

|

61996J0361

Domstolens dom (femte avdelningen) den 11 juni 1998. - Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises mot Bundesamt für Finanzen. - Begäran om förhandsavgörande: Finanzgericht Köln - Tyskland. - Mervärdesskatt - Tolkning av artikel 3 a i åttonde direktivet 79/1072/EEG - Skyldighet för en skattskyldig som inte är etablerad i staten att bifoga fakturan eller införselhandlingarna i original till ansökan om återbetalning av skatt - Möjlighet att bifoga ett duplikat för det fall originalet har gått förlorat, vilket inte kan tillskrivas den skattskyldige. - Mål C-361/96.

Rättsfallssamling 1998 s. I-03495

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1 Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium - Den skattskyldiges skyldigheter - Fakturorna och införselhandlingarna i original skall inlämnas - Möjlighet för medlemsstaterna att tillåta att ett duplikat av fakturan eller införselhandlingarna bifogas för det fall originalet har gått förlorat, vilket inte kan tillskrivas den skattskyldige - Tillåtlighet - Villkor

(Rådets direktiv nr 79/1072, artikel 3 a)

2 Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium - Handlingar som skall inges för att erhålla återbetalning - Icke-diskrimineringsprincipen - Medlemsstaternas skyldighet att ge skattskyldiga möjlighet, oberoende av på vilken ort de är etablerade, att använda sig av bevismedel som endast medges i fråga om skattskyldiga som är etablerade inom medlemsstatens territorium

(EG-fördraget, artikel 6; rådets direktiv nr 79/1072)

Sammanfattning

3 Artikel 3 a i åttonde direktivet 79/1072/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till en skattskyldig som inte är etablerad i statens territorium - skall tolkas på så sätt att den inte hindrar att en medlemsstat i sitt inhemska rättssystem ger en skattskyldig person som inte är etablerad i medlemsstaten möjlighet att, vid förlust av en faktura eller importhandling som inte kan tillskrivas denne, styrka sin rätt till återbetalning genom att förete ett duplikat av ifrågavarande faktura eller importhandling, då den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum och då det inte föreligger någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.

De allmänna rättsprinciperna, bland annat proportionalitetsprincipen, skall iakttagas i sekundärrätten. Det är emellertid inte nödvändigt att utesluta möjligheten för en medlemsstat att bifalla en sådan ansökan om återbetalning i sådana undantagsfall för att uppnå det allmänna syftet med det åttonde direktivet, vilket är att förhindra bedrägeri eller skatteflykt.

4 Då en skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat har möjlighet att styrka en rätt till återbetalning av mervärdesskatt genom att förete ett duplikat eller en kopia av fakturan, då originalet har kommit till handa och sedan har gått förlorat utan att detta kan tillskrivas denne, krävs i enlighet med icke-diskrimineringsprincipen i artikel 6 i EG-fördraget, vilket upprepas i femte övervägandet i åttonde direktivet 79/1072, att denna möjlighet även skall ges den skattskyldige som inte är etablerad i medlemsstaten, då den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum och då det inte föreligger någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.

Parter

I mål C-361/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Finanzgericht Köln (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises

och

Bundesamt für Finanzen,

">angående tolkningen av artikel 3 a i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till de skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida (referent), D.A.O. Edward och J.-P. Puissochet,

generaladvokat: G. Cosmas,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, genom styrelseledamoten B. Hense, C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, och avdelningschefen K.P. Karig, avdelningen för skattefrågor, C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, Frankfurt am Main,

- Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren J. Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 15 januari 1998 av: Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, företrätt av skatterådgivaren H. Morin-Hauser, C&L Treuhand-Vereinigung Deutsche Revision AG, Tysklands regering, företrädd av E. Röder och kommissionen, företrädd av J. Grunwald,

och efter att den 12 februari 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Finanzgericht Köln har genom beslut av den 29 augusti 1996, som inkom till domstolen den 12 november samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställt två frågor om tolkningen av artikel 3 a i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, nedan kallat åttonde direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i samband med tvisten mellan Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises och Bundesamt für Finanzen (förbundsskattemyndigheten, nedan kallat Bundesamt), angående huruvida sökanden i målet vid den nationella domstolen har möjlighet att styrka sin rätt till återbetalning av överskjutande mervärdesskatt genom uppvisande av kopia av den faktura i original som har försvunnit, då detta inte kan tillskrivas denna.

ttonde direktivet

3 I artikel 2 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

"Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i

artikel 17.3 a och b i direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av sådana tjänster som avses i artikel 1 b."

