den nationella domstolen har påpekat (genom hänvisning till domen från Finanzgericht) att enligt 14 § första stycket i UStG "endast den handling genom vilken en leverantör av varor och tjänster kräver betalning av mottagaren av varor och tjänster kan anses vara en faktura". Endast en originalfaktura som av leverantören sänts till mottagaren kan anses vara "en handling som kan tjäna som bevis för rätt till avdrag för ingående skatt". Den skiljer sig från andra fakturor "på så sätt att den kan igenkännas som ett unikt exemplar och inte kan förväxlas med dubblett, duplikat eller kopior av fakturor". Enligt den nationella domstolen "är det endast möjligt att göra undantag från skyldigheten att uppvisa originalfakturan då denna förkommit eller inte kan företes under en längre tid". I sådana fall kan den för avdragsrätten nödvändiga bevisningen tillföras på annat sätt, exempelvis genom kopior av fakturor. I detta fall hävdar den nationella domstolen att eftersom klaganden inte har gjort gällande att fakturorna försvunnit, skall han rättsligt anses inte ha företett nödvändig bevisning för att ha rätt till avdrag för ingående skatt. Som påpekats i föregående punkt hävdar klaganden nu att fakturorna har förkommit. Den nationella domstolen har emellertid uppgivit att utgången i målet är beroende av om det är tillåtet att i nationell rätt kräva att originalfakturan företes som bevis. Den anser att målets avgörande rör en gemenskapsrättslig fråga, eftersom artikel 18 i sjätte direktivet innehåller regler om utnyttjande av avdragsrätten.

11 Den nationella domstolen beslöt därför att hänskjuta följande frågor till domstolen:

"1) Avses med faktura i artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG endast originalet, det vill säga den handling som ursprungligen utfärdades för faktureringen, eller innefattar begreppet faktura enligt denna artikel även karbonkopior, dubletter och fotokopior?

2) Innebär ordet 'inneha' i artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG att den skattskyldige när som helst skall kunna uppvisa fakturan för skattemyndigheten?

3) Följer det av artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG att avdragsrätten inte kan utnyttjas om den skattskyldige inte längre 'innehar' fakturan?"

II - Till domstolen avgivna yttranden

12 Skriftliga yttranden har avgivits av Republiken Frankrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Republiken Grekland, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och kommissionen, vilka, med undantag av Förenade kungariket, också har avgivit muntliga yttranden.

III - Bedömning

Huruvida frågorna kan upptas till sakprövning

13 Klaganden har anfört att det i artikel 22.3 c i sjätte direktivet uttryckligen föreskrivs att det är medlemsstaterna som är ansvariga för att fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura. Om den nationella domstolen anser att Tyskland inte har uppfyllt sin förpliktelse i detta hänseende, borde den i stället för att hänskjuta tolkningsfrågor till domstolen således själv ha fyllt ut ifrågavarande luckor. Jag håller inte med om detta. Det är vedertagen rättspraxis att "rätten att avgöra vilka frågor som skall hänskjutas till domstolen enbart tillkommer de nationella domstolarna".(4) Dessutom är det så att förfarandet enligt artikel 177 i fördraget "innebär ett direkt samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna genom ett administrativt förfarande i vilket parterna inte kan ta egna initiativ utan endast ges tillfälle att yttra sig under förfarandets gång".(5) Förutom under exceptionella omständigheter, som när det står klart att tvisten är konstruerad, behöver domstolen inte "ta ställning till de omständigheter som har föranlett de nationella domstolarna att ställa frågorna och på vilka de avser att tillämpa den gemenskapsrättsliga bestämmelse som de har bett domstolen att tolka".(6)

14 De hänskjutna frågorna berör innebörden av kravet enligt artikel 18.1 a i sjätte direktivet på att "inneha" en "faktura" för att kunna utnyttja en rätt till avdrag och väcker sålunda klart frågor om den rätta tolkningen av den bestämmelsen, något som uppenbart är en lämplig fråga att hänskjuta till domstolen enligt artikel 177 i fördraget. Jag är övertygad om att domstolen är behörig och skyldig att besvara de frågor som hänskjutits i föreliggande mål, vilka alla berör tolkningen av gemenskapsrätten.

