

|

61996J0361

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 11. juni 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

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - tilbagebetaling af afgiften til afgiftspligtige, der ikke er bosat i medlemsstaten - den afgiftspligtiges forpligtelser - indgivelse af originalfakturaerne eller importdokumenter - medlemsstaternes mulighed for at tillade fremlæggelse af afskrift af fakturaerne eller importdokumenter i tilfælde af tab af originaldokumenterne, som ikke kan tilregnes den afgiftspligtige - lovligt - betingelser

[Raadets direktiv 79/1072, art. 3, litra a)]

2 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - tilbagebetaling af afgiften til afgiftspligtige, der ikke er bosat i medlemsstaten - nødvendige dokumenter for at opnå tilbagebetaling - princippet om forbud mod forskelsbehandling - medlemsstaternes forpligtelse til at anerkende, at de afgiftspligtige, uanset deres etableringssted, kan anvende bevismidler, som ellers alene er tilladt for afgiftspligtige personer, der er etableret paa nationalt område

(EF-traktaten, art. 6; Raadets direktiv 79/1072)

Sammendrag

1 Artikel 3, litra a), i ottende direktiv 79/1072 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet - skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat i sin nationale lovgivning giver mulighed for, at en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten, i tilfaelde af bortkomst af en faktura eller et importdokument, som ikke kan tilregnes vedkommende, dokumenterer sin ret til tilbagebetaling ved fremlaeggelse af en afskrift af fakturaen eller det paagaeldende importdokument, saafremt den transaktion, som ligger til grund for ansogningen om tilbagebetaling, har fundet sted, og saafremt der ikke bestaar risiko for yderligere ansogninger om tilbagebetaling.

Den afledte ret skal overholde de generelle retsprincipper og bl.a. proportionalitetsprincippet. At udelukke en medlemsstats mulighed for at anerkende en ansogning om tilbagebetaling i saerlige tilfaelde er ikke noedvendig for at opnaa det generelle formaal med det ottende direktiv, som er at hindre svig eller afgiftsunddragelse.

2 Saafremt en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, har mulighed for at godtgore sin ret til tilbagebetaling af merværdiafgiften ved at fremlaegge en afskrift eller en fotokopi af fakturaen, naar han har modtaget originaldokumentet, som senere er bortkommet, uden at denne bortkomst kan tilregnes vedkommende, foelger det af princippet om forbud mod forskelsbehandling i traktatens artikel 6, der er gentaget i ottende direktivs femte betragtning, at denne mulighed ogsaa skal indroemmes en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i denne medlemsstat, saafremt den transaktion, som ligger til grund for ansogningen om tilbagebetaling, har fundet sted, og saafremt der ikke bestaar risiko for yderligere ansogninger om tilbagebetaling.

Parter

I sag C-361/96,

angaaende en anmodning, som Finanzgericht Koeln (Tyskland) i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

mod

Bundesamt fuer Finanzen,

"at opnaa en praedjudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 3, litra a), i Raadets ottende direktiv 79/1072/EOEF 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 (EFT L 331, s. 11),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), D.A.O. Edward og J.-P. Puissochet,

generaladvokat: G. Cosmas

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises ved medlem af bestyrelsen for C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, B. Hense, og direktør for Skatte- og Afgiftsafdelingen i C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, K.P. Karig, Frankfurt am Main

- den tyske regering ved afdelingschef E. Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. Grunwald, som befuldmaegtiget,

på grundlag af retsmoderrapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmodet den 15. januar 1998 af Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises ved skatteraadgiver ved C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, H. Morin-Hauser, af den tyske regering ved E. Roeder og af Kommissionen ved J. Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. februar 1998,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 29. august 1996, indgaaet til Domstolen den 12. november 1996, har Finanzgericht Koeln i medfør af EF-traktatens artikel 177 stillet to præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af artikel 3, litra a), i Raadets ottende direktiv 79/1072/EOEF af 6. december 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, herefter »ottende direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises og Bundesamt fuer Finanzen (Forbundsskattekontoret, herefter »Bundesamt«) vedrørende muligheden for, at sagsøgeren i hovedsagen kan godtgøre sin ret til tilbagebetaling af indgaaende merværdiafgift (herefter »moms«) ved at fremlægge en afskrift af den originale faktura, der er bortkommet, uden at dette kan tilregnes sagsøgeren.

