

|

61996J0361

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 11 juni 1998. - Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises tegen Bundesamt für Finanzen. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Finanzgericht Köln - Duitsland. - Belasting over toegevoegde waarde - Uitlegging van artikel 3, sub a, van de Achtste BTW-richtlijn (79/1072/EEG) - Verplichting voor niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige bij verzoek om teruggaaf van belasting originelen van facturen of invoerdocumenten te voegen - Mogelijkheid duplicaat bij te voegen bij verlies van origineel buiten schuld van belastingplichtige. - Zaak C-361/96.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-03495

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1 Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Teruggaaf van belasting aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen - Verplichtingen van belastingplichtige - Overlegging van originele facturen of invoerdocumenten - Mogelijkheid voor lidstaten om bij verlies van origineel buiten schuld van belastingplichtige overlegging van duplicaat van facturen of invoerdocumenten te aanvaarden - Toelaatbaarheid - Voorwaarden

(Richtlijn 79/1072 van de Raad, art. 3, sub a)

2 Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Teruggaaf van belasting aan niet in binnenland gevestigde belastingplichtigen - Voor teruggaaf over te leggen documenten - Non-discriminatiebeginsel - Verplichting van lidstaten om voor belastingplichtigen, ongeacht hun plaats van vestiging, bewijsmiddelen toe te staan die enkel voor op nationaal grondgebied gevestigde belastingplichtigen zijn toegelaten

(EG-Verdrag, art. 6; richtlijn 79/1072 van de Raad)

Samenvatting

3 Artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn (79/1072) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, moet aldus worden uitgelegd, dat het niet eraan in de weg staat, dat een lidstaat in zijn intern recht een niet in deze lidstaat gevestigde belastingplichtige de mogelijkheid biedt om, ingeval een factuur of invoerdocument buiten zijn schuld is zoekgeraakt, zijn recht op teruggaaf te bewijzen door overlegging van een duplicaat van de factuur of het invoerdocument, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.

Het afgeleide recht moet de algemene rechtsbeginselen en met name het evenredigheidsbeginsel in acht nemen. De uitsluiting van de mogelijkheid voor een lidstaat om in dergelijke uitzonderlijke gevallen een verzoek om teruggaaf in te willigen is niet noodzakelijk ter bereiking van het door de Achtste richtlijn nagestreefde algemene doel om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

4 Indien een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige zijn recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde kan bewijzen door overlegging van een duplicaat of fotokopie van de factuur wanneer hij het origineel heeft ontvangen en vervolgens buiten zijn schuld is kwijtgeraakt, verlangt het in artikel 6 van het Verdrag neergelegde en in de vijfde overweging van de considerans van de Achtste richtlijn (79/1072) in herinnering gebrachte non-discriminatiebeginsel, dat deze mogelijkheid ook wordt geboden aan de niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.

Partijen

In zaak C-361/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Finanzgericht Köln (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

en

Bundesamt für Finanzen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), D. A. O. Edward en J.-P. Puissochet, rechters,

advocaat-generaal: G. Cosmas

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, vertegenwoordigd door B. Hense, bestuurslid van C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, en K. P. Karig, directeur van de afdeling belastingen van C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, te Frankfurt am Main,

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

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

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, vertegenwoordigd door H. Morin-Hauser, fiscaal adviseur bij C & L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG; de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 15 januari 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 februari 1998,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 29 augustus 1996, ingekomen bij het Hof op 12 november daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Köln krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: "Achtste richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in een geding tussen de *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises* en het Bundesamt für Finanzen (hierna: "Bundesamt") over de mogelijkheid van verzoekster in het hoofdgeding om door overlegging van een duplicaat van de buiten haar schuld zoek geraakte originele factuur haar recht op teruggaaf te bewijzen van de in eerdere handelsfasen betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "voorbelasting").

De Achtste richtlijn

3 Artikel 2 van de Achtste richtlijn bepaalt:

"Elke lidstaat geeft aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de hierna volgende artikelen gestelde voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel

ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voor zover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van richtlijn 77/388/EEG of de dienstverrichtingen bedoeld in artikel 1, sub b."