4 I artikel 3 a i åttonde direktivet preciseras följande:

"För att komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna i det landets territorium göra följande:

a) Till den behöriga myndighet som avses i artikel 9 första stycket lämna en ansökan utformad enligt den förlaga som ingår i bilaga A samt bifoga fakturor eller importhandlingar i original. Medlemsstaterna skall tillhandahålla sökandena skriftliga upplysningar som i vart fall skall innehålla de uppgifter som anges i bilaga C."

5 I bilaga C i åttonde direktivet, som benämns "Förteckning över de uppgifter som anvisningarna under alla förhållanden skall innehålla", anges i punkt H att

"Ansökan skall åtföljas av originalen till fakturorna eller de importhandlingar som visar det mervärdesskattebelopp som sökanden erlagt."

6 Slutligen föreskrivs följande i artikel 7.3 och 7.4 i åttonde direktivet:

"3. Den behöriga myndighet som avses i första [stycket] i artikel 9 skall stämpla varje faktura eller införselhandling för att förhindra att de används för ytterligare ansökan och skall återlämna dem inom en månad.

4. Beslut i anledning av ansökan om återbetalning skall meddelas inom sex månader från den dag då ansökan, åtföljd av alla nödvändiga handlingar som krävs enligt detta direktiv för behandling av ansökan, lämnats till den behöriga myndighet som avses i punkt 3 ..."

Tysk lagstiftning

7 I artikel 18.9 i Umsatzsteuergesetz av den 26 november 1979 (tysk lag om omsättningskatt, nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

"Förbundsekonoministeriet kan med undantag från artikel 16 och artikel 18.1-4 för att förenkla beskattningsförfarandet, genom förordning och med godkännande av Bundesrat, underställa återbetalning av överskjutande skatt till de företagare som inte är etablerade i den stat där skatten uppbärs ett särskilt förfarande. Det är möjligt att i samband med detta föreskriva att företagaren själv skall beräkna det belopp som skall återbetalas."

8 I Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung av den 21 december 1979 (förordning om tillämpning av lagen om omsättningskatt, nedan kallad UStDV) föreskrivs om det särskilda förfarandet för återbetalning av överskjutande skatt. I artikel 61.1 föreskrivs följande:

"Företagaren skall ansöka om återbetalning hos Bundesamt für Finanzen eller hos den enligt artikel 5.1 punkt 8 andra meningen i Finanzverwaltungsgesetz (lag om administration av skatter och avgifter) behöriga skattemyndigheten med användande av ett officiellt formulär avsett för detta ändamål. Ansökan skall lämnas in inom sex månader efter att det kalenderår under vilket anspråket på återbetalning har uppkommit har löpt till ända. Företagaren skall i ansökan själv beräkna det belopp som skall återbetalas. Ansökan skall anses innebära att man avstår från anspråk i den mening som avses i artikel 19.2 i lagen. Fakturorna och införselhandlingarna i original skall bifogas ansökan."

9 I artikel 163.1 i Abgabenordnung av den 16 mars 1976 (tysk skattelagstiftning, nedan kallad AO) föreskrivs dessutom följande:

"Det är möjligt att fastställa skatteuttaget till ett lägre belopp eller att inte beakta enstaka handlingar som gäller som beräkningsunderlag, vilka skulle öka skatteuttaget, då det i det enskilda fallet skulle vara oskäligt att uppbära skatten. Det är möjligt att med den skattskyldiga personens godkännande medge att enstaka handlingar som gäller som beräkningsunderlag vad avser fastställande av inkomstskatt, för det fall de leder till att skatteuttaget ökar, beaktas först vid ett senare tillfälle och att de beaktas vid ett tidigare tillfälle för det fall de leder till att skatteuttaget minskar. Beslutet avseende undantag kan sammanfalla med beslutet avseende fastställelse av skatt."

10 I artikel 155.6 i AO preciseras följande:

"De bestämmelser som avser fastställelse av skatt är analogt tillämpliga på beslut avseende återbetalning av skatt".

Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen

11 Sökanden i målet vid den nationella domstolen är en kapitalassociation med säte i Frankrike. Efter det att det avtal som hade slutits med Union Deutsche Lebensmittelwerke GmbH (nedan kallat Union Deutsche) hade sagts upp ingick sökanden i målet vid den nationella domstolen i januari 1989 ett avtal med Union Deutsche enligt vilket det åtog sig att betala ett belopp om 3 500 000 DM, jämte ett belopp om 490 000 DM för mervärdesskatt, till denna.

