

61996C0361

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Cosmas fremsat den 12. februar 1998. - Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises mod Bundesamt für Finanzen. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht Köln - Tyskland. - Merværdiafgift - Fortolkning af artikel 3, litra a), i ottende direktiv 79/1072/EØF - Forpligtelse for en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, til at vedlægge ansøgningen om tilbagebetaling af afgiften de originale fakturaer eller importdokumenter - Mulighed for at vedlægge en afskrift i tilfælde af bortkomst af originaldokumentet, som ikke kan tilregnes den afgiftspligtige. - Sag C-361/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-03495

Generaladvokatens forslag til afgørelse

I - Indledende bemærkninger

I naervaerende sag skal Domstolen tage stilling til to praejudicielle spoergsmaal, der er forelagt af Finanzgericht Koeln i medfoer af EF-traktatens artikel 177. Spoergsmaalene vedroerer fortolkningen af bestemmelserne i artikel 3, litra a), i Raadets ottende direktiv 79/1072/EOEF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (herefter »ottende direktiv«) (1).

II - Retsforskrifter

Artikel 2 i ottende direktiv bestemmer foelgende:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler paa de i det foelgende fastsatte vilkaar til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den merværdiafgift, som ...«

Artikel 3, litra a), i samme direktiv bestemmer foelgende:

»For at modtage tilbagebetaling skal enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som hverken har leveret goder eller præsteret saadanne tjenesteydelser, at de maa betragtes som foregaaet i indlandet:

a) til den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed indgive en ansøgning, der svarer til modellen i bilag A, samt de originale fakturaer eller importdokumenter ...«

III - De faktiske omstændigheder

1 Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises (herefter »SGS«), som er sagsoeger i hovedsagen, er et fransk kapitalselskab. I forbindelse med betaling af en gældsforpligtelse, der hidrørte fra en handelsaftale med et tysk firma, betalte SGS

omsaetningsafgift paa ca. 490 000 DEM. Den faktura, der blev udstedt i forbindelse med denne betaling, er ifølge SGS bortkommet under postbesoergelsen til det advokatfirma, som paa selskabets vegne skulle kraeve tilbagebetaling af den omtalte afgift. Denne oplysning er ikke blevet bestridt. Herefter indsendte SGS til de tyske myndigheder en afskrift af fakturaen, som dets tyske handelspartner havde udstedt. Bundesamt fuer Finanzen (herefter »BfF«) afviste imidlertid ansoegningen.

2 Uanset originalfakturaen var bortkommet, havde SGS stoettet sit krav om tilbagebetaling af den forudbetalte afgift paa billighedsprincippet, som gaelder i tysk ret og ogsaa er fastsat i § 163 og 155 i Abgabenordnung (tysk lovkompleks mv. vedroerende skatter og afgifter, herefter »AO«). Ifølge dette princip er det i saerlige tilfaelde muligt at fravige specielle regler, som fastsaetter afgiften eller dens tilbagebetaling, naar det skoennes, at anvendelsen af disse regler ville vaere ubillig (2) for den afgiftspligtige. Alligevel afviste BfF ansoegningen med den begrundelse, at en saadan billighedsforanstaltning kun kan ivaerksaettes, naar en strikt anvendelse af de saerlige skatte- og afgiftsbestemmelser foerer til et resultat, som ikke var forudset og ikke oensket af den, der har formuleret disse bestemmelser, dvs. lovgiver. Sagsoegte i hovedsagen var af den opfattelse, at denne forudsætning ikke er opfyldt i naervaerende tvist, idet den tyske lovgiver klart og tydeligt kraever, at kun originaldokumenter kan indsendes i sager vedroerende tilbagebetaling af omsaetningsafgift. Denne forpligtelse er anfoert i § 61, stk. 1, fjerde punktum, i Umsatzsteuer-Durchfuehrungsverordnung (anordning om gennemfoerelsen af lov om omsaetningsafgift, herefter »UStDV«). Ifølge BfF's opfattelse er det strenge krav om indsendelse af originaldokumenter ved ansoegninger om tilbagebetaling af omsaetningsafgifter knaestat af den tyske lovgiver i overensstemmelse med bestemmelserne i Raadets ottende direktiv. Sagsoegte mener altsaa, at en fravigelse, selv af billighedsgrunde, fra de formelle krav i § 61 i UStDV, ville vaere i modstrid med artikel 3 i naevnte direktiv.

3 SGS indbragte dette afslag for den hertil kompetente ret (Finanzgericht Koeln). I sit soegsmaal kraever selskabet som en billighedsforanstaltning at faa tilbagebetalt den omsaetningsafgift, der var paalagt selskabet. Finanzgericht Koeln skoennede det derpaa formaalstjenligt at udsaette sagen og forelaegge Domstolen to praejudicielle spoergsmaal om, hvorvidt de omtvistede bestemmelser i ottende direktiv indebaerer et ufravigeligt krav om indsendelse af originaldokumenterne som forudsætning for tilbagebetaling af omsaetningsafgiften, eller om det er muligt, i tilfaelde af uforskyldt bortkomst af originalerne, at afskrifter af de paagaeldende dokumenter, ogsaa af billighedsgrunde, kan danne grundlag (3) for tilbagebetalingen.

