FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 11. juli 1996 *

1. Fakturaen fungerer som den afgørende dokumentation for køb og salg i henhold til Det fælles merværdiafgiftssystem. En tysk ret har forelagt nogle vigtige præjudicielle spørgsmål om definition af momsfakturaen og om, hvorvidt en afgiftspligtig person, der ønsker at foretage fradrag, kan fritages for at fremlægge fakturaen.

I — Den retlige baggrund og de faktiske omstændigheder

De relevante fællesskabsretlige og nationale bestemmelser

2. De forelagte spørgsmål giver anledning til en række overvejelser vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) [1]. Da det omtvistede afgiftsår i den nationale sag er 1988, vil jeg kun omtale de bestemmelser, der var fastsat i den oprindelige udgave af det sjette direktiv, selv om de alle nu — med nogle ændringer — er blevet videreført [2].

3. Afsnit XI i det sjette direktiv har titlen »Fradrag«. Artikel 17 har overskriften: »Fradragsrettens indtræden og omfang«. Artikel 17, stk. 1, bestemmer, at fradragsretten »indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«. Efter artikel 17, stk. 2, litra a), er en afgiftspligtig person berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage »den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person«, forudsat at disse goder og tjenesteydelser »anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«.

1 — EFT L 145, s. 1.

2 — Jf. Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

* Originalsprog: engelsk.

4. Artikel 18 i det sjette direktiv har overskriften »Fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten«. Artikel 18, stk. 1, litra a), indeholder følgende bestemmelse:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.«

I artikel 18, stk. 2, er bl. a. beskrevet, hvorledes fradraget skal foretages, og i artikel 18, stk. 3, er fastsat følgende bestemmelse:

»Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.«

5. Artikel 22 er den ene af to artikler i afsnit XIII om »Forpligtelser for betalingspligtige personer«. Den har overskriften »Forpligtelser ved indenlandsk virksomhed«. Stk. 3 har følgende ordlyd:

»a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og opbevare en kopi af samtlige udstedte dokumenter.

Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet.

b) Fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser.

c) Medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.«

Endvidere indeholder artikel 22, stk. 8, følgende bestemmelse:

»Med forbehold af de bestemmelser, der skal vedtages i medfør af artikel 17, stk. 4, kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig« [3].

6. Det sjette direktiv blev gennemført i Tyskland ved Umsatzsteuergesetz (momslov, herefter »UStG«). I henhold til § 15, stk. 1, nr. 1, i UStG kan en afgiftspligtig person som indgående afgift fradrage den afgift, som skal være anført separat, på fakturaer, der er udfærdiget i henhold til § 14, for så vidt angår leverancer og andre tjenesteydelser leveret til den afgiftspligtige persons virksomhed af andre leverandører. I henhold til § 14, stk. 4, er en faktura et dokument, hvormed en leverandør eller en tredjemand på leverandørens vegne afregner med modtageren af varerne eller tjenesteydelserne for en leverance eller anden tjenesteydelse, uanset hvorledes dette dokument er beskrevet i forretningsforholdet. Den nationale ret oplyser, at tyske domstole har fast praksis for, at udfærdigelse og overgivelse af fakturaen er den materielle betingelse for, om der er ret til fradrag af den indgående afgift.

3 — Artikel 17, stk. 4, i det sjette direktiv er en særlig bestemmelse, der tillader medlemsstaterne at indføre forskellige regler vedrørende »kapitalgoder«.

Sagens behandling for den nationale ret

7. I 1988 lod sagsøgeren, appellanten i hovedsagen, (herefter »sagsøgeren«) indrette forretningslokaler i en af ham ejet ejendom. Derefter udlejede han disse lokaler til et supermarked. Sagsøgeren, der gav afkald på afgiftsfritagelse i medfør af § 4, stk. 12, litra a), i UStG, anmodede om fradrag for indgående afgift i forbindelse med omkostningerne ved forretningslokalernes etablering.