Bedömningen av den första frågan

15 Klaganden har hävdade att även om förekomsten av en faktura utgör ett viktigt bevis vid utnyttjandet av avdragsrätten, kan ett fortsatt innehav av densamma inte utgöra en förutsättning för utnyttjandet av den rätten, och att en dubblett eller kopia av fakturan borde anses ha samma bevisvärde. Enligt hans mening kan avdragsrätten inte vara beroende av förmågan att när som helst kunna tillhandahålla en handling vars fortsatta existens är utsatt för en mängd risker. Tyskland har hävdade att det följer av artiklarna 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet att den skattskyldige måste inneha originalfakturan när han försöker utnyttja sin avdragsrätt. Den handlingen måste, med förbehåll för den nödvändiga information som erfordras enligt artikel 22.3 b, i enlighet med regler som medlemsstaterna skall fastställa, innehålla all den information som är nödvändig för att uppfylla de väsentliga kriterier som gäller för avdragsrätten. Förenade kungariket har i huvudsak anfört att artikel 18.1 a borde tolkas så, att företeende av originalfakturan normalt erfordras, men att en otillbörligt strikt tillämpning borde undvikas. Medlemsstaterna borde därför ha frihet att acceptera annan bevisning där detta är lämpligt. Kommissionen har anfört att det av en tolkning av artikel 18.1 a jämförd med artikel 22.3 följer att en medlemsstat får uppställa kriterier för att erkänna vilka andra handlingar, inklusive dubblett och kopior, som i fakturans ställe utgör en [med en faktura] jämförbar handling i enlighet med de krav som den ställt upp. Frankrike och Grekland anser emellertid att artikel 18.1 a endast syftar på originalfakturan, även om medlemsstater kan tillåta att ett antal dubletter utfärdas samtidigt med fakturan. Grekland har också hävdade att en nationell regel som kräver tillhandahållandet av originalfakturan, när den är tillgänglig, är helt förenlig med syftet att garantera att mervärdesskattesystemet fungerar tillfredsställande och att förhindra bedrägeri. Vid sammanträdet anförde Grekland att varken artikel 18.1 a eller artikel 22.3 förbjuder en nationell regel som gör utnyttjandet av avdragsrätten beroende av att en originalfaktura företes.

16 Jag anser att det är upplysande att börja med att se på ordalydelsen i artikel 18.1 a, som är uttryckt i tvingande ordalag. I den bestämmelsen föreskrivs, såvitt är relevant för det ifrågavarande målet, att för att kunna utnyttja avdragsrätten enligt artikel 17.2 a skall den skattskyldiga personen "inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3". Den sistnämnda bestämmelsen är i sin tur tvingande för utfärdandet av en faktura. De enda formella kraven på vad en faktura skall

innehålla återfinns i artikel 22.3 b. Den skall "tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag". Å andra sidan är det medlemsstaterna som är skyldiga att fastställa "kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura" (artikel 22.3 c) och som "får [...] ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk" (artikel 22.8).

17 Vid sammanträdet hänvisade kommissionen till den tyska, den franska, den italienska, den danska, den nederländska och den engelska versionen av artikel 22.3 a och c, som gällde vid tiden då sjätte direktivet antogs år 1977. Den framhöll att den franska versionen var den tydligaste och att denna visade att det var fråga om att anta bestämmelser som tillåter, som ett alternativ, att fakturan ersätts med andra handlingar. Den tyska versionen av artikel 22.3 c lyder: "Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein dokument als Rechnung betrachtet werden kann." Jag delar kommissionens åsikt att den ordalydelsen är tvetydig och att den franska versionen är mer användbar: "Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture" (min kursivering). Förutom i den tyska versionen återspeglas i alla de språkversioner av bestämmelsen som kommissionen citerat tanken på att godta en annan handling. Ensam beaktad kan den tyska versionen tolkas så, att medlemsstaterna kan uppställa kriterier för att bedöma om en handling utgör en faktura. När man läser den mot bakgrund av de andra versionerna av artikel 22.3 a och c, inklusive den engelska, står det klart att artikel 22.3 c innebär att medlemsstaterna får fastställa kriterier för bedömningen av huruvida en annan handling än en faktura kan anses motsvara en sådan.