4 Den forelaeggende ret bemaerker, at for en umiddelbar betragtning foerer en grammatisk og delvis ogsaa en formaalsfortolkning af artikel 3, litra a), i ottende direktiv til den for den afgiftspligtige person strengere loesning. Den paagaeldende bestemmelse bestemmer nemlig udtrykkeligt, at de originale fakturaer eller imпорtdokumenter skal vedlaegges. Reglen tager desuden sigte paa at forhindre, at man gennem misbrug og svig kan opnaa dobbelt tilbagebetaling af afgiften, og dette er grunden til, at der stilles saa strenge formelle betingelser. En godkendelse af muligheden for at forelaegge kopier af fakturaer ville kunne aabne vejen for dobbelt tilbagebetaling, saerligt i tilfaelde som i den verserende sag, hvor det selskab, der har ansoegt om tilbagebetaling, ikke har sit saede paa tysk omraade.

5 Ikke desto mindre antager den forelaeggende ret, at hvis man strikte foelger direktivets ordlyd og afviser enhver fravigelse fra kravet om originaldokumenter, kan de afgiftspligtige personer, der falder ind under ottende direktivs anvendelsesomraade, dvs. udenlandske erhvervsdrivende, blive daarligere stillet end deres indenlandske konkurrenter. Denne mulighed, bemaerker retten, er ikke i samklang med direktivgiverens hovedformaal, som netop er, at der i hver medlemsstat skal skabes lige konkurrencebetingelser, og at omsaetningsafgiftens neutralitet sikres ved, at der gaelder de samme betingelser for alle afgiftspligtige. Hvis udenlandske erhvervsdrivende udelukkes - selv undtagelsesvis som en billighedsforanstaltning - fra muligheden for under ekstraordinaere omstaendigheder at opnaa tilbagebetaling af afgift ved at forelaegge kopier af de

kraevende dokumenter, kan disse erhvervsdrivende blive daarligere stillet end deres indenlandske konkurrenter. Naar de sidstnaevnte under deres handelsaktiviteter oprindeligt er kommet i besiddelse af originalfakturaen, som imidlertid siden hen er bortkommet, kan de fradrage den forudbetalte afgift, som staar anfoert i fakturaen, hvis de kan godtgøere, at originalfakturaen oprindeligt har vaeret i deres besiddelse; og for at kunne godtgøere dette kan de benytte alle de bevismidler, som retsplejen tillader. Og hvis de tilendebringer bevisførelsen, kan de nøjes med at forelægge skattemyndighederne en afskrift eller en fotokopi af originalfakturaen, hvorved fradraget af den forudbetalte omsætningsafgift da sker som billighedsforanstaltning paa grundlag af en afskrift eller en kopi.

6 Efter hvad den forelæggende ret oplyser, svarer den ovennaevnte fremgangsmaade (anvendelse af bevismidler efter processuelle regler til at bevise den oprindelige eksistens af den siden hen bortkomne originalfaktura og til at opnaa tilbagebetaling af forudbetalt omsætningsafgift, som billighedsforanstaltning, paa grundlag af en afskrift eller en fotokopi af originalfakturaen) til tysk praksis inden for skatte- og afgiftsomraadet og til en fast hermed overensstemmende retspraksis ved de øverste tyske retter. Paa grundlag af ovenstaaende fremsætter den forelæggende ret da den betragtning, at den strikte fortolkning af de omtvistede bestemmelser i direktivet formodentlig er i modstrid med selve formaalet med direktivet, eller ligefrem er en tilsidesættelse af det generelle princip i fællesskabsretten om forbud mod forskelsbehandling, som nedfaeldet i EF-traktatens artikel 95 (4). Samtlige ovennaevnte synspunkter boer Domstolen efter den forelæggende rets opfattelse tage i betragtning ved besvarelsen af de to forelagte præjudicielle spørgsmål, som jeg anfører nedenfor:

IV - De præjudicielle spørgsmål

1) Indebaerer artikel 3, litra a), i Raadets ottende direktiv af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (ottende direktiv), at medlemsstaterne er afskaaret fra i deres nationale lovgivning at give hjemmel til, at en afgiftspligtig person, som omhandlet i direktivets artikel 2, saafremt en faktura eller et importdokument er bortkommet, uden at det kan tilregnes ham, dokumenterer sin ret til tilbagebetaling ved at fremlægge en afskrift af fakturaen eller importdokumentet?

2) Saafremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Foelger det af det i medføer af fællesskabsretten gældende forbud mod forskelsbehandling og af princippet om omsætningsafgiftens neutralitet, at en afgiftspligtig person som omhandlet i ottende direktivs artikel 2, saafremt de i artikel 3, litra a), naevnte fakturaer eller importdokumenter er bortkommet, uden at det kan tilregnes ham, har krav paa at kunne dokumentere sin ret til tilbagebetaling ved at fremlægge en afskrift af fakturaen eller importdokumentet?