12 Enligt det påstående som framfördes av sökanden i målet vid den nationella domstolen som inte har bestridits förlorade postverket den faktura i original som hade ställts ut av Union Deutsche då den sändes till en advokatbyrå som hade anlåtats av sökanden för att begära återbetalning av mervärdesskatt vid Bundesamt.

13 Sökanden i målet vid den nationella domstolen lät således Union Deutsche upprätta ett duplikat av den ursprungliga fakturan och ansökte med stöd av denna handling om återbetalning av mervärdesskatt vid Bundesamt. Genom beslut av den 4 mars 1993 upprättade Bundesamt meddelandet om återbetalning utan att bifalla ansökan. Sökanden i målet vid den nationella domstolen väckte talan mot detta beslut vid Finanzgericht Köln vilken genom dom av den 3 juli 1996 ogillade talan med motiveringen att den saknade grund. Sökanden i målet vid den nationella domstolen överklagade denna dom vid Bundesfinanzhof vid vilken målet för närvarande är anhängigt.

14 Sökanden i målet vid den nationella domstolen begärde även före det att förfarandet avseende meddelandet om återbetalning hade avslutats att Bundesfinanzhof med stöd av skälighetsprincipen i den mening som avses i artikel 163.1 i AO skulle bevilja sökanden den återbetalning som man hade ansökt om. Bundesamt beviljade inte heller denna ansökan i det ovannämnda beslutet av den 4 mars 1993 om meddelandet om återbetalning, då den ansåg att i enlighet med artikel 61.1 i UStDV skulle fakturan i original bifogas ansökan om återbetalning. Sökanden anförde klagomål mot detta beslut vid Bundesministerium der Finanzen (förbundsekonoministeriet) som den 7 juni 1994 också avslog detta.

15 Sökanden i målet vid den nationella domstolen väckte således talan vid Finanzgericht mot att Bundesamt nekade denna återbetalning som man hade ansökt om med stöd av skälighetsprincipen i den mening som avses i artikel 163.1 i AO. Den underströk att artikel 61.1 femte meningen i UStDV är avsedd att undvika att mervärdesskatten återbetalas flera gånger. Risker för att återbetalningen görs flera gånger är i detta fall utesluten, då det inte föreligger någon tvekan om att fakturan i original inte har använts för att erhålla återbetalning av

mervärdesskatten. Bundesamt hade för det första på ett enkelt sätt kunnat kontrollera huruvida skattemyndigheten hade tagit emot en andra ansökan om återbetalning avseende samma transaktion, då en sådan ansökan i enlighet med artikel 61.1 första meningen i UStDV skulle ha lämnats in till "Bundesamt für Finanzen eller till den skattemyndighet som avses i artikel 5.1 punkt 8 andra meningen i Finanzverwaltungsgesetz". Originalen kan för det andra inte längre användas i framtiden för återbetalning av mervärdesskatt, eftersom en ansökan inte hade inlämnats inom den tidsfrist som anges i artikel 61 andra meningen i UStDV, det vill säga inom sex månader efter det kalenderår under vilket anspråket på återbetalning har uppkommit. Enligt sökanden i målet vid den nationella domstolen förelåg det således inte någon risk för att den omständigheten att kopian beaktades skulle leda till att mervärdesskatten skulle komma att återbetalas två gånger.

16 Sökanden i målet vid den nationella domstolen anser under dessa omständigheter att en restriktiv tillämpning av artikel 61.1 femte meningen i UStDV skulle leda till en överdriven stelhet som bör rättas till genom tillämpning av skälighetsprincipen. En restriktiv tillämpning av artikel 61.1 femte meningen i UStDV skulle för övrigt strida mot proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskatteneutralitet vilka båda är en del av gemenskapsrätten.

17 Bundesamt anser att återbetalning av mervärdesskatt som i enlighet med skälighetsprincipen sker med stöd av en kopia strider mot lagstiftarens avsikt. Såsom det framgår av artikel 61.1 femte meningen i UStDV är det endast då fakturan i original inlämnas som det är möjligt att med säkerhet utesluta att mervärdesskatten återbetalas flera gånger. Bundesamt har för övrigt understrukit att artikel 61.1 femte meningen i UStDV motsvarar artikel 3 i åttonde direktivet.