18 Fakturan har en central roll för mervärdesskattesystemets funktion. Den måste utfärdas av varje leverantör av varor och tjänster till en köpare som är skattskyldig. Den måste innehas av den skattskyldige vid den tidpunkt då han åberopar rätten att göra avdrag för den mervärdesskatt som han enligt fakturan har betalat till en leverantör. Fakturans innehåll är inte föremål för prövning i det förevarande målet. Genom den första frågan vill den nationella domstolen få klarhet i fråga om betydelsen av ordet "faktura" i artikel 18.1 a i sjätte direktivet. Nämnade domstol har angivit att enligt tysk rätt är det endast den handling genom vilken en leverantör kräver betalning av mottagaren av varor och tjänster som kan anses vara en faktura och att det följaktligen endast är originalfakturan som kan betraktas som redovisning som är ägnad att tjäna som bevis och berättiga till avdrag för ingående skatt. Möjligheten att befria någon från skyldigheten att tillhandahålla originalet är en särskild fråga som är mer relevant för den andra och den tredje frågan och måste, som den nationella domstolen har gjort, klart åtskiljas från den första principfrågan.

19 Domstolen har inte lämnat något utrymme för tvivel beträffande nödvändigheten av att den skattskyldige innehar en faktura som upprättats i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet (artikel 18.1 a)(7) för att bli berättigad att dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som levererats eller som skall levereras eller för tjänster som har utförts eller som skall utföras av en annan skattskyldig. Åberopandet av artikel 18.1 a visar att domstolen här avsåg originalfakturan. Enligt min mening borde en medlemsstat vara tvungen att fastställa kriterier enligt artikel 22.3 c om den skulle godta en annan handling än originalfakturan. Medlemsstaterna kan enligt den bestämmelsen, i överensstämmelse med deras skyldighet "att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt", besluta att godta andra handlingar som kan anses motsvara en faktura. Ordalydelsen i beslutet om hänskjutande tyder på att det inte finns sådana bestämmelser i tysk rätt.

20 Min uppfattning är att en skattskyldig person som önskar utnyttja avdragsrätten i normalfallet måste inneha originalfakturan eller någon annan handling som myndigheterna i den medlemsstaten har godkänt som utgörande en faktura i den mening som avses i artiklarna 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet. Medlemsstaterna får därför inte som faktura godkänna vilken annan handling som helst som innehåller samma information som antingen originalfakturan eller annan

originalhandling som medlemsstaterna kan ha föreskrivit skall anses motsvara en faktura. Denna tolkning tycks mig bäst ägnad att förhindra undandragande av skatt.(8)

21 Jag berör inte omfattningen av det handlingsutrymme som medlemsstaterna givits genom artikel 22.3 c i sjätte direktivet för att fastställa kriterier för bedömningen av om en handling - underförstått annan än originalhandlingen - kan anses motsvara en faktura. Det skulle bli nödvändigt att mycket noga överväga de omständigheter under vilka, till exempel, dubblett, fotokopior av andra exemplar, eller datalistor skulle kunna godkännas. Exempelvis måste självklart varje sådan alternativ handling innehålla den minimiinformation som krävs enligt artikel 22.3 b. Vidare måste behovet av att motverka oegentligheter och bedrägeri tas med i beräkningen. Jag är förstas medveten om hänvisningen i den första frågan till "karbonkopior, dubletter eller fotokopior". Det är möjligt att den tvetydiga tyska versionen av artikel 22.3 har föranlett den nationella domstolen att tro att sådana handlingar kan tillåtas utan att nationella bestämmelser om detta antas. Jag anser att den språkliga jämförelse som gjorts av kommissionen och som diskuterats i punkt 17 ovan visar att så inte är fallet.

Bedömningen av den andra och den tredje frågan

22 Det är lämpligt att behandla den andra och den tredje frågan samtidigt, eftersom de i själva verket berör två sidor av samma sak, nämligen innebörden av kravet på att "inneha en faktura" för att kunna utnyttja avdragsrätten. Den andra frågan syftar således till att bringa klarhet i om den skattskyldige alltid måste kunna visa upp fakturan för de berörda nationella skattemyndigheterna, medan den tredje frågan avser konsekvenserna av att inte längre inneha den.