V - Mit svar paa de præjudicielle spørgsmål

A - Retsspraksis indtil i dag

7 Domstolen har ikke foer behandlet spørgsmaalet om, hvilke krav der i medføer af direktiv 79/1072/EOEF stilles til udformningen af de dokumenter, paa grundlag af hvilke tilbagebetaling af omsætningsafgift finder sted. Domstolen har dog undersøegt beslægtede spørgsmål, naar den er blevet anmodet om at fortolke bestemmelserne i Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 (5). Det skal her bemærkes, at direktiv 77/388 (herefter »sjette direktiv«) er snævert forbundet med det omtvistede direktiv 79/1072. Sidstnaevnte blev udstedt, efter at det i sjette direktiv udtrykkeligt var blevet bestemt, at problemerne omkring tilbagebetaling af afgift til udenlandske erhvervsdrivende skulle reguleres (6).

8 Med hensyn til sjette direktiv har Domstolen anerkendt vigtigheden af, at det inden for Fællesskabets momssystem er fakturaen, der er dokumentation, baade ved betaling af moms og ved fradrag af den moms, som er betalt paa et tidligere stadium (7). Det skal dog bemærkes, at

sjette direktiv ikke indeholder nogen definition af betegnelsen »faktura«, men har fastsat nogle mindstekrav med hensyn til de angivelser, som en faktura pr. definition skal indeholde, og overlader saaledes medlemsstaterne et vidt spillerum til selv at skoenne om, hvilke formelle krav der skal stilles til et saadant dokument. Det er her vaerd at omtale tre domme afsagt af Domstolen. I sagen Jeunehomme m.fl. (8) antog Domstolen, at en medlemsstat kan kraeve, at der paa fakturaer skal staa yderligere angivelser ud over dem, som direktivet bestemmer. I sagen Reisdorf (9), som har stoerre lighed med naervaerende sag, udtalte Domstolen, at medlemsstaterne har adgang til at »fortolke 'faktura' saaledes, at det ikke blot betyder den originale faktura, men ligeledes ethvert andet tilsvarende dokument, som opfylder de af medlemsstaterne fastsatte kriterier, ligesom medlemsstaterne kan kraeve, at den originale faktura fremlaegges som bevis for fradragsret, og at de kan tillade, at beviset for, at den transaktion, der er genstand for ansoegningen om fradrag, faktisk har fundet sted, foeres paa anden maade, saafremt den afgiftspligtige ikke laengere er i besiddelse af originalen« (10). Med samme dom anerkender Domstolen medlemsstaternes »befoejelse til at antage, at et dokument ikke kan anses for et tilsvarende dokument [til fakturaen], naar der er blevet udstedt en original faktura, og modtageren er i besiddelse af denne« (11). Efter generaladvokatens opfattelse er det dog stadig besiddelsen af originalfakturaen, der skal vaere hovedreglen, mens det maa vaere undtagelsen, at man tager andre bevismaader i brug, og at dette kun er tilladt, naar det »opfylder det overordnede formaal med det sjette direktiv, nemlig at sikre en korrekt gennemfoerelse af det faelles momssystem« (12). Endelig har Domstolen i sin nylige dom i sagen Langhorst (13) antaget, at medlemsstaterne har mulighed for at anse en kreditnota for »et dokument, der svarer til en faktura«, naar blot kreditnotaen indeholder de angivelser, der i sjette direktiv er foreskrevet for fakturaer.

9 Ovennaevnte retspraksis loeser ikke umiddelbart de spoergsmaal, som rejses i naervaerende sag. Reisdorf-dommen (14), som godkender muligheden for at kunne anerkende kopier af en faktura ved tilbagebetaling af afgift, vedroerer saerligt artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, der som betingelse for fradraget forudsætter, at den afgiftspligtige er i besiddelse af en »faktura«. Denne loesning kan imidlertid ikke umiddelbart overfoeres paa naervaerende sag, idet den omtvistede artikel 3, litra a), i ottende direktiv udtrykkeligt omtaler »originale fakturaer« og ikke blot »fakturaer«.

10 Ikke desto mindre er den foer omtalte retspraksis af umiddelbar interesse for naervaerende undersoegelse, idet den udstikker rammerne, inden for hvilke den, der anvender faellesskabsbestemmelserne om tilbagebetaling af forudbetalt afgift, skal bevaege sig, naar han fastlaegger de formelle krav, der skal danne grundlaget for fradraget eller tilbagebetalingen. Saerlig skal fortolkningen og anvendelsen af disse regler vaere i overensstemmelse med to almene principper i Faellesskabets skattelovgivning.

11 For det foerste skal [handlingen] tjene et grundlaeggende formaal i sjette direktiv, nemlig at sikre opkraevningen af afgiften og skattemyndighedernes kontrol heraf (15). Som det i oevrigt understreges af generaladvokaten i sagen Langhorst (16), er formaalet med de faellesskabsbestemmelser, der foreskriver forelaeggelse af faktura, at »sikre den noejagtige opkraevning af afgiften og at undgaa svig«.