18 Finanzgericht har vidare påpekat att förbundsministeriet för ekonomi har grundat beslutet att avslå ansökan på den omständigheten att artikel 3 a i åttonde direktivet inte gör det möjligt att göra undantag från skyldigheten att bifoga fakturan i original till ansökan om återbetalning ens av skälighetsskäl i fall då förlusten av originalet inte kan tillskrivas den skattskyldige som ansöker om återbetalning.

19 Den hänskjutande domstolen har påpekat att enligt en bokstavstolkning av artikel 3 a i åttonde direktivet är den omständigheten att originalhandlingarna företes ett absolut villkor från vilket det inte under några omständigheter kan göras undantag. En sådan tolkning överensstämmer med syftet med artikel 3 a, vilket är att undvika att mervärdesskatten i strid med lagen återbetalas flera gånger. Risker för detta är emellertid större då det är fråga om en ansökan om återbetalning som inlämnas av företagare som är etablerade i en annan medlemsstat. Finanzgericht har i detta avseende understrukit att den behöriga myndighetens skyldighet att i enlighet med artikel 7.3 i åttonde direktivet stämpla varje faktura eller införselbevis för att förhindra att de används för ytterligare ansökan samt att i enlighet med artikel 7.4 besluta i anledning av ansökan om återbetalning inom sex månader från den dag då ansökan åtföljd av alla nödvändiga handlingar inlämnas, tyder på att återbetalningsförfarandet medvetet har utformats som ett förenklat förfarande och att kravet på att verkställigheten sker på ett skyndsamt och säkert sätt väger tyngre än det villkor som avser den omständigheten att resultatet är rättvist objektivt sett.

20 Den hänskjutande domstolen har likväl ställt frågan om en sådan tolkning av artikel 3 a i åttonde direktivet strider mot principen om mervärdesskatteneutralitet i andra övervägandet i nämnda direktiv, samt mot icke-diskrimineringsprincipen som nämns i såväl artikel 95 i EG-fördraget som i femte övervägandet i detta direktiv, eftersom - då det är fråga om att en faktura i original har sänts till en företagare etablerad i Tyskland och senare har gått förlorad utan att detta kan tillskrivas denne - företagaren kan dra av den överskjutande mervärdesskatten genom att förete ett duplikat eller en kopia av fakturan och på så sätt få betalning i enlighet med skälighetsprincipen enligt det belopp som anges på duplikatet eller kopian.

21 Det är enligt Finanzgericht därför möjligt att artikel 3 a i åttonde direktivet skall tolkas antingen på så sätt att den innehåller de grundläggande bestämmelserna om rätt till återbetalning av mervärdesskatt och att medlemsstaterna lämnas ett utrymme för bedömning vad avser villkoren

för att denna rätt skall uppkomma och i synnerhet vilka bevismedel som kan användas eller att den såsom en allmän regel föreskriver att originalhandlingarna skall företas, men att medlemsstaterna har möjlighet att tillåta avvikelser i undantagsfall, bland annat då, som i förevarande fall, förlusten av originalet inte kan tillskrivas den företagare som är etablerad i en annan medlemsstat, eller att den föreskriver att duplikaten skall beaktas, då som i förevarande fall vägran att beakta dessa missgynnar den företagare som är etablerad i en annan medlemsstat i förhållande till en företagare som är etablerad i ifrågavarande medlemsstat.

22 Den hänskjutande domstolen har slutligen påpekat att förevarande mål har en stark anknytning till målet *Reisdorf*, vilket vid ifrågavarande tidpunkt var anhängigt vid domstolen, med avseende på frågan om rätten till avdrag för den överskjutande skatt som har betalats av en företagare etablerad i den berörda medlemsstaten förutsätter innehav av originalfaktura (dom av den 5 december 1996 i mål C-85/95, REG 1996, s. I-6257).

23 Finanzgericht beslutade att under dessa omständigheter förklara målet vilande och att ställa domstolen följande tolkningsfrågor:

"1) Innebär artikel 3 a i rådets åttonde direktiv av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (åttonde direktivet) ett hinder för en medlemsstat att i sin inhemska lagstiftning ge möjlighet för en skattskyldig person som avses i artikel 2 i direktivet att, vid förlust av en faktura eller importhandling som inte beror på honom, istället styrka sin rätt till återbetalning genom att förete ett duplikat av denna faktura eller importhandling?"