4 Artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn bepaalt:

"Een belastingplichtige als bedoeld in artikel 2, die geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het binnenland te zijn gelegen, moet, om teruggaaf te verkrijgen:

a) bij de in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst een verzoek indienen, opgemaakt overeenkomstig het in bijlage A opgenomen model en vergezeld van de originele facturen of invoerdocumenten. De lidstaten stellen een toelichting ter beschikking van de aanvrager, die in elk geval de in bijlage C aangegeven minimaal te verstrekken informatie moet bevatten."

5 Punt H van bijlage C van de Achtste richtlijn ("In de toelichting minimaal te verstrekken informatie") luidt:

"Het verzoek moet vergezeld gaan van de originelen van de facturen of invoerdocumenten, waarin de bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde zijn vermeld welke ten laste van de aanvrager zijn gekomen."

6 Ten slotte bepaalt artikel 7, leden 3 en 4, van de Achtste richtlijn:

"3. De in artikel 9, eerste alinea, bedoelde bevoegde dienst plaatst zijn visum op elke factuur en elk invoerdocument, opdat deze stukken niet meer voor een ander verzoek kunnen worden gebruikt, en zendt ze binnen een maand terug.

4. Van de beslissingen over verzoeken om teruggaaf moet mededeling worden gedaan binnen zes maanden nadat de betreffende verzoeken, vergezeld van alle documenten die volgens deze richtlijn voor het onderzoek van de verzoeken nodig zijn, bij de in lid 3 bedoelde bevoegde dienst zijn ingediend. (...)"

De Duitse wetgeving

7 § 18, lid 9, van het Umsatzsteuergesetz van 26 november 1979 (hierna: "UStG") bepaalt:

"Ter vereenvoudiging van de belastingprocedure kan de bondsminister van Financiën met toestemming van de Bondsraad voor de teruggaaf van voorbelasting aan niet in het binnenland gevestigde ondernemers, in afwijking van § 16 en van de leden 1 tot en met 4, bij besluit een bijzondere procedure vaststellen. Daarbij kan worden bepaald, dat de ondernemer de teruggaaf zelf moet berekenen."

8 Bedoelde bijzondere procedure voor de teruggaaf van voorbelasting is geregeld in de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung van 21 december 1979 (hierna: "UStDV"). § 61, lid 1, daarvan bepaalt:

"De ondernemer moet op een daartoe bestemd formulier bij het Bundesamt für Finanzen of bij het krachtens § 5, lid 1, sub 8, tweede zin, van het Finanzverwaltungsgesetz aangewezen belastingkantoor om teruggaaf verzoeken. Het verzoek moet worden ingediend binnen zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. In het verzoek moet de ondernemer de teruggaaf zelf berekenen. Het verzoek geldt als afstand in de zin van § 19, lid 2, van de wet. Het verzoek om teruggaaf moet vergezeld gaan van de originele facturen en invoerdocumenten."

9 § 163, lid 1, van de Abgabenordnung van 16 maart 1976 (hierna: "AO") bepaalt voorts:

"Belastingen kunnen lager worden vastgesteld en bepaalde elementen die tot verhoging leiden, kunnen bij de vaststelling van belastingen buiten beschouwing worden gelaten, wanneer de inning van de belasting in het concrete geval onbillijk zou zijn. Met toestemming van de belastingplichtige kan bij de inkomstenbelasting worden toegestaan, dat bepaalde elementen, voor zover zij tot hogere belasting leiden, bij de vaststelling van de belasting eerst op een later tijdstip en, voor zover zij tot lagere belasting leiden, reeds op een eerder tijdstip in aanmerking worden genomen. De beschikking over de afwijkende vaststelling kan met de vaststelling van de belasting worden verbonden."

10 § 155, lid 6, AO preciseert:

"De bepalingen betreffende de vaststelling van belasting zijn van overeenkomstige toepassing op de vaststelling van de teruggaaf van belasting."

De feiten van het hoofdgeding

11 Verzoekster in het hoofdgeding is een in Frankrijk gevestigde kapitaalvennootschap. Nadat zij een met Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH (hierna: "UDL") gesloten concessie-overeenkomst had opgezegd, kwam zij in januari 1989 met UDL overeen haar een bedrag van 3,5 miljoen DM te betalen, vermeerderd met 490 000 DM aan BTW.