Ottende direktiv

3 Ottende direktivs artikel 2 bestemmer følgende:

»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 mervaerdiafgift, som er blevet opkraevet for tjenesteydelser eller loesoere, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig, eller som han er blevet paalagt ved indfoersel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i direktiv 77/388/EOEF, artikel 17, stk. 3, litra a), og b), omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser.«

4 Ottende direktivs artikel 3, litra a), bestemmer foelgende:

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

a) til den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed indgive en ansogning, der svarer til modellen i bilag A, samt de originale fakturaer eller importdokumenter; medlemsstaterne stiller en vejledning til raadighed for ansogerne; denne skal under alle omstaendigheder indeholde de i bilag C anfoerte oplysninger.«

5 Bilag C i ottende direktiv, der benaevnes »Fortegnelse over de oplysninger, som den skriftlige vejledning under alle omstaendigheder skal indeholde«, bestemmer under punkt H foelgende:

»Ansoegningen skal ledsages af originale fakturaer, importdokumenter med angivelse af de mervaerdiafgiftsbeloeb, som ansøgeren har betalt.«

6 Ottende direktivs artikel 7, stk. 3 og 4, bestemmer endelig foelgende:

»3. Den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed paategner [alle] fakturaer og importdokumenter, for at disse ikke skal kunne anvendes ved en ny ansogning, og tilbagesender dem inden en maaned.

4. Afgoerelser om ansogninger om tilbagebetaling skal meddeles inden seks maaneder, efter at disse ansogninger tillige med alle de dokumenter, som i henhold til naervaerende direktiv er noedvendige for at behandle ansogningen, blev indgivet til den i stk. 3 omhandlede kompetente myndighed ...«

Tysk lovgivning

7 § 18, stk. 9, i Umsatzsteuergesetz af 26. november 1979 (den tyske lov om omsaetningsafgift, herefter »UStG«) bestemmer foelgende:

»Som undtagelse fra § 16, stk. 1-4, kan Forbundsfinansministeriet for at lette beskatningsproceduren ved anordning og med Bundesrat's godkendelse indfoere en saerlig procedure for tilbagebetaling af den indgaaende afgift til erhvervsdrivende, der ikke er etableret i indlandet. Det kan herved bestemmes, at den erhvervsdrivende selv maa beregne tilbagebetalingsbeloebet.«

8 Umsatzsteuer-Durchfuerungsverordnung af 21. december 1979 (anordning om gennemfoerelsen af lov om omsaetningsafgift, herefter »UStDV«) fastsaetter en saerlig procedure for tilbagebetaling af indgaaende afgift. Anordningens § 61, stk. 1, bestemmer foelgende:

»Den erhvervsdrivende skal ansoege om tilbagebetaling ved saerlig blanket, der indsendes til Bundesamt fuer Finanzen eller til det i henhold til § 5, stk. 1, nr. 8, andet punktum, i Finanzverwaltungsgesetz (lov om organiseringen af skatte- og afgiftsmyndighederne) angivne skattekontor. Ansoegninger skal indgives inden seks maaneder efter udloebet af det kalenderaar,

hvorunder retten til tilbagebetaling er stiftet. Den erhvervsdrivende skal selv beregne tilbagebetalingen i ansøgningen. Ansøgningen betragtes som et afkald som omhandlet i lovens § 19, stk. 2. Ansøgningen skal vedlægges de originale fakturaer og importdokumenter.«

9 § 163, stk. 1, i Abgabenordnung af 16. marts 1976 (tysk skattelov, herefter »AO«) bestemmer desuden:

»Der kan fastsættes lavere afgifter eller undlades at tage hensyn til beskatningsfaktorer, som forhøjer afgiften, naar det fremgaar, at afgiftens opkrævning i konkrete tilfælde vil være urimelig. Med den afgiftspligtiges samtykke kan det med hensyn til indkomstbeskatningen bestemmes, at visse beskatningsfaktorer, saafremt de indebaerer skatteforhøjelser, foerst tages i betragtning senere, og at visse beskatningsfaktorer, saafremt de indebaerer nedsættelse, forudgaaende tages i betragtning. Afgørelsen om en undtagelsesvis ansættelse kan knyttes til afgiftsansættelsen.«

10 § 155, stk. 6, i AO bestemmer endvidere:

»Bestemmelserne om afgiftsansættelsen finder tilsvarende anvendelse paa afgørelsen om afgiftsgodtgørelsen.«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen

11 Sagsoegeren i hovedsagen er et kapitalsekskab, som har hjemsted i Frankrig. Efter ophævelse af en forhandlerkontrakt indgaaet med Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH (herefter »Union Deutsche«) indgik sagsoegeren i januar 1989 en aftale med sidstnaevnte sekskab, hvorved det forpligtede sig til at betale Union Deutsche 3 500 000 DEM, hvortil kom 490 000 DEM i moms.

12 Originalfakturaen udstedt af Union Deutsche bortkom efter det af sagsoegeren oplyste, som ikke er blevet bestridt, i postbesørgelsen, efter at sagsoegeren havde sendt den til et advokatfirma, som paa sekskabets vegne skulle kræve tilbagebetaling af momsen hos Bundesamt.

13 Sagsoegeren fik herefter af Union Deutsche udfaerdiget en afskrift af originalfakturaen og ansøgte paa grundlag af dette dokument Bundesamt om tilbagebetaling af momsen. Ved afgørelse af 4. marts 1993 udfaerdigede Bundesamt tilbagebetalingsattesten uden at imødekomme denne ansøgning. Sagsoegeren indbragte et søgemaal til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Koeln, som ved dom af 3. juli 1996 frifandt Bundesamt. Sagsoegeren har anfaegtet denne afgørelse ved revisionsanke til Bundesfinanzhof, hvor sagen stadig verserer.

14 Inden afslutningen af proceduren om tilbagebetalingsattesten havde sagsoegeren ogsaa ansøgt Bundesamt om at imødekomme sekskabets ansøgning om tilbagebetaling ved en billighedsforanstaltning som omhandlet i § 163, stk. 1, i AO. Ved nævnte afgørelse af 4. marts 1993 om tilbagebetalingsattesten imødekom Bundesamt heller ikke denne ansøgning under henvisning til, at i henhold til § 61, stk. 1, i UStDV skulle originalfakturaen være vedlagt ansøgningen om tilbagebetalingen. Sagsoegeren indbragte en klage over denne afgørelse ved Bundesministerium der Finanzen (Forbundsfinansministeriet), som ogsaa afviste denne den 17. juni 1994.

15 Sagsoegeren indbragte derfor et søgemaal ved Finanzgericht til prøvelse af Bundesamt's afslag paa at yde sekskabet den ansøgte godtgørelse ved en billighedsforanstaltning som omhandlet i § 163, stk. 1, i AO. Sagsoegeren understregede, at § 61, stk. 1, femte punktum, i UStDV har til formaal at forhindre, at momsen godtgøres flere gange. Sagsoegeren anførte, at flere godtgørelser i denne sag ville være udelukket, idet der ikke bestaar nogen tvivl om, at originalfakturaen ikke er blevet anvendt til at opnaa godtgørelse af momsen. Bundesamt kan nemlig for det foerste let kontrollere, at der ikke er blevet indgivet en anden ansøgning om