2) Om svaret på den första frågan är nekande: Följer det av den gemenskapsrättsliga icke-diskrimineringsprincipen och principen om omsättningsskatteneutralitet att en skattskyldig person som avses i artikel 2 i åttonde direktivet vid förlust av en faktura eller importhandling, som avses i artikel 3 a, som inte beror på honom, i stället kan styrka sin rätt till återbetalning genom att förete ett duplikat av denna faktura eller importhandling?"

Den första frågan

24 Det skall först påpekas att det i artikel 3 a i åttonde direktivet uttryckligen föreskrivs att för att komma i fråga för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt skall varje skattskyldig person som inte är etablerad i ifrågavarande medlemsstat "lämna en ansökan ... samt bifoga fakturor eller importhandlingar i original." I punkt H i bilaga C i ovannämnda direktiv, vilken innehåller den förteckning över de uppgifter som de anvisningar som medlemsstaterna ger de skattskyldiga personer som ansöker om återbetalning under alla förhållanden skall innehålla, bekräftas att "[a]nsökan skall åtföljas av originalen till fakturorna eller de importhandlingar som visar det mervärdesskattebelopp som sökanden erlagt."

25 Skyldigheten att bifoga originalhandlingarna till ansökan om återbetalning följer även av artikel 7.3 i åttonde direktivet, enligt vilken "[d]en behöriga myndighet[en] skall stämpla varje faktura eller införselhandling för att förhindra att de används för ytterligare ansökan ...".

26 Det följer av ovannämnda bestämmelser att en ansökan om återbetalning, som en skattskyldig person som inte är etablerad i den berörda medlemsstaten har ingett i enlighet med åttonde direktivet, i princip skall åtföljas av de original till fakturorna eller införselhandlingar som uppger det mervärdesskattebelopp som ansökan om återbetalning avser.

27 Det skall vidare påpekas att ovannämnda bestämmelser i åttonde direktivet skiljer sig från artiklarna 18.1 a och 22.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1), enligt vilka, såsom domstolen fastställde i den i punkt 22 nämnda domen i målet

Reisdorf, rätten till avdrag normalt förutsätter att vederbörande innehar fakturan, eller den handling som i enlighet med de kriterier som tillämpas av den ifrågavarande medlemsstaten anses motsvara denna, i original.

28 Denna skillnad i avfattning överensstämmer med det allmänna syftet med det åttonde direktivet, som anges i det sjätte övervägandet, vilket är att förhindra "olika former av skatteflykt eller skatteundandragande" samt med det syfte som i synnerhet eftersträvas genom artikel 7.3 i nämnda direktiv, vilket är att hindra att en företagare som inte är etablerad i ifrågavarande medlemsstat använder fakturan eller införselhandlingen för ytterligare ansökan om återbetalning.

29 Artikel 3 a i åttonde direktivet kan emellertid inte tolkas på så sätt att den utesluter möjligheten för en medlemsstat att bifalla en sådan ansökan om återbetalning i undantagsfall då det varken föreligger någon tveksamhet om att den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum eller om att förlusten av fakturan eller införselhandlingen inte kan tillskrivas den skattskyldige och då det kan fastställas att det med beaktande av omständigheterna inte finns någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.

30 Det följer av domstolens rättspraxis att de allmänna rättsprinciperna, bland annat proportionalitetsprincipen, skall iakttas i sekundärrätten (se i detta avseende dom av den 5 juli 1977 i mål 114/76, Bela-Mühle, REG 1977, s. 1211, punkt 5-7). Det är i detta fall emellertid inte nödvändigt att utesluta detta för att förhindra bedrägeri eller skatteflykt.

31 Således skall den första frågan besvaras på så sätt att artikel 3 a i åttonde direktivet skall tolkas på så sätt att den inte hindrar att en medlemsstat i sitt inhemska rättssystem ger en skattskyldig person som inte är etablerad i medlemsstaten möjlighet att, vid förlust av en faktura eller importhandling som inte kan tillskrivas denne, styrka sin rätt till återbetalning genom att förete ett duplikat av denna faktura eller importhandling, då den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum och då det inte föreligger någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.

Den andra frågan

32 Den hänskjutande domstolen önskar med den andra frågan i huvudsak få uppgift om huruvida icke-diskrimineringsprincipen och principen om mervärdesskatteneutralitet kräver att då en skattskyldig person som är etablerad i en medlemsstat har möjlighet att - då en faktura i original som har kommit denne tillhanda senare har förlorats, vilket inte kan tillskrivas denne - styrka sin rätt till återbetalning genom att förete ett duplikat eller en kopia av denna faktura, skall även den skattskyldiga person som inte är etablerad i denna medlemsstat ges en sådan möjlighet.

33 Det skall påpekas att enligt beslutet om hänskjutande kan, i fall då fakturan i original har kommit en företagare etablerad i Tyskland tillhanda och sedan har gått förlorad utan att detta kan tillskrivas denne, denna företagare dra av den överskjutande mervärdesskatten genom att förete ett duplikat eller kopia av fakturan och på så sätt få återbetalning i enlighet med skälighetsprincipen på grundval av det belopp som anges på duplikatet eller kopian.

34 Det skall vidare understrykas att i enlighet med icke-diskrimineringsprincipen i artikel 6 i EG-fördraget anges uttryckligen i femte övervägandet i åttonde direktivet att nämnda direktiv "inte [får] leda till olika behandling av skattskyldiga personer beroende på vilken medlemsstats territorium de är etablerade inom". Enligt en fast rättspraxis kan emellertid diskriminering endast bestå av en tillämpning av olika regler i jämförbara situationer eller av samma regel i olika situationer (se i synnerhet dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 30).

35 Den tyska regeringen har i detta avseende gjort gällande att den omständigheten att det är omöjligt att göra undantag från skyldigheten att bifoga originalhandlingarna för det fall att detta

original går förlorat utan att vederbörande har visat prov på vårdslöshet är befogad med anledning av risken för att handlingar som inte är originalhandlingar missbrukas vid ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som inlämnas av skattskyldiga som inte är etablerade i ifrågavarande medlemsstat, vilkas räkenskaper och förvaltning de behöriga myndigheterna, till skillnad från vad avser de skattskyldiga personer som är etablerade där, inte kan kontrollera och då handläggningstiden för begäran om assistans mellan medlemsstaterna i allmänhet är lång och handläggningen ineffektiv.

36 Sådana skäl kan under alla omständigheter inte berättiga att skattskyldiga personer behandlas på olika sätt beroende på om de är etablerade i ifrågavarande medlemsstat, då den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum och då förlusten av fakturan eller införselhandlingen inte kan tillskrivas den skattskyldige och då det inte föreligger någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.

37 Eftersom det i enlighet med icke-diskrimineringsprincipen i en sådan situation krävs att en skattskyldig person som inte är etablerad i den ifrågavarande medlemsstaten har möjlighet att styrka att denne har rätt till återbetalning av mervärdesskatt genom att förete ett duplikat eller en kopia av fakturan på samma villkor som en skattskyldig som är etablerad i den medlemsstaten, är det inte nödvändigt att granska den andra frågan i förhållande till principen om mervärdesskatteneutralitet.

38 Därför skall den andra frågan besvaras på så sätt att då en skattskyldig som är etablerad i den ifrågavarande medlemsstaten har möjlighet att styrka en rätt till återbetalning av mervärdesskatt genom att förete ett duplikat eller en kopia av fakturan, då originalet har kommit denne tillhanda och sedan har gått förlorat utan att detta kan tillskrivas denne, krävs i enlighet med icke-diskrimineringsprincipen i artikel 6 i EG-fördraget, vilket upprepas i femte övervägandet i åttonde direktivet, att denna möjlighet även skall ges den skattskyldige som inte är etablerad i medlemsstaten, då den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum och då det inte föreligger någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

39 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 29 augusti 1996 ställts av Finanzgericht Köln -
följande dom:

40 Artikel 3 a i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, skall tolkas på så sätt att den inte hindrar att en medlemsstat i sitt inhemska rättssystem ger en skattskyldig som inte är etablerad i medlemsstaten möjlighet att, vid förlust av en faktura eller importhandling som inte kan tillskrivas denne, styrka sin rätt till återbetalning genom att förete ett duplikat av denna faktura eller importhandling, då den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum och då det inte föreligger någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.

41 Då en skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat har möjlighet att styrka en rätt till återbetalning av mervärdesskatt genom att förete ett duplikat eller en kopia av fakturan, då originalet har kommit denne tillhanda och sedan har gått förlorat utan att detta kan tillskrivas denne, krävs i enlighet med icke-diskrimineringsprincipen i artikel 6 i EG-fördraget, vilket upprepas i femte övervägandet i åttonde direktivet 79/1072 att denna möjlighet även skall ges den skattskyldige som inte är etablerad i medlemsstaten, då den transaktion som ligger till grund för ansökan om återbetalning har ägt rum och då det inte föreligger någon risk för att ytterligare ansökan om återbetalning kommer att inlämnas senare.