8. Under en særlig momskontrol, der blev udført af Finanzamt Köln-West (sagsøgte i hovedsagen, herefter »sagsøgte«), blev sagsøgeren opfordret til at fremlægge originalfakturaer for de beløb, for hvilke der var anmodet om fradrag for indgående afgift. Sagsøgeren fremlagde dog kun fakturaer i kopi af mellemregninger med hovedentreprenøren, og sagsøgte nedsatte derfor fradraget for den indgående moms. Efter at sagsøgeren uden held havde klaget over denne nedsættelse, indbragte han sagen for Finanzgericht, der udtalte, at sagsøgeren trods rettens opfordring til at fremlægge de originale fakturaer, der »efter sagsøgerens egne oplysninger fandtes og var tilgængelige«, ikke havde godtgjort, at betingelserne for fradrag af den indgående afgift i overensstemmelse med § 15, stk. 1, nr. 1, i UStG var opfyldt.

9. Sagsøgeren udtalte under sagen for første gang, at denne afgørelse bestrides, og at der

ikke var tale om, at han ikke var villig til at fremskaffe originalen, men at originalfakturaen faktisk var blevet fremlagt for de nationale afgiftsmyndigheder. Han anførte dog, at fakturaen var gået tabt inden den særlige momskontrol — grunden hertil blev dog ikke fuldt klarlagt — og endvidere, at en såkaldt »samlefaktura« var blevet fremlagt for Finanzgericht. Som svar herpå gjorde repræsentanten for den tyske regering opmærksom på, at Bundesfinanzhof (den tyske forbundsskatteret) kun behandler sager om retlige spørgsmål, og at de faktiske omstændigheder bedømmes af Finanzgericht. Han udtalte, og jeg er enig heri, at den foreliggende sag skal bedømmes på baggrund af de faktiske omstændigheder, der er fastlagt og gengivet i forelæggelseskendelsen. Efter min opfattelse kan Domstolen i hvert fald give en besvarelse, der af den nationale domstol kan anvendes både på de retlige og de faktiske omstændigheder.

10. Sagsøgeren indbragte sagen for Bundesfinanzhof (herefter »den nationale ret«). Den nationale ret understreger (under henvisning til Finanzgericht's afgørelse), at i henhold til UStG, § 14, stk. 1, kan »kun det dokument, som en leverandør af varer eller tjenesteydelser fremsender til modtageren af varerne eller tjenesteydelserne med henblik på afregning, anses som en faktura«. Kun den originale faktura, der af leverandøren sendes til modtageren, kan anses for »et dokument, der kan tjene som bevis for ret til fradrag af indgående afgift«. Den adskiller sig fra andre fakturaer »ved, at den fremstår som unik og ikke kan forveksles med duplikata, afskrifter eller fakturakopier«. Efter den nationale rets opfattelse »er det kun muligt at dispensere fra kravet om fremlæggelse af en originalfaktura, såfremt denne er gået tabt eller ikke aldeles omgående kan fremskaffes«. I så fald kan det bevis, der kræves til støtte for kravet om fradrag, også føres på anden måde, f.eks. ved fakturakopier. Den nationale ret udtaler, at da sagsøgeren i dette tilfælde ikke har gjort gældende, at fakturaerne er gået tabt, bør han formelt anses for ikke at have fremlagt nødvendig dokumentation for, at hans krav på fradrag af indgående afgift er berettiget. Som anført i punkt 9, gør sagsøgeren nu gældende, at fakturaerne er gået tabt. Den nationale ret udtaler dog, at dens afgørelse afhænger af, om det i henhold til national lovgivning kan kræves, at originalfaktura fremlægges som bevis. Den er af den opfattelse, at denne afgørelse giver anledning til spørgsmål om fællesskabsretten, da udøvelsen af fradragsretten er fastlagt i artikel 18 i det sjette direktiv.

11. Den nationale ret har derfor besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Betyder 'faktura' i artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388/EØF udelukkende det originale, dvs. det oprindelige afregningsdokument, eller forstås ved faktura tillige gennemslag, afskrifter eller fotokopier?

2) Indebærer begrebet 'i besiddelse af' i artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388/EØF, at den afgiftspligtige til

enhver tid skal være i stand til at fremlægge fakturaen for afgiftsmyndighederne?

3) Fortabes fradragsretten for indgående moms ifølge artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv 77/388/EØF, såfremt den afgiftspligtige ikke længere er 'i besiddelse af' en faktura?«

II — Indlæg for Domstolen

12. Der er indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren, den franske regering, den tyske regering, den græske regering, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Kommissionen, som alle ligeledes, bortset fra Det Forenede Kongerige, har afgivet mundtlige indlæg.