12 Volgens de onweersproken verklaring van verzoekster in het hoofdgeding ging het origineel van de door UDL opgemaakte factuur verloren bij de verzending per post aan een advocatenkantoor dat van verzoekster opdracht had gekregen het verzoek om teruggaaf van de BTW bij het Bundesamt in te dienen.

13 Verzoekster in het hoofdgeding liet UDL daarom een duplicaat van de originele factuur opmaken en verzocht het Bundesamt op basis van dit document om teruggaaf van de BTW. Het Bundesamt wees dit verzoek bij beschikking van 4 maart 1993 af. Van deze beschikking ging verzoekster in het hoofdgeding in beroep bij het Finanzgericht Köln, dat het beroep bij vonnis van 3 juli 1996 verwierp. Verzoekster in het hoofdgeding verzocht om verlof tot "Revision" van dit vonnis bij het Bundesfinanzhof, waarbij de zaak thans aanhangig is.

14 Nog vóór het einde van de procedure over vorenbedoelde teruggaafbeschikking had verzoekster in het hoofdgeding het Bundesamt tevens verzocht, haar de gewenste teruggaaf toe te staan bij wege van billijkheidsmaatregel in de zin van § 163, lid 1, AO. Omdat het van oordeel was, dat ingevolge § 61, lid 1, UStDV het origineel van de factuur bij het verzoek om teruggaaf moest zijn gevoegd, wees het Bundesamt bij zijn beschikking van 4 maart 1993 ook dit verzoek af. Tegen deze beslissing tekende verzoekster bezwaar aan bij het Bondsministerie van Financiën, dat het op 7 juni 1994 eveneens afwees.

15 Daarop heeft verzoekster in het hoofdgeding bij het Finanzgericht beroep ingesteld tegen de weigering van het Bundesamt haar de gewenste terugbetaling toe te staan bij wege van billijkheidsmaatregel in de zin van § 163, lid 1, AO. Zij beklemtoont, dat § 61, lid 1, vijfde zin, UStDV beoogt meervoudige BTW-teruggaaf te voorkomen. In casu is een dergelijke meervoudige teruggaaf evenwel uitgesloten, daar het buiten twijfel staat, dat het origineel van de factuur niet is gebruikt om BTW-teruggaaf te verkrijgen. In de eerste plaats kan het Bundesamt immers gemakkelijk nagaan, dat bij de belastingdienst geen tweede verzoek om teruggaaf over dezelfde handeling is ingediend, daar een dergelijk verzoek ingevolge § 61, lid 1, eerste zin, UStDV moet worden ingediend "bij het Bundesamt für Finanzen of bij het krachtens § 5, lid 1, sub 8, tweede zin, van het Finanzverwaltungsgesetz aangewezen belastingkantoor". In de tweede plaats kan het origineel in de toekomst niet meer worden gebruikt om BTW-teruggaaf te verkrijgen, daar geen

verzoek is ingediend binnen de bij § 61, lid 1, tweede zin, UStDV gestelde termijn, te weten zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Volgens verzoekster in het hoofdgeding bestaat er derhalve geen enkel gevaar, dat de BTW bij inaanmerkingneming van het duplicaat tweemaal zou worden teruggegeven.

16 In deze omstandigheden, aldus verzoekster in het hoofdgeding, zou strikte toepassing van § 61, lid 1, vijfde zin, UStDV een overdreven strengheid zijn, die langs de weg van de billijkheid moet worden gecorrigeerd. Strikte toepassing van § 61, lid 1, vijfde zin, UStDV zou voorts ook in strijd zijn met de in het gemeenschapsrecht neergelegde beginselen van evenredigheid en neutraliteit van de BTW.

17 Het Bundesamt acht een om billijkheidsredenen op een duplicaat gebaseerde BTW-teruggaaf in strijd met de wil van de auteurs van de UStDV. Blijkens § 61, lid 1, vijfde zin, UStDV kan een eventuele meervoudige BTW-teruggaaf enkel met zekerheid worden uitgesloten wanneer het origineel van de factuur wordt overgelegd. Verder wijst het Bundesamt erop, dat § 61, lid 1, vijfde zin, UStDV overeenkomt met artikel 3 van de Achtste richtlijn.