23 Klaganden har i huvudsak anfört att fakturan endast utgör ett bevis för att ifrågavarande leverans har ägt rum och att det faktum att fakturan i efterhand inte kan visas upp inte borde påverka den avdragsrätt som annars skulle följa av den leveransen. Enligt honom står de berörda bestämmelserna i UStG i överensstämmelse med denna tolkning av artikel 18.1 a i sjätte direktivet. Tyskland har gjort gällande att innehavet av fakturan endast är en formell och inte en materiell förutsättning för avdragsrätten. Eftersom artikel 18.1 a endast kräver att fakturan innehas vid den tidpunkt då avdraget görs, kan avdragsrätten inte uteslutas endast på grund av att den skattskyldige inte längre innehar den fakturan vid en senare tidpunkt. Tyskland har emellertid också hävdade att den skattskyldiges skyldighet att underlätta skattemyndigheternas övervakning regleras i artikel 22.2 i sjätte direktivet, i vilken de skattskyldiga åläggs att "föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten". Eftersom medlemsstaterna alltjämt är behöriga att fastställa kriterier för att bestämma hur en faktura skall vara beskaffad och vilket innehåll den skall ha, enligt respektive medlemsstats uppfattning, har de också rätt att fastställa vilka bevis som den skattskyldige måste kunna prestera för att anses inneha en faktura i den mening som avses i artikel 18.1 a i sjätte direktivet. Tyskland hävdar sålunda att medlemsstaterna för detta ändamål kan acceptera originalfakturan, dubletter eller fotokopior.

24 Förenade kungariket och Grekland har gjort gällande att den skattskyldige i allmänhet måste kunna förete originalfakturan då han anmodats att göra detta av skattemyndigheten. De har gjort gällande att det kan finnas fall då fakturan inte längre kan förete, men att det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva under vilka omständigheter företeendet av andra handlingar kan vara acceptabelt. Detta är emellertid inte fallet i målet vid den nationella domstolen. Det framgår klart av beslutet om hänskjutande att klaganden helt enkelt har vägrat att förete de relevanta fakturorna, fastän han haft möjlighet att förete dem. Frankrike anser, med stöd av kommissionen, att skyldigheten för en skattskyldig person att inneha fakturan utgör en väsentlig del av den bevisning som är erforderlig för att kunna utnyttja avdragsrätten. Emellertid medger Frankrike att då omständigheter som innebär force majeure inträffar, som omöjliggör företeendet av fakturan, kan de berörda nationella myndigheterna enligt artikel 18.3 i sjätte direktivet fastställa vilka andra former av bevisning som kan accepteras för att styrka att den påstådda leveransen har ägt rum.

25 Som jag redan sagt åläggs genom artikel 18.1 a, med förbehåll endast för artikel 22.3 c, otvetydigt den skattskyldige att "inneha en faktura" för de avdrag som han anser sig ha rätt till enligt artikel 17.2. Medlemsstaterna har också rätt att specificera, utöver den enligt artikel 22.3 b erforderliga informationen, den övriga information som måste finnas i en faktura.(9) Den befogenhet som medlemsstaterna tilldelats kan, enligt min uppfattning, inte tolkas på så sätt att fakturans betydelse skulle minska. Jag är övertygad om att den grundläggande skyldighet som den skattskyldige ålagts genom artikel 18.1 a, att vidmakthålla innehavet av fakturan, kvarstår till dess att den berörda medlemsstaten föreskriver att andra handlingar eller bevis kan accepteras i dess ställe. Emellertid måste sådana andra handlingar vara förenliga med det överordnade syftet med sjätte direktivet, som är att garantera att gemenskapens mervärdesskattesystem tillämpas korrekt.

26 Denna tolkning står inte i strid med artikel 18.3 i sjätte direktivet, som tillåter medlemsstaterna att bestämma villkor och förfaranden för att göra avdrag trots att kraven i artikel 18.1 och 18.2 inte är uppfyllda. Det står klart, enligt min mening, att detta är en undantagsbestämmelse som inte skall ges en vid tolkning. I fall då en medlemsstats skattemyndigheter är övertygade, trots den skattskyldiges oförmåga att förete en faktura, att en avdragsgill leverans har ägt rum, är det emellertid helt i överensstämmelse med den allmänna systematiken i sjätte direktivet att de likväl medger det yrkade avdraget. Som domstolen framhöll i domen i målet Jeunehomme, måste medlemsstaternas befogenhet att föreskriva vad en faktura skall innehålla begränsas till det som är nödvändigt för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt och tillåta kontroll av skattemyndigheterna. Dessutom får sådana detaljer, på grund av sitt antal eller sin tekniska natur, inte göra att utnyttjandet av avdragsrätten i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt.(10) Klaganden och Tyskland har med rätta hävdade att avdragsrätten inte kan vara beroende av att den skattskyldige kan uppvisa originalfakturan när han kan förete annan motsvarande bevisning. Jag anser att medlemsstaterna i analogi med domen i målet Jeunehomme i regel kan begära att skattskyldiga behåller originalfakturer under en tidsperiod som de bestämmer, så länge den tidsperioden inte är så lång att den strider mot proportionalitetsprincipen, som åberopats i det målet.