12 Men denne forpligtelse er dog ikke ubegraenset. Som generaladvokaten anfoerer i den foernaevnte sag Jeunehomme m.fl. (17) »[maa] de stillede krav ikke gaa ud over, hvad der med rimelighed kan kraeves med henblik paa den afgiftsmaessige behandling og kontrol« (18). I samme sag anfoerer Domstolen vedroerende de angivelser, som ifoelge den nationale ret skal anfoeres paa dokumentationen, at »antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis [maa] goere udoevelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmaessig vanskelig« (19).

13 Jeg er saaledes af den opfattelse, at der bestaar graenser baade for opstilling af nye formelle krav og for fortolkningen af de mindstekrav, som faellesskabsretten har etableret. Disse begraensninger har til formaal at forhindre en fuldstaendig udhuling af den afgiftspligtiges ret til at

fradrage forudbetalt afgift. Domstolen har gentagne gange afgjort, at denne rettighed, som er nedfaeldet i artikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, udgoer en vaesentlig bestanddel af momssystemet (20).

14 Af ovenstaaende maa det udledes, at det omhandlede skatte- og afgiftssystem i Faellesskabet efter Domstolens opfattelse bygger paa to grundlaeggende principielle formaal: dels paa opkraevning af afgift og bekaempelsen af afgiftsunddragelse, dels paa sikring af den afgiftspligtiges ret til at fradrage forudbetalt afgift (princippet om afgiftens neutralitet). Efter proportionalitetsprincippet boer vaegtskaalen ikke i noget tilfaelde gaa for langt ned til den ene side og derved bringe gennemfoerelsen af det andet formaal i fare.

B - De praejudicielle spoergsmaal

15 For en umiddelbar betragtning synes det at kunne sluttes af visse punkter, som haenger sammen med en grammatisk og delvis ogsaa en formaalsfortolkning af de omtvistede faellesskabsbestemmelser, at faellesskabslovgiver stiller et ufravigeligt krav om forelaeggelse af originalfaktura som en sine qua non betingelse for fradrag af forudbetalt afgift.

16 Som den tyske regering hævder, er bestemmelserne i artikel 3, litra a), i ottende direktiv formuleret paa en klar og utvetydig maade, som ikke giver nogen mulighed for eventuelle undtagelser, naar det kraeves, at den afgiftspligtige person skal indgive en ansogning til den kompetente nationale myndighed i overensstemmelse med den model, der fremgaar af bilag A til direktivet, »samt de originale fakturaer eller importdokumenter«. De indgaar som led i en bevisfoerelse, der er karakteriseret ved formbundethed og strengthed og som foelgelig ikke kan fraviges, selv naar billighedsgrunde taler for det. Ogsaa faellesskabslovgiver synes at have haft anvendelsen af originalfakturaen for oeje i artikel 7, stk. 3, i ottende direktiv, naar han fastsaetter, at »den kompetente myndighed ... paategner [alle] fakturaer og importdokumenter, for at disse ikke skal kunne anvendes ved en ny ansogning ...«. Ved at sammenholde bestemmelserne i artikel 3 og 7 kan man heraf udlede, at det paagaeldende direktiv skal forhindre dobbelt tilbagebetaling af afgift, og at risikoen herfor udelukkes fuldstaendigt eller i hvert fald mere sikkert gennem forpligtelsen til at forelaegge de originale fakturaer. Den tyske regering har ikke undladt at betone stoerrelsen af ovennaevnte risiko i de tilfaelde, hvor den, der ansoger om tilbagebetaling, ikke er etableret paa tysk territorium, hvorved han unddrager sig de tyske skattemyndigheders kontrolmuligheder. Den omtaler endda en ny form for skattesvig, som bestaar i at oprette »selskaber«, der kun har til formaal at begaa skattemaessige ulovligheder saasom dobbelt tilbagebetaling af afgift. Disse selskaber har saede uden for den stats territorium, i hvilken de begaar overtraedelserne, og udnytter den omstaendighed, at staten ikke kan kontrollere dem direkte og straks gribe til egnede forholdsregler til forhindring eller bekaempelse heraf.