III — Gennemgang af spørgsmålene

Formaliteten

13. Sagsøgeren anfører, at eftersom artikel 22, stk. 3, litra c), i det sjette direktiv udtrykkelig indeholder den bestemmelse, at det er medlemsstaterne, der er ansvarlige for at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura, og at, såfremt den nationale ret finder, at Tyskland ikke har opfyldt sine forpligtelser korrekt i denne henseende, burde den selv udfylde dette ikke-lovregulerede område i stedet for at forelægge præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkning for Domstolen. Jeg er ikke enig heri. Det er Domstolens faste praksis, at »retten til at bestemme, hvilke spørgsmål der skal forelægges Domstolen ... alene tilkommer den nationale retsinstans« [4]. Endvidere er der i medfør af traktatens artikel 177 indført »et direkte samarbejde mellem Domstolen og de nationale retsinstanser inden for rammerne af en procedure, som ikke har karakter af tvistemål, og hvor parterne ikke kan gribe ind i sagsbehandlingen, under hvilken de alene opfordres til at udtale sig« [5]. Domstolen gør sig ikke, bortset fra i særlige tilfælde, som f.eks. hvis tvisten er konstrueret, »overvejelser med hensyn til de omstændigheder, der har givet de nationale retsinstanser anledning til at forelægge Domstolen de pågældende spørgsmål, og hvorunder de vil anvende den fællesskabsretlige bestemmelse, som de har anmodet Domstolen om at fortolke« [6].

14. De spørgsmål, der er forelagt, vedrører rækkevidden af betingelserne i medfør af artikel 18, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv

4 — Dom af 9.12.1965, sag 44/65, Singer, Sml. 1965-1968, s. 137, org. ref.: Rec. s. 1191.

5 — Dom af 9.1.1994, sag C-364/92, SAT Fluggesellschaft, Sml. I, s. 43, præmis 9.

6 — Dom af 7.3.1996, sag C-118/94, Associazione Italiana per il World Wildlife Fund m.fl., Sml. I, s. 1223, præmis 14.

med hensyn til »være i besiddelse af« en »faktura« som forudsætning for at udøve fradragsretten, og vedrører derfor helt klart spørgsmål om den korrekte fortolkning af denne bestemmelse, hvilket udtrykkeligt påhviler Domstolen i medfør af traktatens artikel 177. Jeg er af den opfattelse, at Domstolen er kompetent til at besvare spørgsmålene, og at den bør besvare de i denne sag forelagte spørgsmål, der alle vedrører fortolkningen af fællesskabsretten.

Gennemgang af det første spørgsmål

15. Sagsøgeren anfører, at selv om en faktura udgør et vigtigt bevis for at kunne udøve fradragsretten, kan den fortsatte besiddelse af fakturaen ikke være en betingelse for at kunne udøve fradragsretten, og at en afskrift eller en fakturakopi bør anses for at være tilstrækkelig som bevis. Efter sagsøgerens opfattelse kan fradragsretten ikke være afhængig af, om det er muligt at fremlægge et dokument, hvis fortsatte eksistens er undergivet forskellige risikofaktorer. Den tyske regering anfører, at det af artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, i det sjette direktiv følger, at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af originalfakturaen på det tidspunkt, da han ønsker at udøve sin fradragsret. Dette dokument skal i henhold til de bestemmelser, som medlemsstaterne fastsætter, med respekt af de obligatoriske oplysninger der kræves i medfør af artikel 22, stk. 3, litra b), indeholde alle de oplysninger, der er nødvendige for at opfylde de materielle kriterier for fradragsretten. Det Forenede Kongeriges regering anfører i korthed, at artikel 18, stk. 1, litra a), bør fortolkes således, at den normalt kræver fremlæggelse af originalfaktura, men at en unødvendig streng holdning bør undgås. Medlemsstaterne bør derfor kunne acceptere anden dokumentation, når det er nødvendigt. Kommissionen anfører, at en samlet fortolkning af artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, giver en medlemsstat ret til at fastsætte kriterier for anerkendelse af et hvilket som helst andet dokument i stedet for en faktura, herunder tillige afskrifter og kopier, der er egnede til at »svare til en faktura« i overensstemmelse med de betingelser, som Kommissionen har fastsat. Den franske og den græske regering fastholder derimod, at artikel 18, stk. 1, litra a), kun omhandler den originale faktura, selv om medlemsstaterne kan tillade, at et vist antal fakturagenparter udstedes samtidig med fakturaen. Den græske regering hævder endvidere, at en national bestemmelse, der kræver fremlæggelse af originalfaktura, når dette er muligt, er helt i overensstemmelse med formålet, der er at sikre, at momssystemet virker efter hensigten, og at svig hindres. Under den mundtlige forhandling anførte den græske regering, at hverken artikel 18, stk. 1, litra a), eller artikel 22, stk. 3, forbyder en national bestemmelse, der gør fradragsretten afhængig af, at originalfaktura kan fremlægges.

16. Det er efter min mening oplysende at begynde med at se på ordlyden af artikel 18, stk. 1, litra a), som er affattet i ufravigelige vendinger. For så vidt det er relevant i den foreliggende sag, er det i bestemmelsen fastsat, at for at kunne udøve sin fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2, litra a), skal en afgiftspligtig person »være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstem-

melse med artikel 22, stk. 3«, som derefter er lige så ufravigelig for så vidt angår udstedelse af en faktura. Det eneste formelle krav med hensyn til indholdet af en faktura findes i artikel 22, stk. 3, litra b): Fakturaen skal »indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser«. På den anden side er det medlemsstaterne, der har pligt til at »fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura« [artikel 22, stk. 3, litra c)], og som kan »fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig« (artikel 22, stk. 8).

17. Under den mundtlige forhandling henviste Kommissionen til den tyske, franske, italienske, danske, nederlandske og engelske ordlyd af artikel 22, stk. 3, litra a), og litra c), som var retsgyldige, da det sjette direktiv blev vedtaget i 1977. Den anførte, at den franske ordlyd var klarest, og påviste, at det centrale var, at der blev vedtaget bestemmelser, der som alternativ tillader fremlæggelse af andre dokumenter. Den tyske ordlyd af artikel 22, stk. 3, litra c), er: »Die Mitgliedstaaten legen die Kriterien fest, nach denen ein Dokument als Rechnung betrachtet werden kann«. Jeg er enig med Kommissionen i, at denne ordlyd er uklar, men at især den franske tekst kan være til hjælp: »Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme *tenant lieu* de facture« (min fremhævelse). Bortset fra i den tyske tekst, går meningen med at anerkende et særligt dokument igen i alle de forskellige sproglige versioner af bestemmelsen, som blev citeret af Kommissionen. Læses den tyske tekst alene, kan den fortolkes således, at medlemsstaterne kan fastsætte kriterierne for, hvornår et dokument udgør en *faktura*. Læses teksten derimod på baggrund af de øvrige versioner, inklusive den engelske, af artikel 22, stk. 3, litra a) og c), betyder artikel 22, stk. 3, litra c), klart, at medlemsstaterne kan fastsætte kriterierne for, hvornår et dokument, der ikke er en faktura, kan anses for at svare til en faktura.

18. Ved anvendelsen af momssystemet har fakturaen en afgørende rolle. Den skal udstedes af enhver leverandør af varer eller tjenesteydelser til en modtager, der er en afgiftspligtig person. Den skal være i den afgiftspligtige persons besiddelse på det tidspunkt, da han ønsker at udøve fradragsretten for den moms, som ifølge fakturaen er betalt af ham til leverandøren. Der er i den foreliggende sag ikke stillet spørgsmål vedrørende indholdet af fakturaen. Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret at få oplyst, hvilken *betydning* ordet »faktura« har i forbindelse med artikel 18, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv. Vi får at vide, at efter tysk ret kan kun det dokument, som en leverandør fremsender til modtageren med henblik på afregning af varerne eller tjenesteydelserne, anses for at være en faktura, og at det derfor kun er originalfakturaen, der kan anses for at være et regnskabsbilag, der kan tjene som bevis for ret til at fradrage indgående afgift. Muligheden for at gøre undtagelse fra fremlæggelsen af originalen er en anden sag, som snarere er relevant i forbindelse med det andet og tredje spørgsmål, og den må, således som den nationale ret gør det, holdes klart adskilt fra det første principielle spørgsmål.

19. Ifølge Domstolens praksis kan der ikke være tvivl om, hvorvidt den afgiftspligtige person »for således at kunne fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person« skal »være i besiddelse af en faktura i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 3, [artikel 18, stk. 1, litra a)]« [7]. At artikel 18, stk. 1, litra a), citeres, viser, at Domstolen her henviste til den originale faktura. Efter min opfattelse skal en medlemsstat anvende kriterier i medfør af artikel 22, stk. 3, litra c), såfremt den skulle anerkende et dokument, som ikke var den originale faktura. Medlemsstaterne kan i medfør af denne bestemmelse i overensstemmelse med deres forpligtelse til »at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften« bestemme, at andre dokumenter kan anses for at svare til fakturaer. I forelæggelseskendelsen er anført, at tysk ret ikke indeholder sådanne bestemmelser.

20. Efter min opfattelse skal en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve fradragsretten, normalt være i besiddelse af den originale faktura eller et andet dokument, som myndighederne i den pågældende medlemsstat har accepteret som faktura i forhold til bestemmelserne i artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, i det sjette direktiv. Medlemsstaterne er derfor ikke frit stillet med hensyn til i stedet for fakturaen at acceptere et hvilket som helst andet dokument, der eventuelt indeholder samme oplysninger enten som den originale faktura eller som andre originaldokumenter, om hvilke medlemsstaten har bestemt, at de kan anses for at svare til en faktura. Denne fortolkning forekommer mig den, »som giver bedst mulighed for at forhindre afgiftssvig« [8].

21. Jeg går ikke på dette sted nærmere ind på rækkevidden af det skøn, som er tillagt medlemsstaterne i medfør af artikel 22, stk. 3, litra c), i det sjette direktiv, til at fastsætte kriterier for, om et dokument — underforstået et andet end originalfakturaen — kan anses for at svare til en faktura. Det ville være nødvendigt at overveje meget nøje, under hvilke omstændigheder f.eks. afskrifter, fotokopier af andre kopier, eller datalagrede medier, ville kunne anerkendes. Det er f.eks. åbenbart, at ethvert sådant andet dokument bør indeholde de minimumsoplysninger, der kræves i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b). Endvidere er det nødvendigt at tænke på, at der er behov for at imødegå uregelmæssigheder eller bedrageri. Jeg er naturligvis opmærksom på henvisningen i det første spørgsmål til »gennemslag, afskrifter eller fotokopier«. Det forekommer muligt, at den forholdsvist tvetydige tyske version af artikel 22, stk. 3, har givet den nationale ret den opfattelse, at sådanne dokumenter kan tillades som fakturaer, uden at der er gennemført nationale bestemmelser herom. Jeg mener, at den sproglige sammenligning, som Kommissionen har foretaget og drøftet i ovenstående punkt 17, viser, at dette ikke er tilfældet.

7 — Dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, præmis 14. Samme resultat ses i dommen af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius Holding, Sml. s. 4227, præmis 15.

8 — Jf. Genius Holding-dommen, præmis 17.

Gennemgang af det andet og det tredje spørgsmål

22. Det er rigtigt at behandle det andet og det tredje spørgsmål samtidigt, da de efter min opfattelse i virkeligheden vedrører to sider af samme sag: nemlig rækkevidden af kravet om at være »i besiddelse af en faktura« for at kunne udøve fradragsretten. Det andet spørgsmål drejer sig således om, hvorvidt den afgiftspligtige person altid skal være i stand til at fremlægge fakturaen for de pågældende nationale afgiftsmyndigheder, mens det tredje spørgsmål drejer sig om, hvad der sker, såfremt han ikke længere er i besiddelse af fakturaen.

23. Sagsøgeren gør først og fremmest gældende, at fakturaen kun udgør bevis for, at den pågældende levering er sket, og at en efterfølgende undladelse af at fremlægge fakturaen ikke bør påvirke den fradragsret, som leveringen ellers ville have medført. Efter hans opfattelse er de relevante bestemmelser i UStG i overensstemmelse med denne fortolkning af artikel 18, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv. Den tyske regering anfører, at besiddelse af fakturaen er et rent formelt krav og ikke en afgørende betingelse for fradragsretten. Eftersom artikel 18, stk. 1, litra a), kun kræver besiddelse af fakturaen på det tidspunkt, da fradraget foretages, kan fradragsretten ikke udelukkes, alene fordi den afgiftspligtige person på et senere tidspunkt ikke længere er i besiddelse af fakturaen. Den tyske regering anfører dog tillige, at den afgiftspligtige person er forpligtet til at lette afgiftsmyndighedernes kontrol, således som det er fastsat i artikel 22, stk. 2, i det sjette direktiv, ifølge hvilken bestemmelse den afgiftspligtige person »skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed«. Da medlemsstaterne stadig har kompetence til at fastsætte kriterierne for bestemmelser om art og indhold af en faktura, har de efter den tyske regering opfattelse også kompetence til at bestemme, hvilke beviser den afgiftspligtige person skal være i stand til at fremlægge for at kunne anses for at være »*i besiddelse af*« en faktura med henblik på de i artikel 18, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv anførte formål. Regeringen anfører således, at medlemsstaterne kan acceptere originalfakturaen, afskrifter eller fotokopier med henblik herpå.

24. Det Forenede Kongeriges regering og den græske regering anfører, at den afgiftspligtige person normalt skal være i stand til at fremlægge originalfakturaen, når han af afgiftsmyndighederne anmodes derom. De anfører, at der kan være sager, hvor den ikke mere kan fremlægges, men at medlemsstaterne selv bestemmer, om de vil vedtage regler om, under hvilke omstændigheder fremlæggelse af andre dokumenter kan accepteres. Dette er dog ikke tilfældet i hovedsagen, hvor det af forelæggelseskendelsen klart fremgår, at sagsøgeren simpelt hen har nægtet at fremlægge de relevante fakturaer, selv om han var i stand til at gøre det. Den franske regering, der på dette punkt støttes af Kommissionen, anser den afgiftspligtige persons forpligtelse til at *være i besiddelse af*

fakturaen som et væsentligt element i den dokumentation, der er nødvendig for at kunne udøve fradragsretten. Den accepterer dog, at når der foreligger *force majeure*-lignende omstændigheder, som gør det umuligt at fremlægge den pågældende faktura, kan de nationale myndigheder i medfør af artikel 18, stk. 3, i det sjette direktiv beslutte, hvilke andre former for bevis der kan accepteres for at bevise, at den pågældende levering har fundet sted.

25. Som sagt kræver artikel 18, stk. 1, litra a), jf. dog artikel 22, stk. 3, litra c), utvetydigt, at den afgiftspligtige person skal »være i besiddelse af en faktura« vedrørende de fradrag, som han ønsker at foretage i medfør af artikel 17, stk. 2. Medlemsstaterne kan også — ud over de oplysninger der kræves i medfør af artikel 22, stk. 3, litra b) — specificere, hvilke yderligere oplysninger en faktura skal indeholde [9]. Den kompetence, som i denne forbindelse er henlagt til medlemsstaterne, bør efter min opfattelse ikke fortolkes som en indskrænkning af fakturaens betydning. Jeg mener, at den grundlæggende forpligtelse, som er pålagt den afgiftspligtige person i medfør af artikel 18, stk. 1, litra a), til at beholde fakturaen i sin besiddelse, fortsat består, medmindre og indtil den pågældende medlemsstat fastsætter andre dokumenter eller beviser, der kan accepteres i stedet for fakturaen. Sådanne andre dokumenter eller beviser skal dog opfylde det overordnede formål med det sjette direktiv, nemlig at sikre en korrekt gennemførelse af det fælles momssystem.

26. Denne fortolkning er ikke i strid med artikel 18, stk. 3, i det sjette direktiv, som tillader medlemsstaterne at fastsætte de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, selv om han ikke opfylder betingelserne i artikel 18, stk. 1 og 2. Det er efter min opfattelse tydeligt, at dette er en speciel bestemmelse, som ikke bør fortolkes bredt. Når en medlemsstats skattemyndigheder imidlertid anerkender, at der har fundet en fradragsberettiget levering sted, selv om den afgiftspligtige person ikke er i stand til at fremlægge en faktura, er det helt i overensstemmelse med det overordnede system i det sjette direktiv, at han alligevel skal have ret til at foretage det ønskede fradrag. Domstolen udtalte i Jeunehomme-dommen, at medlemsstaternes kompetence til at fastsætte detaljerede bestemmelser om, hvad en faktura skal indeholde »... skal begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre, at merværdiafgiften opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol. Desuden må antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig« [10]. Sagsøgeren og den tyske regering har ret, når de anfører, at fradragsretten ikke kan gøres afhængig af, om den afgiftspligtige person er i stand til at fremlægge den originale faktura under omstændigheder, hvor han kan fremlægge anden beviskraftig dokumentation i overensstemmelse med de af de nationale myndigheder fastsatte bestemmelser. Jeg mener, at det af en analogislutning ud fra Jeunehomme-dommen følger, at medlemsstaterne har ret til som hovedregel at kræve, at afgiftspligtige personer opbevarer originalfakturaen i en af medlemsstaten fastsat periode, så længe denne periode ikke er gjort så lang, at det er i strid med proportionalitetsprincippet i den pågældende sag.

27. I Jeunehomme-dommen havde de belgiske skattemyndigheder givet afslag på at

9 — Jf. Jeunehomme-dommen, navnlig præmis 16.

10 — Præmis 17.

anerkende fakturaer, som ikke indeholdt alle de oplysninger, der kræves efter belgisk lovgivning. Domstolen udtalte utvetydigt, at så længe proportionalitetsprincippet var overholdt, havde de nationale myndigheder ret til at kræve fremlæggelse af fakturaer med uanset hvilke oplysninger, som de fandt nødvendige for at hindre fradrag med henblik på svig. I dommen i Genius Holding-sagen bekræftede Domstolen, som behandlede et krav om fradrag i henhold til fakturaer, der, selv om de var korrekt udfærdiget, ikke var blevet udstedt i overensstemmelse med de gældende regler i den relevante branche på det pågældende tidspunkt i Nederlandene, at fakturaen spillede en væsentlig rolle. Den udtalte, at »denne ret [til fradrag] er udelukket for enhver afgift, som ikke svarer til en bestemt transaktion, enten fordi denne afgift er højere end den, der skyldes efter loven, eller fordi den pågældende transaktion ikke er momsbelagt« [11]. Efter min opfattelse ville det være helt rimeligt, såfremt de nationale afgiftsmyndigheder indtog det standpunkt, således som de tyske myndigheder ifølge forelæggelseskendelsen har gjort det i denne sag, at en afgiftspligtig person, som simpelt hen nægter at fremlægge sin faktura eller sin »adgangsbillet« [12], når han anmodes derom, fratages retten til at foretage fradrag. På den anden side, da det sjette direktiv i virkeligheden overlader administrationen af det fælles merværdiafgiftssystem til de nationale myndigheder, mener jeg ikke, at artikel 18, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den forpligter myndighederne til at kræve, at den originale faktura forelægges i de tilfælde, hvor de anerkender, at den originale faktura er gået tabt eller er blevet ødelagt, og at ægtheden af det pågældende krav kan påvises ved anden dokumentation. Beslutningen om, hvorvidt fremlæggelse af fakturaen er nødvendig, bør efter min opfattelse overlades til medlemsstaterne.

IV — Forslag til afgørelse

Jeg skal herefter foreslå Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) Udtrykket faktura i artikel 18, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag bør fortolkes således, at det henviser til det originale

11 — Præmis 15.

12 — Jf. den betegnelse, som blev brugt af generaladvokat Sir Gordon Slynn i hans forslag til afgørelse i Jeunehommesagen, Sml. 1988, s. 4517, på s. 4534.

dokument, der er udfærdiget af leverandøren af goder eller tjenesteydelser, som bevis for, at der er foretaget en afgiftspligtig levering. Medlemsstaterne kan i henhold til artikel 22, stk. 3, litra c), i det sjette direktiv fastsætte kriterier for afgørelsen af, om andre dokumenter kan anses for at svare til en faktura.

2) Medlemsstaterne har i medfør af artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv ret til af afgiftspligtige personer at kræve, at de er i stand til at fremlægge den originale faktura for de nationale afgiftsmyndigheder i forbindelse med udøvelsen af deres kontrolvirksomhed.

3) Artikel 18, stk. 1, litra a), i det sjette direktiv skal ikke fortolkes således, at det udelukker fradragsret, hvis en afgiftspligtig person ikke længere er i besiddelse af originalfakturaen, såfremt han er i stand til at fremlægge anden beviskraftig dokumentation i henhold til de bestemmelser, som medlemsstaterne har fastsat i henhold til artikel 18, stk. 3, for, at den underliggende transaktion, for hvilken der ønskes foretaget fradrag, faktisk har fundet sted.«