27 I målet Jeunehomme hade de belgiska skattemyndigheterna vägrat att godta fakturer som inte innehöll den information som erfordrades enligt belgisk lag. Med reservation endast för att proportionalitetsprincipen måste iaktas bekräftade domstolen entydigt att nationella myndigheter har rätt att kräva att fakturer skall förses med den information de anser nödvändig för att hindra att anspråk framställs i bedrägerisyrfte. I målet Genius Holding, som handlade om ett avdragsyrkande grundat på fakturer som, ehuru riktigt upprättade, inte hade utfärdats i enlighet med de regler som gällde för den berörda sektorn vid den i målet relevanta tidpunkten, bekräftade domstolen fakturans viktiga roll. Den konstaterade att "[avdrags]rätten inte kan utnyttjas såvitt avser skatt som inte motsvaras av en viss transaktion, antingen därför att skatten är högre än vad lagen föreskriver eller därför att transaktionen i fråga inte är mervärdesskattepliktig".(11) Enligt min mening är det

fullt rimligt att nationella skattemyndigheter har den åsikt som de tyska myndigheterna tycks ha haft enligt beslutet om hänskjutande, nämligen att en skattskyldig som helt enkelt vägrar att förete sin faktura eller "entrébiljett"(12) när sådan begärs skall nekas det begärda avdraget. Eftersom sjätte direktivet huvudsakligen anförtror förvaltningen av gemenskapens mervärdesskattesystem till de nationella myndigheterna, anser jag å andra sidan inte att artikel 18.1 a skall tolkas så, att den tvingar de berörda myndigheterna att kräva att originalfakturan företes då de är övertygade om att originalfakturan har förkommit eller förstörts och det genom annan bevisning kan styrkas att det yrkade avdraget är berättigat. Beslutet att kräva eller inte kräva att originalfakturan företes borde enligt min mening anföras medlemsstaterna.

IV - Förslag till avgörande

Jag rekommenderar således att domstolen besvarar de av Bundesfinanzhof hänskjutna frågorna på följande sätt:

1) Begreppet faktura i artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så, att det avser den originalhandling som har upprättats av den som har levererat varan eller utfört tjänsten som bevis på att en skattepliktig transaktion har utförts. Medlemsstaterna kan med tillämpning av artikel 22.3 c i det sjätte direktivet fastställa kriterier för att bedöma huruvida en annan handling kan anses motsvara en faktura.

2) Medlemsstaterna har rätt att med tillämpning av artikel 18.1 a i sjätte direktivet begära att en skattskyldig person vid skattekontroll kan förete originalfakturan för de nationella skattemyndigheterna.

3) Artikel 18.1 a i sjätte direktivet skall inte tolkas så, att denna bestämmelse innebär att rätten till avdrag inte kan utnyttjas när den skattskyldiga personen inte längre innehar originalfakturan men i enlighet med de bestämmelser som medlemsstaterna har fastställt med tillämpning av artikel 18.3 kan förete annan övertygande bevisning som visar att den transaktion för vilken avdrag begärs verkligen har ägt rum.

(1) - EGT nr L 145, 1977, s. 1.

(2) - Se rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 september 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser. EGT nr L 376, 1991, s. 1.

(3) - Artikel 17.4 i sjätte direktivet är en specialbestämmelse som tillåter medlemsstaterna att vidta olika åtgärder rörande "kapitalvaror".

(4) - Dom av den 9 december 1965 i målet *Singer* (44/65, Rec. s. 1191).

(5) - Dom av den 19 januari 1994, *SAT Fluggesellschaft* (C-364/92, Rec. s. 1-43, punkt 9)

(6) - Dom av den 7 mars 1996, *Associazione Italiana per il World Wildlife Fund e.a.* (C-118/94, REG s. I-1223, punkt 14).

(7) - Dom av den 14 juli 1988, *Jeunehomme och EGI* (123/87 och 330/87, Rec. s. 4517, punkt 14), samt dom av den 13 december 1989, *Genius Holding* (C-342/87, Rec. s. 4227, punkt 15).

(8) - Se domen i målet *Genius Holding*, nämnd ovan, punkt 17.

(9) - *Dom i målet Jeunehomme, nämnd ovan, särskilt punkt 16.*

(10) - *Punkt 17 i domen.*

(11) - *Punkt 15 i domen.*

(12) - *Se den beskrivning som generaladvokaten Sir Gordon Slynn gjort i sitt förslag till avgörande i målet Jeunehomme, ibidem, s. 4534.*