17 Henset til ovenstaaende maa det laegges til grund, at faellesskabslovgiver for det foerste udtrykkeligt henviser til originalfakturaen, og for det andet oensker at skabe en effektiv procedure for bekaempelse af afgiftsunddragelse. Men er dette tilstraekkeligt til at slutte, at den afgiftspligtiges forpligtelse til at vaere i besiddelse af en originalfaktura ikke tillader nogen som helst undtagelse? Det mener jeg ikke er tilfaeldet. Det omstridte ottende direktiv er, som Kommissionen med rette hævder, vedtaget i fortsaettelse af sjette direktiv, med henblik paa en harmonisering af fremgangsmaaden ved tilbagebetaling af afgift i de saerlige tilfaelde, hvor ansøgeren ikke er etableret i det land, som foretager tilbagebetalingen. Selv om jeg ikke fuldt ud deler Kommissionens opfattelse, naar den karakteriserer ottende direktiv som afledt af sjette direktiv, mener jeg dog, at ottende direktiv hoerer hjemme inden for de mere generelle bestraebelser paa at skabe et ensartet afgiftssystem, og at det er en grundlaeggende bestanddel heraf at sikre alle afgiftspligtige samme mulighed for at faa tilbagebetalt forudbetalt afgift. Foelgelig anser jeg det ikke for rigtigt at forsoege at fremstille ottende direktiv som en indfoering af undtagelser til det generelle system i sjette direktiv, altsaa som en naturlig foelge af faellesskabslovgivers oenske om, af hensyn til bekaempelsen af afgiftsunddragelse, at underkaste

afgiftspligtige en strengere ordning, naar de er etableret uden for tilbagebetalingslandet.

18 Saerligt oplysende til forstaaelse af ottende direktivs forhold til det generelle skattesystem er en laesning af praeamblen til ottende direktiv. Lovgiver henviser foerst til forskriften i sjette direktiv om noedvendigheden af at fastlaegge faellesskabsregler for tilbagebetaling af afgift til de afgiftspligtige, som ikke er etableret i tilbagebetalingslandet, dernaest understreges noedvendigheden af at undgaa dobbelt beskatning af de paagaeldende personer, og det anfoeres, at den faellesskabsordning, der soeges ivaerksat med ottende direktiv »er et fremskridt i retning af faktisk gennemfoerelse af den frie bevaegelighed for personer, goder og tjenesteydelser ...« og »maa ikke medfoere, at afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i« (21). Som foelge heraf er der grundlag for at haevde, at ottende direktiv »foelger« det system, som er skabt med sjette direktiv, idet det udvider dettes anvendelsesomraade inden for rammerne af ligebehandlingsprincippet til fordel for endnu en gruppe skatteydere, nemlig dem, som ikke er etableret i det land, der opkraever den forudbetalte afgift.

19 Dette standpunkt er allerede godtaget af Domstolen i Debouche-dommen (22). I denne dom fastslaas: »... ottende direktiv har ikke til formaal at anfaegte den ordning, der er indfoert ved sjette direktiv. I henhold til tredje betragtning til ottende direktiv har direktivet snarere som maal at goere en ende paa forskellene mellem de bestemmelser, der dengang gjaldt i medlemsstaterne, og som ofte var aarsag til omlaegninger i samhandelen og konkurrencefordrejning. Ifoelge femte betragtning til ottende direktiv maa direktivet ikke 'medfoere, at afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i'« (23). Generaladvokaten anfoerer paa sin side foelgende: »Naar saaledes henses til hensigten med ottende direktiv, nemlig at supplere reglerne i sjette direktiv ved ogsaa at harmonisere betingelserne for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, med det formaal at undgaa dobbelt beskatning inden for Faellesskabet, kan de deri indeholdte bestemmelser kun fortolkes i lyset af principperne bag det faellesskabsretlige momssystem, som fastsat i sjette direktiv ...« (24).

20 Efter disse praeciseringer gaar jeg over til at besvare de enkelte problemer, som de forelagte praejudicielle spoergsmaal rejser. Disse problemer kan, efter min opfattelse, behandles paa to maader, som dog begge foerer til samme konklusion.

21 Jeg begynder med den mest radikale loesning: Den afgiftspligtiges ret til at faa tilbagebetalt forudbetalt afgift udgoer, som tidligere naevnt, hjoernestenen i Faellesskabets afgiftssystem, idet det drejer sig om at sikre momsens reelle neutralitet under udvekslingen af goder og tjenesteydelser inden for Faellesskabet og at fremme medlemsstaternes oekonomiske integration. Denne rettighed ville efter min opfattelse blive uforholdsmaessigt meget svaekket, hvis bortkomsten eller blot den manglende besiddelse af originalfakturaen paa grund af force majeure eller ydre omstaendigheder, som ikke kan tilregnes den, der ansoeger om godtgoerelsen, gjorde tilbagebetaling umulig. Ud fra dette synspunkt naar jeg til den konklusion, at der ogsaa i faellesskabsretten bestaar en saerregel, som udgaar fra de generelle principper om billighed og god forvaltning, ifoelge hvilken man i ganske saerlige tilfaelde kan komme uden om problemet med, at den originale dokumentation, der skal ledsage ansoegningen om tilbagebetaling af forudbetalt afgift, er bortkommet, uden at det kan tilregnes ansoegeren. Desuden mener jeg, at udgangspunktet for denne betragtningsmaade allerede findes i Domstolens foer omtalte domme i sagerne Jeunehomme m.fl. og Reisdorf, samt i generaladvokaternes forslag til disse afgoerelser. Denne regel er indtil i dag blot formuleret indirekte gennem paaberaabelse af analogiprincippet, som foreskriver, at de formelle krav for at opnaa tilbagebetaling af afgift ikke maa gaa ud over, »hvad der er noedvendigt for at sikre, at merværdiafgiften opkraeves, og at afgiftsmyndighederne kan udoeve deres kontrol« (25).

22 Men selv om man ser bort fra formuleringen af en saerlig faellesskabsregel, mener jeg, at ogsaa kravet om ligebehandling af de afgiftspligtige noedvendigvis foerer til samme fortolkningskonklusion. Som ovenfor anfoert, har ottende direktiv til formaal at videreudbygge et

ensartet system for tilbagebetaling af forudbetalt afgift. Naar det drejer sig om afgiftspligtige, som er etableret inden for det land, der opkræver afgiften, har Domstolen i Reisdorf-dommen (26) anerkendt medlemsstaternes beføjelse til at godtage andre beviser for rigtigheden af indholdet i ansøgningen om afgiftsfradrag, naar ansøgerne ikke længere er i besiddelse af den originale faktura, hvorfor samme fortolkning efter min mening ogsaa maa gælde ved fortolkningen af ottende direktiv. Jeg er altsaa af den opfattelse, at der bag formuleringsskellene mellem ottende og sjette direktiv (det ottende taler om »den originale faktura«, mens sjette kun taler om »fakturaen«) i virkeligheden ikke ligger nogen hensigt fra fællesskabslovgivers side om at regulere de afgiftspligtiges vilkaar paa forskellig maade, alt efter hvilket land de er etableret i.

23 Som den forelæggende ret og Kommissionen med rette bemærker, ville den modsatte fortolkning af ottende direktiv være i modstrid med fællesskabsrettens generelle princip om at undgå forskelsbehandling (traktatens artikel 6), med det særlige princip i traktatens artikel 95, stk. 1, om ikke at forskelsbehandle varer skattemæssigt, og med ottende direktivs egne formaal, som formuleret i dets præambel (27). Derimod er jeg ikke enig i den tyske regerings argumenter om, at der ikke er tale om forskelsbehandling, der falder ind under traktatens artikel 95, stk. 1, eller om, at der vel er tale om forskelsbehandling til ugunst for udenlandske erhvervsdrivende, men at denne er tilsigtet af fællesskabslovgiver og berettiget, eftersom risikoen for skattesvig er større, naar det er en udenlandsk og ikke en indenlandsk virksomhed, der ansøger om tilbagebetaling af forudbetalt afgift. Risikoen for skattesvig er altid til stede, og derfor giver ottende direktiv medlemsstaterne mulighed for at kræve uberettiget udbetalte beløb tilbagebetalt og for at nægte fremtidige tilbagebetalinger, naar den afgiftspligtige allerede har opnaaet tilbagebetaling af afgift paa svigagtig eller anden uretmæssig vis (28). Under alle omstændigheder maa de nationale forholdsregler til bekæmpelse af skattesvig ikke, som ovenfor omtalt, gå ud over, hvad fællesskabsreguleringerne af afgifter tilsigter. Foelgelig har sagsoegeren i hovedsagen efter min opfattelse ret i at hævde, at en fortolkning af de omtvistede bestemmelser i ottende direktiv, der munder ud i, at man radikalt fratager den udenlandske erhvervsdrivende, som - uden at dette kan tilregnes ham - ikke er i besiddelse af den originale faktura, ret til at faa tilbagebetalt den forudbetalte afgift, ikke er i overensstemmelse med formaalene i dette direktiv og retfaerdiggoer ikke en daarligere behandling af udenlandske erhvervsdrivende i forhold til deres indenlandske konkurrenter. Med andre ord: Tyskland kan naturligvis ikke fratages sin umistelige ret til at tage de noedvendige forholdsregler for at forhindre, at der begaas skattemæssige ulovligheder, men disse forholdsregler maa ikke munde ud i en fuldstaendig ophævelse af princippet om merværdiafgiftens neutralitet i samhandelen inden for Fællesskabet, ved hvilken de afgiftspligtige, som ikke er etableret i Tyskland, stilles daarligere, naar ophævelsen af denne ret tilmed udgoer en forskelsbehandling af den omtalte kategori af afgiftspligtige.

24 Af ovenstaaende maa det udledes, at slutningerne udledt af Reisdorf-sagen ogsaa maa overføres paa fortolkningen af de omtvistede bestemmelser i ottende direktiv, og disse kan sammenfattes saaledes: Af hensyn til bekæmpelsen af afgiftsunddragelse kræves det principielt, at man for at opnaa tilbagebetaling af forudbetalt afgift skal være i besiddelse af den originale faktura, men i særlige tilfælde, naar forelæggelsen af originalen er umuliggjort af grunde, der ikke kan tilregnes den, som det paahviler at forelægge fakturaen, er medlemsstaterne beføjede til at nøjes med at kræve bevis for berettigelsen af det forlangte fradrag paa grundlag af anden dokumentation.

25 Særligt gælder det i den verserende sag, at i det omfang tysk ret giver de afgiftspligtige, som er etableret inden for tysk omraade, mulighed for at erstatte en originalfaktura, som er bortkommet, uden at dette kan tilregnes den paagaeldende, med andre bevismidler, bestaar der en forpligtelse til ogsaa at give dem, som er ikke etableret i Tyskland, den samme mulighed, som en afledning af ligebehandlingsprincippet.

26 Som den forelæggende ret forklarer (29), kan indenlandske erhvervsdrivende for det første benytte sig af alle de bevismidler, som retsplejen tillader, for at godtgøøre, at de oprindeligt har

vaeret i besiddelse af den originale faktura, og for det andet paaberaabe sig billighedsprincippet, saadan som det er formuleret baade i skreven og uskreven ret, for til sidst at kunne opnaa tilbagebetaling af forudbetalt afgift ved blot at forelaegge en kopi af fakturaen. Foelgelig maa ogsaa ansoegere, som ikke er etableret i Tyskland, behandles paa samme maade. Disse personer har lov til at benytte noejagtigt de samme materielle regler og retsplejeregler i den nationale ret for undtagelsesvis at kunne opnaa tilbagebetaling af afgift uden at skulle forevise den originale faktura. Det er den loesning, som ligebehandlingsprincippet og den efter min opfattelse rigtigste fortolkning af artikel 3, litra a), i ottende direktiv paabyder, naar ogsaa henses til den fortolkningsmetode, som Domstolen har anlagt i Reisdorf-sagen vedroerende de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv. Derimod er anvendelsen af en national bestemmelse, som den i § 61 i UStDV, med det formaal at udelukke udenlandske erhvervsdrivende fra at paaberaabe sig billighedsprincippet, saadan som tilfaeldet er i dag i Tyskland, uforenelig med faellesskabsretten.

27 Sammenfattende vil jeg saa resumere de to fortolkningsmaader, som efter min opfattelse aabner sig for Domstolen som svar paa de stillede praejudicielle spoergsmaal.

28 For det foerste kan man anerkende, at der bestaar en saerlig fortolkningsregel, som baade kan udledes af en formaalsbestemt anskuelse af bestemmelserne i ottende direktiv og af de generelle principper om billighed og god forvaltning. Reglen har foelgende indhold: Kravet i ottende direktiv om, at den originale faktura skal vedlaegges ansoegningen om tilbagebetaling af afgift, maa vige, naar den afgiftspligtige i saerlige tilfaelde godtgoer, at han - uden at dette kan tilregnes ham - har mistet originalfakturaen, som har vaeret i hans besiddelse, og han i stedet indgiver en noejagtig kopi eller genpart af originalen. Denne loesning, som jeg anser for den bedste, har den fordel, at den udelukkende bevaeger sig inden for faellesskabsrettens omraade. Den tillader ganske vist en for den skattepligtige gunstig anvendelse af de vilkaar, som ottende direktiv fastsaetter, men den har et yderst snaevent og specielt anvendelsesomraade, og ophaever derfor ikke den generelle forpligtelse til at vaere i besiddelse af den originale faktura og bringer heller ikke faellesskabslovgivers bestraebelser paa at bekaempe skatteunddragelse og skattesvig i fare; tvaertimod bidrager den til at vaerne om princippet om afgiftens neutralitet, som udgoer en hjoernesten i Faellesskabets skattesystem. Formuleringen af denne regel, som er udledt af mere generelle billighedsbetragtninger, boer lede den, der anvender Faellesskabets skattelovgivning, naar han faar til opgave at behandle spoergsmaal af tilsvarende art som den verserende sag, og formuleringen tillader Domstolen at goere en ende paa de forskellige tvivlsspoergsmaal, der opstaar i forbindelse med den retlige behandling af tilfaelde af uforskyldt bortkomst af originaldokumentation.

29 Ved fortolkningen kan man selvfoelgelig ogsaa anvende den anden fortolkning, som stoetter sig paa den betragtning, at Reisdorf-dommen af hensyn til skatteydernes ligebehandling maa anvendes inden for rammerne af ottende direktiv. Ifoelge denne loesning skal de medlemsstater, der - saadan som Tyskland - har gjort brug af den befoejelse, som sjette direktiv giver dem, til at godtage ansoegninger fra afgiftspligtige i indlandet om tilbagebetaling af afgift paa grundlag af andet bevismateriale, hvis den originale faktura uforskyldt er bortkommet, til afgiftspligtige, som ikke er etableret i indlandet noejagtigt den samme mulighed, naar de anvender ottende direktiv.

30 Det skal slutteligt bemaerkes, at begge loesninger kan benyttes sideløbende som to selvstaendige retsgrundlag til besvarelse af de praejudicielle spoergsmaal.

VI - Forslag til afgoerelse

31 Paa grundlag af ovenstaaende foreslaar jeg Domstolen at besvare de stillede praejudicielle spoergsmaal saaledes:

»Kravet i artikel 3, litra a), i Raadets ottende direktiv af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (79/1072/EOEF), om, at

ansøgningen om tilbagebetaling af merværdiafgift skal ledsages af den originale faktura, bortfalder, naar den afgiftspligtige i særlige tilfælde godtgør, at han - uden at dette kan tilregnes ham - har mistet originalfakturaen, som har været i hans besiddelse, og han i stedet indgiver en nøjagtig kopi eller genpart af originalen. Under alle omstændigheder følger det af fællesskabsrettens princip om forbud mod forskelsbehandling, at de ansøgere om tilbagebetaling af afgift, der ikke er etableret i Tyskland, og som har mistet den originale faktura, behandles på samme måde, som de afgiftspligtige personer, der er etableret i selve landet.«

(1) - Raadets direktiv 79/1072/EOEF af 6.12.1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11).

(2) - Tysk: unbillig.

(3) - Den forelæggende ret foretager følgende fine sondringer: Hvis man skulle nå til den vurdering, at direktivets bestemmelser ikke stiller et absolut krav om, at det originale dokument skal vedlægges ansøgningen om tilbagebetaling, mener retten, at det i så fald må undersøges om fællesskabsretten »kraever«, »tillader«, »foreslaar« eller blot »accepterer« billighedsforanstaltninger som den, der fremsættes af SGS i dennes ansøgning.

(4) - Den forelæggende ret henviser til Domstolens retspraksis, ifølge hvilken princippet om forbud mod forskelsbehandling også kan blive tilsidesat gennem en forskellig udformning af de nærmere tekniske beskatningsregler. Domstolens dom af 27.2.1980, sag 55/79, Kommissionen mod Irland, Sml. s. 481, præmis 18, af 10.7.1984, sag 42/83, Dansk Denkvit, Sml. s. 2649, præmis 31, og af 11.12.1990, sag C-47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509, præmis 18.

(5) - Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

(6) - Artikel 17, stk. 4, i direktiv 77/388 bestemmer: »Raadet bestræber sig på inden den 31.12.1977 på forslag af Kommissionen og med enstemmighed at vedtage fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser, hvorefter tilbagebetaling kan ske i henhold til stk. 3, naar der er tale om afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet.«

(7) - Se dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. s. 4227.

(8) - Dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Sml. s. 4517.

(9) - Dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Sml. I, s. 6257.

(10) - Min fremhævelse.

(11) - Præmis 23.

(12) - Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly, punkt 25.

(13) - Dom af 17.9.1997, sag C-141/96, Sml. I, s. 5073, præmis 24.

(14) - Nævnt i fodnote 9.

(15) - Se i denne forbindelse før omtalte dom af 10.7.1988, Jeunehomme m.fl. (præmis 16 og 17), af 5.12.1996, Reisdorf (præmis 24), og af 17.9.1997, Langhorst (præmis 17).

(16) - Forslag til afgørelse fra generaladvokat Léger af 27.5.1997, punkt 29 ff.

(17) - Se fodnote 15.

(18) - Forslag til afgørelse fra generaladvokat Sir Gordon Slynn af 31.5.1988 (s. 4534); min fremhævelse.

(19) - Den før omtalte dom i sagen Jeunehomme m.fl. (praemis 17). Se endvidere forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly i sagen Reisdorf, punkt 26: »... medlemsstaterne har ret til som hovedregel at kræve, at afgiftspligtige personer opbevarer originalfakturaen i en af medlemsstaten fastsat periode, saa længe denne periode ikke er gjort saa lang, at det er i strid med proportionalitetsprincippet i den pågældende sag«.

(20) - Se dom af 5.5.1982, sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409, og af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655.

(21) - Min fremhævelse.

(22) - Dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Sml. I, s. 4495.

(23) - Praemis 18.

(24) - Generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse af 1.2.1996, Sml. I, s. 4497, punkt 8; min fremhævelse.

(25) - Før omtalte dom i sagen Jeunehomme m.fl. (praemis 17).

(26) - Se ovenfor i fodnote 9.

(27) - Se ovenfor, punkt 18.

(28) - Artikel 7, stk. 5, i ottende direktiv lyder saaledes: »Naar en tilbagebetaling er opnået på svigagtig eller anden uretmaessig vis, inddriver den i stk. 3 omhandlede kompetente myndighed direkte de uretmaessigt oppebarne beløb samt eventuelle boeder efter den fremgangsmaade, som gælder i den pågældende medlemsstat, med forbehold af bestemmelserne vedrørende gensidig bistand til inddrivning af merværdiafgift.

Ved svigagtig ansøgning, for hvilken der ifølge national lovgivning ikke kan idømmes boede, kan den pågældende medlemsstat i en periode på højst to år efter indgivelse af den svigagtige ansøgning nægte den pågældende afgiftspligtige enhver senere tilbagebetaling. Ved svigagtig ansøgning, for hvilken der er idømt en boede, som ikke er blevet betalt, kan den pågældende medlemsstat suspendere enhver senere tilbagebetaling til den pågældende afgiftspligtige, indtil boeden er blevet betalt.«

(29) - Se ovenfor, punkt 4, 5 og 6.