godtgoerelse for den samme transaktion til skattemyndighederne, idet en saadan ansogning i henhold til § 61, stk. 1, foerste punktum, i UStDV, skal indgives til »Forbundsfinansministeren eller til det i henhold til § 5, stk. 1, nr. 8, andet punktum, i Finanzverwaltungsgesetz angivne skattekontor«. For det andet kan originalfakturaen ikke laengere fremtidigt anvendes til at opnaa en momsgodtgoerelse, idet der ikke er blevet indgivet ansogning inden for den i § 61, stk. 1, andet punktum, i UStDV fastsatte frist, nemlig inden seks maaneder efter udloebet af det kalenderaar, hvori retten til tilbagebetaling er stiftet. Ifoelge sagsoegeren foreligger der derfor ingen risiko for, at antagelsen af en afskrift af fakturaen foerer til en dobbelt momsgodtgoerelse.

16 Sagsoegeren finder under disse omstaendigheder, at en strikt anvendelse af § 61, stk. 1, femte punktum, i UStDV foerer til en urimelig afgiftsbelastning, som boer aendres ud fra en billighedsvurdering. Sagsoegeren har endvidere anfoert, at en strikt anvendelse af § 61, stk. 1, femte punktum, i UStDV ogsaa vil stride mod proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet, som er fastsat i faellesskabsretten.

17 Bundesamt finder, at en momsgodtgoerelse, der af billighedshensyn er baseret paa en afskrift, vil stride mod lovgivers hensigt med UStDV. Som det fremgaar af § 61, stk. 1, femte punktum, i UStDV, yder fremlaeggelse af originalfakturaen alene sikkerhed for, at momsen ikke godtgoeres flere gange. Bundesamt har desuden understreget, at § 61, stk. 1, femte punktum, i UStDV er i overensstemmelse med ottende direktivs artikel 3.

18 Finanzgericht har desuden anfoert, at Forbundsfinansministeriet som begrundelse for sin afgoerelse henviste til, at artikel 3, litra a), i ottende direktiv ikke indeholder hjemmel for at undtage fra forpligtelsen til at vedlaegge ansogningen om tilbagebetaling originalfakturaen, ikke en gang af billighedshensyn, saafremt bortkomsten af originalen ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person, som ansoger om tilbagebetaling.

19 Den nationale ret anfoerer, at i henhold til en bogstavsfortolkning af artikel 3, litra a), i ottende direktiv er fremlaeggelsen af originaldokumenterne et ubetinget krav, som ikke under nogen omstaendigheder kan fraviges. En saadan fortolkning er i overensstemmelse med formaalet med artikel 3, litra a), nemlig at forhindre, at der uretmaessigt kan opnaas momsgodtgoelser flere gange. Ifoelge den nationale ret bestaar der en oegtet risiko herfor ved ansogninger om tilbagebetaling, der indgives af erhvervsdrivende, der er etableret i en anden medlemsstat. Finanzgericht henviser herved til, at forpligtelsen i artikel 7, stk. 3, i ottende direktiv, som paahviler den kompetente myndighed, til at paategne alle fakturaer og importdokumenter, for at disse ikke skal kunne anvendes ved en ny ansogning, samt forpligtelsen i artikel 7, stk. 4, til at traeffe afgoerelser om ansogninger om tilbagebetaling inden seks maaneder efter indgivelsen af de fornoedne dokumenter, synes at vise, at tilbagebetalingsproceduren bevidst er blevet udformet som en forenklet procedure, i forbindelse med hvilken der laegges stoerre vaegt paa en hurtig og sikker sagsbehandling end paa et materielt rigtigt resultat.