18 Het Finanzgericht merkt overigens op, dat het Bondsministerie van Financiën zijn afwijzende beschikking heeft gebaseerd op het feit dat artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn geen enkele afwijking toestaat van de verplichting het origineel van de factuur bij het verzoek om teruggaaf te voegen, ook niet om billijkheidsredenen wanneer het origineel buiten de schuld van de belanghebbende verloren is gegaan.

19 De verwijzende rechter wijst erop, dat bij een letterlijke uitlegging van artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn het overleggen van de originele stukken een absolute voorwaarde is, waarvan in geen enkele situatie kan worden afgeweken. Een dergelijke uitlegging strookt met het oogmerk van artikel 3, sub a, te weten te voorkomen dat BTW ten onrechte meermaals wordt teruggegeven. Dat risico is groter bij verzoeken om teruggaaf van in een andere lidstaat gevestigde ondernemers. De verplichting voor de bevoegde dienst om overeenkomstig artikel 7, lid 3, van de Achtste richtlijn zijn visum op elke factuur en elk invoerdocument te plaatsen, opdat deze stukken niet meer voor een ander verzoek kunnen worden gebruikt, en de in artikel 7, lid 4, genoemde verplichting om binnen zes maanden nadat de vereiste stukken zijn ingediend, over het verzoek om teruggaaf te beslissen, doen veronderstellen dat de teruggaafprocedure doelbewust als een vereenvoudigde procedure is opgezet, waarbij meer belang wordt gehecht aan een snelle en zekere toepassing dan aan een objectief juist resultaat.

20 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af, of deze uitlegging van artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn zich verdraagt met het in de tweede overweging van de considerans van deze richtlijn omschreven beginsel van neutraliteit van de BTW, en met het in artikel 95 EG-Verdrag en de vijfde overweging van de considerans van de richtlijn neergelegde non-discriminatiebeginsel, voor zover een in Duitsland gevestigd ondernemer die het origineel van een factuur buiten zijn schuld is kwijtgeraakt, de voorbelasting kan aftrekken op vertoon van een duplicaat of een fotokopie van de factuur en aldus profiteert van een billijkheidsregeling op basis van het op het duplicaat of de fotokopie vermelde bedrag.

21 Volgens het Finanzgericht is het dus mogelijk dat artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het de basisregels betreffende het recht op BTW-teruggaaf bepaalt, waarbij de lidstaten evenwel een beoordelingsmarge wordt gelaten met betrekking tot de voorwaarden voor het ontstaan van dit recht en in het bijzonder de mogelijke bewijsmiddelen; of dat het de overlegging van de originele stukken als algemene regel stelt, doch de lidstaten toestaat in bijzondere omstandigheden daarvan af te wijken, met name wanneer, zoals in casu, het origineel buiten de schuld van de in een andere lidstaat gevestigde ondernemer is zoekgeraakt; of nog, dat het verlangt dat duplicaten in aanmerking worden genomen wanneer, zoals in casu, door de weigering om ze in aanmerking te nemen, de in een andere lidstaat gevestigde ondernemer zou worden benadeeld ten opzichte van een in het binnenland gevestigde

ondernemer.

22 Ten slotte wijst de verwijzende rechter erop, dat de onderhavige zaak nauw verwant is aan de - op het tijdstip van verwijzing bij het Hof aanhangige - zaak Reisdorf (arrest van 5 december 1996, C-85/95, Jurispr. blz. I-6257), waarin het ging om de vraag of het bezit van het originele document voorwaarde is om de door een in het binnenland gevestigde ondernemer betaalde voorbelasting te kunnen aftrekken.

23 In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vragen gesteld:

"1) Staat artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting eraan in de weg, dat de lidstaten in hun intern recht een in artikel 2 van de richtlijn bedoelde belastingplichtige de mogelijkheid bieden om ingeval een factuur of invoerdocument buiten zijn schuld is zoekgeraakt, zijn recht op teruggaaf te bewijzen door overlegging van een duplicaat van de factuur of het invoerdocument?"