20 Den nationale ret rejser imidlertid spoergsmaalet, om en saadan fortolkning af artikel 3, litra a), i ottende direktiv ikke vil stride mod princippet om momsens neutralitet, som er naevnt i direktivets anden betragtning, samt princippet om forbud mod forskelsbehandling, der er fastsat saavel i EF-traktatens artikel 95 som i direktivets femte betragtning, for saa vidt som en erhvervsdrivende, der er etableret i Tyskland, og som har modtaget en originalfaktura, der senere er bortkommet, uden at denne bortkomst kan tilregnes ham, kan fradrage den indgaaende moms, hvis han fremlaegger en afskrift eller en fotokopi af fakturaen, og saaledes opnaa en afgoerelse, der hviler paa billighedshensyn, paa grundlag af det beloeb, der er angivet paa afskriften eller fotokopien.

21 Ifoelge Finanzgericht er det derfor muligt, at artikel 3, litra a), i ottende direktiv skal fortolkes saaledes, at bestemmelsen angiver minimumsregler i forbindelse med retten til tilbagebetaling af moms, men indroemmer medlemsstaterne et skoen med hensyn til betingelserne for stiftelse af denne ret og navnlig med hensyn til mulighederne for at bevise den. Enten kraever bestemmelsen som udgangspunkt indgivelse af originaldokumenter, men tillader medlemsstaterne at goere

undtagelser i saerlige situationer, navnlig som i denne sag, naar bortkomsten af originaldokumentet ikke kan tilregnes en erhvervsdrivende, der er etableret i en anden medlemsstat; eller ogsaa kraever bestemmelsen, at der tages hensyn til afskrifter, naar, som i denne sag, afslaget paa at tage dem i betragtning stiller en erhvervsdrivende, der er etableret i en anden medlemsstat, daarlignere end en erhvervsdrivende, der er etableret i den paagaeldende medlemsstat.

22 Den nationale ret anfoerer endelig, at denne sag er snaevent forbundet med Reisdorf-sagen, som vedroerer spoergsmaalet om, hvorvidt retten til fradrag for indgaaende moms, som er betalt af en erhvervsdrivende, der er etableret i den paagaeldende medlemsstat, afhaenger af besiddelsen af originaldokumentet, hvilken sag paa forelaeggelsestidspunktet verserede for Domstolen (dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Sml. I, s. 6257).

23 Finanzgericht besluttede paa dette grundlag at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»1) Indebaerer artikel 3, litra a), i Raadets ottende direktiv af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (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 fremlaegge en afskrift af fakturaen eller importdokumentet?

2) Saafremt det foerste spoergsmaal besvares benaegtende: Foelger det af det i henhold til faelleskabsretten gaeldende forbud mod forskelsbehandling og af princippet om omsaetningsafgiftens 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 fremlaegge en afskrift af fakturaen eller importdokumentet?»

Foerste spoergsmaal

24 Det bemaerkes foerst, at artikel 3, litra a), i ottende direktiv udtrykkeligt bestemmer, at for at modtage tilbagebetaling af indgaaende moms skal enhver afgiftspligtig person, som ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, »indgive en ansogning ... samt de originale fakturaer eller importdokumenter«. Direktivets bilag C, som indeholder fortegnelsen over de oplysninger, som under alle omstaendigheder skal indeholdes i den skriftlige vejledning, som medlemsstaterne stiller til de afgiftspligtiges personers raadighed, der ansøger om tilbagebetaling, bekræfter under punkt H, at »ansogningen skal ledsages af originale fakturaer eller importdokumenter med angivelse af de merværdiafgiftsbeløb, som ansøgeren har betalt«.

25 Forpligtelsen til at vedlaegge ansogningen om tilbagebetaling originaldokumentet fremgaar ogsaa af artikel 7, stk. 3, i ottende direktiv, hvorefter »den ... kompetente myndighed paategner [alle] fakturaer og importdokumenter, for at disse ikke skal kunne anvendes ved en ny ansogning ...«.

26 Det fremgaar af de foregaaende bestemmelser, at en ansogning om tilbagebetaling, som i henhold til ottende direktiv indgives af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, principielt skal vaere ledsaget af de originale fakturaer eller importdokumenter med angivelse af de momsbeløb, som kraeves tilbagebetalt.

27 Det bemaerkes dernaest, at de naevnte bestemmelser i ottende direktiv adskiller sig fra artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), der saedvanligvis, som

Domstolen har fastslaaet i naevnte dom i Reisdorf-sagen, praemis 22, for udoevelse af fradragsretten kraever, at den afgiftspligtige er i besiddelse af den originale faktura eller det dokument, der ifoelge kriterier fastsat af den paagaeldende medlemsstat kan anses for et tilsvarende dokument.

28 Denne forskellige udformning er i overensstemmelse med det generelle formaal med ottende direktiv, som i henhold til sjette betragtning er at undgaa »visse former for svig og unddragelse«, samt formaalet med isaer direktivets artikel 7, stk. 3, nemlig at undgaa, at en erhvervsdrivende, som ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, kan anvende fakturaen eller importdokumentet til andre ansøegninger om tilbagebetaling.

29 Det bemaerkes dog, at ottende direktivs artikel 3, litra a), ikke kan fortolkes saaledes, at bestemmelsen udelukker muligheden for, at en medlemsstat kan imoedekomme en saadan ansøegning om tilbagebetaling i saerlige tilfaelde, naar der ikke bestaar tvivl om, at den transaktion, som ligger til grund for ansøegningen om tilbagebetaling, har fundet sted, naar bortkomsten af fakturaen eller importdokumentet ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person, og naar det er godtgjort, at der henset til omstaendighederne ikke bestaar nogen risiko for yderligere ansøegninger om tilbagebetaling.

30 Det fremgaar saaledes af Domstolens praksis, at den afledte ret skal overholde de generelle retsprincipper og bl.a. proportionalitetsprincippet (jf. herved dom af 5.7.1977, sag 114/76, Bela-Muehle, Sml. s. 1211, praemis 5, 6 og 7). I denne sag findes det imidlertid ikke noedvendigt for at hindre svig eller afgiftsunddragelse at udelukke den ovenfor naevnte mulighed.

31 Det foerste spoergsmaal maa derfor besvares saaledes, at artikel 3, litra a), i ottende direktiv skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat i sin nationale lovgivning giver mulighed for, at en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten, i tilfaelde af bortkomst af en faktura eller et importdokument, som ikke kan tilregnes vedkommende, dokumenterer sin ret til tilbagebetaling ved at fremlaegge en afskrift af fakturaen eller det paagaeldende importdokument, saafremt den transaktion, som ligger til grund for ansøegningen om tilbagebetaling, har fundet sted, og saafremt der ikke bestaar risiko for yderligere ansøegninger om tilbagebetaling.

Andet spoergsmaal

32 Den nationale ret oensker med det andet spoergsmaal naermere bestemt oplyst, om det foelger af princippet om forbud mod forskelsbehandling og om momsens neutralitet, at saafremt en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, har mulighed for at godtgoere sin ret til tilbagebetaling af momsen ved at fremlaegge en afskrift eller en fotokopi af fakturaen, naar vedkommende har modtaget originaldokumentet, som senere er bortkommet, uden bortkomsten kan tilregnes den afgiftspligtige person, skal denne mulighed ogsaa indroemmes en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten.

33 Det bemaerkes, at det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at en erhvervsdrivende, der er etableret i Tyskland, naar han har modtaget den originale faktura, som senere er bortkommet, uden at bortkomsten kan tilregnes ham, kan fradrage den indgaaende moms, hvis han fremlaegger en afskrift eller en fotokopi af fakturaen, og kan opnaa en afgoerelse, der hviler paa billighedshensyn, paa grundlag af det beloeb, der er angivet paa afskriften eller fotokopien.

34 Det bemaerkes desuden, at i overensstemmelse med princippet om forbud mod forskelsbehandling i traktatens artikel 6 angives det udtrykkeligt i ottende direktivs femte betragtning, at direktivet »ikke [maa] medfoere, at afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i«. I henhold til fast retspraksis kan forskelsbehandling dog kun bestaa i, at der paa sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes paa forskellige situationer (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-

279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, praemis 30).