2) Zo neen, volgt dan uit het gemeenschapsrechtelijke discriminatieverbod en uit het beginsel van neutraliteit van de omzetbelasting, dat een in artikel 2 van de Achtste richtlijn bedoelde belastingplichtige, ingeval de in artikel 3, sub a, genoemde facturen of invoerdocumenten buiten zijn schuld zijn zoekgeraakt, zijn recht op teruggaaf kan bewijzen door overlegging van een duplicaat van de factuur of van het invoerdocument?"

De eerste vraag

24 Om te beginnen zij opgemerkt, dat artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn uitdrukkelijk bepaalt, dat een niet in de betrokken lidstaat gevestigde belastingplichtige, om teruggaaf van de voorbelasting te verkrijgen, "een verzoek [moet] indienen, (...) vergezeld van de originele facturen of invoerdocumenten". Punt H van bijlage C bij deze richtlijn, waarin wordt bepaald welke informatie minimaal moet worden verstrekt in de toelichting die de lidstaten ter beschikking stellen van de belastingplichtige die om teruggaaf verzoekt, bevestigt dat "het verzoek moet vergezeld gaan van de originelen van de facturen of invoerdocumenten, waarin de bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde zijn vermeld welke ten laste van de aanvrager zijn gekomen".

25 De verplichting het originele document bij het verzoek om teruggaaf te voegen, blijkt ook uit artikel 7, lid 3, van de Achtste richtlijn, volgens hetwelk "de (...) bevoegde dienst zijn visum plaatst op elke factuur en elk invoerdocument, opdat deze stukken niet meer voor een ander verzoek kunnen worden gebruikt".

26 Blijkens voormelde bepalingen moet het verzoek om teruggaaf dat, overeenkomstig de Achtste richtlijn, door een niet in de betrokken lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt ingediend, in beginsel vergezeld gaan van de originelen van de facturen of invoerdocumenten waarin de BTW-bedragen zijn vermeld waarvan om teruggaaf wordt verzocht.

27 Genoemde bepalingen van de Achtste richtlijn verschillen van de artikelen 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), die, zoals het Hof in het arrest Reisdorf (reeds aangehaald, punt 22) heeft verklaard, de uitoefening van het recht op aftrek normaliter afhankelijk stellen van het bezit van het origineel van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria, kan worden geacht als zodanig dienst te doen.

28 Dit verschil in formulering strookt met het in de zesde overweging van de considerans genoemde algemene oogmerk van de Achtste richtlijn "bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking" te bestrijden, en in het bijzonder met het oogmerk van artikel 7, lid 3, van deze richtlijn, te weten te voorkomen dat een niet in de betrokken lidstaat gevestigd ondernemer de factuur of het invoerdocument nogmaals kan gebruiken voor andere verzoeken om teruggaaf.

29 Artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn kan evenwel niet aldus worden uitgelegd, dat het uitsluit dat een lidstaat een verzoek om teruggaaf kan inwilligen in het bijzondere geval waarin de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, zonder twijfel plaats heeft gehad, de factuur of het invoerdocument buiten de schuld van de belastingplichtige is zoekgeraakt en vaststaat dat er, gelet op de omstandigheden, geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.

30 Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers, dat het afgeleide recht de algemene rechtsbeginselen en met name het evenredigheidsbeginsel in acht moet nemen (zie, in die zin, arrest van 5 juli 1977, Bela-Mühle, 114/76, Jurispr. blz. 1211, punten 5-7). De uitsluiting van die mogelijkheid nu is in dit geval niet noodzakelijk om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

31 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het niet eraan in de weg staat, dat een lidstaat in zijn intern recht een niet in deze lidstaat gevestigde belastingplichtige de mogelijkheid biedt om, ingeval een factuur of invoerdocument buiten zijn schuld is zoekgeraakt, zijn recht op teruggaaf te bewijzen door overlegging van een duplicaat van de factuur of het invoerdocument, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.

De tweede vraag

32 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of indien een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige zijn recht op BTW-teruggaaf kan bewijzen door overlegging van een duplicaat of fotokopie van de factuur, wanneer hij het origineel heeft ontvangen en vervolgens buiten zijn schuld is kwijtgeraakt, het discriminatieverbod en het beginsel van neutraliteit van de BTW verlangen, dat die mogelijkheid ook wordt geboden aan de niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige.