35 Den tyske regering har herved anfoert, at det forhold, at der ikke kan undtages fra forpligtelsen til at vedlaegge originaldokumentet ved en ikke tilregnelig bortkomst af naevnte dokument, er begrundet i, at der bestaar risiko for svigagtig anvendelse af uoriginale dokumenter ved ansøegninger om tilbagebetaling af moms, som indgives af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, og hvis regnskabs- og forretningsfoerelse, modsat hvad der gaelder for afgiftspligtige personer, som er etableret i staten, ikke kan kontrolleres af de kompetente myndigheder, og med hensyn til hvilke behandlingen af anmodninger om administrativ bistand mellem medlemsstaterne normalt er langvarig og lidet effektiv.

36 Det bemaerkes, at disse grunde ikke under nogen omstaendigheder kan begrunde en behandling af de afgiftspligtige personer, der er forskellig alt efter, om disse er eller ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, naar den transaktion, der ligger til grund for ansøegningen om tilbagebetaling, har fundet sted, naar bortkomsten af fakturaen eller importdokumentet ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person, og naar der ikke bestaar risiko for yderligere ansøegninger om tilbagebetaling.

37 Da det i dette tilfaelde foelger af princippet om forbud mod forskelsbehandling, at en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, skal have mulighed for at godtgoere sin ret til tilbagebetaling af momsen ved at fremlaegge en afskrift eller en fotokopi af fakturaen paa de samme vilkaar, som en afgiftspligtig person, som er etableret i naevnte stat, findes det unoedvendigt at behandle det andet spoergsmaal for saa vidt angaar princippet om momsens neutralitet.

38 Det andet spoergsmaal maa derfor besvares saaledes, at saafremt en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, har mulighed for at godtgoere sin ret til tilbagebetaling af momsen ved at fremlaegge en afskrift eller en fotokopi af fakturaen, naar han har modtaget originaldokumentet, som derefter er bortkommet, uden at bortkomsten kan tilregnes vedkommende, foelger det af princippet om forbud mod forskelsbehandling i traktatens artikel 6, som er gentaget i ottende direktivs femte betragtning, at denne mulighed ogsaa skal indroemmes en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i denne medlemsstat, saafremt den transaktion, som ligger til grund for ansøegningen om tilbagebetaling, har fundet sted, og saafremt der ikke bestaar risiko for yderligere ansøegninger om tilbagebetaling.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

39 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Finanzgericht Koeln ved kendelse af 29. august 1996, for ret:

1) Artikel 3, litra a), i Raadets ottende direktiv 79/1072/EOEF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - foranstaltninger til tilbagebetaling af mervaerdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstat i sin nationale lovgivning giver mulighed for, at en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i medlemsstaten, i tilfaelde af bortkomst af en faktura eller et importdokument, som ikke kan tilregnes vedkommende, dokumenterer sin ret til tilbagebetaling ved fremlaeggelse af en afskrift af fakturaen eller det paagaeldende importdokument, saafremt den transaktion, som ligger til grund for ansogningen om tilbagebetaling, har fundet sted, og saafremt der ikke bestaar risiko for yderligere ansogninger om tilbagebetaling.

2) Saafremt en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, har mulighed for at godtgoere sin ret til tilbagebetaling af mervaerdiafgiften ved at fremlaegge en afskrift eller en fotokopi af fakturaen, naar vedkommende har modtaget originaldokumentet, som senere er bortkommet, uden at denne bortkomst kan tilregnes den afgiftspligtige person, foelger det af princippet om forbud mod forskelsbehandling i EF-traktatens artikel 6, der er gentaget i femte betragtning til direktiv 79/1072, at denne mulighed ogsaa skal indroemmes en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i denne medlemsstat, saafremt den transaktion, som ligger til grund for ansogningen om tilbagebetaling, har fundet sted, og saafremt der ikke bestaar risiko for yderligere ansogninger om tilbagebetaling.