33 Volgens de verwijzingsbeschikking kan een in Duitsland gevestigde ondernemer die het origineel van de factuur heeft ontvangen en vervolgens buiten zijn schuld is kwijtgeraakt, de voorbelasting aftrekken op vertoon van een duplicaat of fotokopie van de factuur en aldus profiteren van een billijkheidsregeling op basis van het op het duplicaat of de fotokopie vermelde bedrag.

34 Overeenkomstig het in artikel 6 van het Verdrag neergelegde non-discriminatiebeginsel wordt er in de vijfde overweging van de considerans van de Achtste richtlijn uitdrukkelijk aan herinnerd, dat die richtlijn "er niet toe mag leiden dat belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang van de lidstaat waar zij zijn gevestigd". Volgens vaste rechtspraak is er evenwel slechts

sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties dan wel dezelfde regel op verschillende situaties (zie, met name, arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 30).

35 De Duitse regering betoogt, dat de onmogelijkheid af te wijken van de verplichting het originele stuk bij te voegen, ingeval dit origineel buiten eigen schuld is zoekgeraakt, haar rechtvaardiging vindt in het risico van misbruik van niet originele stukken bij verzoeken om BTW-teruggaaf door niet in de betrokken lidstaat gevestigde belastingplichtigen, omdat hun boekhouding en beheer, anders dan bij aldaar gevestigde belastingplichtigen, niet door de bevoegde diensten kunnen worden gecontroleerd en omdat de afhandeling van verzoeken om administratieve bijstand tussen de lidstaten over het algemeen veel tijd vergt en weinig doeltreffend is.

36 Deze redenen kunnen geenszins een verschillende behandeling van de belastingplichtigen rechtvaardigen naargelang zij al dan niet in de betrokken lidstaat zijn gevestigd, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, plaats heeft gehad, de factuur of het uitvoerdocument buiten de schuld van de belastingplichtige is zoekgeraakt en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.

37 Aangezien het non-discriminatiebeginsel in een dergelijke situatie verlangt, dat een niet in de betrokken lidstaat gevestigde belastingplichtige zijn recht op BTW-teruggaaf kan bewijzen door overlegging van een duplicaat of fotokopie van de factuur onder dezelfde voorwaarden als een aldaar gevestigde belastingplichtige, behoeft de tweede vraag niet vanuit het oogpunt van het beginsel van neutraliteit van de BTW te worden onderzocht.

38 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat indien een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige zijn recht op BTW-teruggaaf kan bewijzen door overlegging van een duplicaat of fotokopie van de factuur wanneer hij het origineel heeft ontvangen en vervolgens buiten zijn schuld is kwijtgeraakt, het in artikel 6 van het Verdrag neergelegde en in de vijfde overweging van de considerans van de Achtste richtlijn in herinnering gebrachte non-discriminatiebeginsel verlangt, dat deze mogelijkheid ook wordt geboden aan de niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

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

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Finanzgericht Köln bij beschikking van 29 augustus 1996 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 3, sub a, van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland

gevestigde belastingplichtigen, moet aldus worden uitgelegd, dat het niet eraan in de weg staat, dat een lidstaat in zijn intern recht een niet in deze lidstaat gevestigde belastingplichtige de mogelijkheid biedt om, ingeval een factuur of invoerdocument buiten zijn schuld is zoekgeraakt, zijn recht op teruggaaf te bewijzen door overlegging van een duplicaat van de factuur of het invoerdocument, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.

2) Indien een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige zijn recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde kan bewijzen door overlegging van een duplicaat of fotokopie van de factuur wanneer hij het origineel heeft ontvangen en vervolgens buiten zijn schuld is kwijtgeraakt, verlangt het in artikel 6 van het Verdrag neergelegde en in de vijfde overweging van de considerans van de Achtste richtlijn (79/1072) in herinnering gebrachte non-discriminatiebeginsel, dat deze mogelijkheid ook wordt geboden aan de niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat.