FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIR GORDON SLYNN

fremsat den 31. maj 1988 *

Høje Domstol.

Disse to forenede sager har foranlediget tribunal de première instance de Bruxelles til at forelægge Domstolen to spørgsmål vedrørende medlemsstaternes mulighed for — med henblik på godkendelse af en faktura, der giver den afgiftspligtige ret til at fradrage afgift, der er betalt til leverandøren af goder og tjenesteydelser (»indgående afgift«) i den afgift, som den afgiftspligtige skal erlægge til medlemsstatens myndigheder (»udgående afgift«) — at opstille supplerende krav til fakturaens form og indhold i forhold til dem, der fremgår af sjette momsdirektiv (77/338/EØF, EFT 1977, L 145, s. 1). Sagernes faktiske omstændigheder er i korthed følgende.

Léa Jeunehomme, der er brugtvognsforhandler, er indehaver af firmaet »La Palais de la voiture d'occasion«. En undersøgelse foretaget af de belgiske momsmyndigheder har afsløret visse uregelmæssigheder i hendes bogholderi. Sagsøgeren har erkendt en del af disse uregelmæssigheder, men har bestridt de fire påkrav, som myndighederne har udstedt, om betaling af moms på visse fakturaer vedrørende indkøb af køretøjer med henblik på videresalg, og hun har anlagt sag ved tribunal de première instance de Bruxelles med påstand om, at de fire nævnte påkrav ophæves, samt at de udlæg, der er foretaget til fuldbyrdelse af påkravene, ophæves. Sagen drejer sig om gyldigheden af de fakturaer, som Léa Jeunehomme har udstedt. Hun har gjort gældende, at definitionen af en faktura er et handelsretligt spørgsmål, mens afgiftsmyndighederne er af den opfattelse, at definitionen af en faktura i forbindelse med momsordningen er et afgiftsretligt spørgsmål, hvorfor en faktura kun giver adgang til fradragsret, såfremt den indeholder samtlige de angivelser, der kræves i afgiftslovgivningen ud over de handelsretlige angivelser.

Den 6. april 1987 udsatte tribunal de première instance de Bruxelles sagens afgørelse og forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Artiklerne 18, stk. 1, litra a), 22, stk. 3, litra a) og b), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter bestemmer, at for at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person være i besiddelse af en faktura, der skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser. I forarbejderne til artikel 22, stk. 3, understreges det desuden, at de nærmere bestemmelser om fakturering ikke alene henhører under afgiftsområdet, men også og navnlig under handelsområdet. Indeholder artiklerne 18, stk. 1, litra a), og 22, stk. 3, litra a) og b), i sjette direktiv mulighed for, at den belgiske

* Oversat fra engelsk.

stat kan gøre udøvelsen af fradragsretten betinget af, at den afgiftspligtige er i besiddelse af et dokument, der ikke alene skal indeholde de angivelser, der er karakteristiske for en faktura, således som den normalt defineres i handelsretten, men også andre angivelser, som ikke vedrører en fakturas art, beskaffenhed og formål, og som er opregnet i artikel 2 i arrêté royal nr. 1 af 23. juli 1969, udstedt til gennemførelse af den belgiske lov om merværdiafgift?«

Société anonyme D'etude et de gestion immobilière (herefter benævnt »EGI«) (selskabet er nu trådt i likvidation, men var tidligere et byggefirma) har bestridt de belgiske momsmyndigheders afvisning af at godkende fradragsret for indgående moms på levering af goder og tjenesteydelser, til »EGI« fra to leverandører, virksomhederne Cotradec og Scalegno, med den begrundelse, at de pågældende fakturaer ikke indeholdt visse obligatoriske angivelser og ikke var tilstrækkelig præcise. »EGI« har bl. a. gjort gældende, at det er i strid med sjette momsdirektiv at gøre fradragsretten betinget af, at der foreligger en faktura indeholdende samtlige de supplerende angivelser, der kræves i den belgiske lovgivning. Tribunal de première instance de Bruxelles har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Artiklerne 18, stk. 1, litra a), 22, stk. 3, litra a) og b), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter bestemmer, at for at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person være i besiddelse af en faktura, der skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser.

I forarbejderne til artikel 22, stk. 3, understreges det desuden, at de nærmere bestemmelser om fakturering ikke alene henhører under afgiftsområdet, men også og navnlig under handelsområdet (kommentar fremsat til Kommissionens forslag til Rådet vedrørende sjette direktiv, den 20. juni 1973, artikel 23, stk. 3).

Indeholder sjette direktivs artikler 18, stk. 1, litra a), og 22, stk. 3, litra a) og b), på den baggrund mulighed for, at den belgiske stat kan gøre udøvelsen af fradragsretten betinget af, at den afgiftspligtige er i besiddelse af et dokument, som ikke alene skal indeholde de angivelser, der er karakteristiske for en faktura, således som den normalt defineres i handelsretten, men også andre angivelser, som ikke vedrører en fakturas art, beskaffenhed og formål, og som opregnes i artikel 2 i kongelig anordning nr. 1 af 23. juli 1969, udstedt til gennemførelse af den belgiske momslov — idet disse rent tekniske angivelser skal lette kontrollen med opkrævning af afgiften på grundlag af den afgiftspligtige medkontrahents regnskaber?«.

Selv om ordlyden af de forelagte to spørgsmål ikke er identiske, rejses der de samme spørgsmål om fortolkningen af artikel 18, stk. 1, litra a), og 22, stk. 3, litra a) og b), i sjette direktiv. Skønt det ser ud til, at begge sager er omfattet af bestemmelserne i arrêté royal nr. 1, er der i sag 123/87, (Jeunehomme), tale om yderligere bestemmelser vedrørende andre angivelser, som skal fremgå af fakturaer om salg af motorkøretøjer [arrêté royal nr. 17 af 20. juli 1970, artikel 4, stk. 2 (*Moniteur belge* af 31.7.1970, s. 7912)]. Det er for Domstolen oplyst, at de her rejste spørgsmål også er fremkommet

i andre retssager i Belgien, og at Nederlandenes Hoge Raad har forelagt Domstolen et tilsvarende spørgsmål i sag 342/87, Genius Holding BV mod Inspecteur der Omzetbelasting (indgået til Domstolens Justitskontor den 4. november 1987).

Artikel 45 i den belgiske momslov (*Moniteur belge* af 17.7.1969, s. 7046) fastslår, at alle momsregistrerede har ret til i den afgift, som skal betales for de leverancer og ydelser, der er udført, at fradrage den moms, der er betalt i forbindelse med indkøb af goder og ydelser til brug i deres virksomhed. I henhold til lovens artikel 49 fastsætter Kongen betingelserne for udøvelsen af den pågældende ret. Ifølge lovens artikel 52 har Kongen hjemmel til at fastsætte de angivelser, som skal fremgå af fakturaer, der udarbejdes af en afgiftspligtig person.

Af artikel 3, stk. 1, punkt 1 i arrêté royal nr. 3 af 10. december 1969 (*Moniteur belge* af 12.12.1969, s. 12006) fremgår det, at en afgiftspligtig person for at kunne fradrage indgående afgift i den udgående afgift skal være i besiddelse af en faktura, der er udformet i overensstemmelse med artikel 2 i arrêté royal nr. 1 af 23. juli 1969 (*Moniteur belge* af 30.7.1969, s. 7380). Det fremgår heraf, at en faktura skal indeholde følgende angivelser:

— datoen for udstedelse og løbenummeret i salgsfakturabogen;

— navn og adresse på den afgiftspligtige person og hans kunde eller leverandør;

— datoen for levering af goder eller ophør af tjenesteydelsen;

— den normalt anvendte benævnelse og mængden af de leverede goder med oplysning om samtlige de forhold, som er nødvendige for at bestemme afgiftssatsen;

— angivelse af salgspris og andre forhold omkring afgiftsgrundlaget;

— angivelsen af afgiftssatsen og det skyldige afgiftsbeløb;

— angivelsen af grunden til, at en afgift ikke føres i regning, fordi transaktionen er fritaget for moms.

I arrêté royal nr. 17 bestemmes i artikel 4, stk. 2, at en faktura skal indeholde angivelser vedrørende mærke, model, årgang, cylindervolumen, motoreffekt, karrosserimodel, chassisnummer og året, hvor vognen første gang er taget i brug og skal indeholde oplysninger om vognens udstyr og tilbehør.

Spørgsmålet er herefter, om det er i overensstemmelse med sjette direktiv at anvende disse regler og at afvise fradrag for indgående moms, såfremt de ikke overholdes.

Arikel 17, stk. 2, litra a), i sjette direktiv giver den afgiftspligtige person ret 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«. Domstolen har fastslået, at denne ret er et grundlæggende princip i momssystemet (sag 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV mod Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Sml. 1982, s. 1409) og sag 268/83, Rompelman mod Minister van Financiën, Sml. 1985, s. 655, 663).

Retten skal dog udøves i overensstemmelse med de regler, der er fastslået i eller godkendt i henhold til momsdirektiverne. Artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv fastslår, at den afgiftspligtige for at kunne udøve sin fradragsret, jfr. artikel 17, stk. 2, litra a), skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3. Følgende fremgår af artikel 22, stk. 3:

»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;

...

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.«

Ifølge artikel 22, stk. 8, »... kan medlemsstaterne fastsætte andre betingelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.«

Det fremgår udtrykkeligt af direktivet (syttende betragtning og artikel 27), at medlemsstaterne kan indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger direktivet, for at forenkle afgiftens opkrævning eller undgå visse former for svig og unddragelse. I henhold til artikel 27 skal disse foranstaltninger forelægges for Kommissionen, som derpå underretter de øvrige medlemsstater. Proceduren er specielt indført, for at en medlemsstat kan fravige direktivets bestemmelser med samtykke af fællesskabsinstitutionerne og de andre medlemsstater (eller i det mindste uden indsigelser fra deres side inden for den fastsatte frist). I sagerne her har underretningsproceduren ikke været anvendt.

Jeg mener ikke, at artikel 22, stk. 3, litra b), skal fortolkes, som om den indeholder en udtømmende liste over angivelser, der skal fremgå af en faktura beregnet på anvendelse af fradragsretten. En faktura skal i hvert fald angive navn og adresse på sælger og køber, de leverede goder eller ydelser samt en dato, således at afgiftsperioden kan bestemmes.

Sjette direktiv har ikke medført en fuldstændig harmonisering af samtlige de regler, der vedrører administrationen af momssystemet, og efter min opfattelse har Rådet givet medlemsstaterne handlefrihed til, af hensyn til systemets administration, at kræve, at en faktura indeholder supplerende angivelser, så længe de vedtagne foranstaltninger forfølger samme formål som direktivet, ikke fraviger fællesskabsordningen og ikke begrænser dens rækkevidde (se sag 50/76, Amsterdam Bulb mod Produktschap voor Siergewassen, Sml. 1977, s. 137, særlig s. 151).

Uanset at en afgiftspligtig person i henhold til direktivets artikel 22, stk. 2, skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed, og i henhold til artikel 22, stk. 4, skal afgive en angivelse, er det min opfattelse, at faktu-

raen, som en afgiftspligtig person »skal« være i besiddelse af for at kunne anvende fradragsretten, er et vigtigt element i systemet, og at medlemsstaterne har adgang til i mangel af harmoniseringsbestemmelser at kræve angivelse af visse oplysninger på fakturaen, som med rimelighed kan kræves med henblik på en passende afgiftsmæssig behandling og kontrol.

Til slut har sagsøgernes advokat måttet medgive, og det efter min opfattelse er med rette, at medlemsstaterne ikke kun kan kræve en faktura, som er tilstrækkelig i forhold til handelsretlige regler og eller sædvaner. Han har dog krævet, at selv om medlemsstaterne kan stille supplerende krav, kan den manglende overholdelse heraf, selv om der kan være tale om straf, eventuelt i form af en bøde, ikke indebære en afvisning af fradragsretten, og at der ganske enkelt foreligger en ret til fradrag af indgående moms, såfremt der er udstedt en handelsmæssig sædvanlig faktura.

Jeg kan ikke acceptere dette argument. Såfremt en medlemsstat lovligt kan stille visse krav, er en faktura, som ikke materielt opfylder sådanne krav, efter min opfattelse ikke en faktura, som giver den afgiftspligtige person ret til uden videre at anvende fradragsretten.

En faktura, som opfylder betingelserne, er »adgangsbilletten« til fradragsretten med forbehold af, at afgiftsmyndighederne ikke påviser efterfølgende, at den er urigtig; selv om fakturaen ikke opfylder betingelserne, er den afgiftspligtige person muligvis i stand til at bevise, at der var tale om en redelig transaktion, og at hans leverandør kan gøre rede for den erlagte »indgående« moms, men såfremt en faktura er ufuldstændig på et vigtigt punkt, påhviler det den afgiftspligtige at godtgøre sin ret til fradrag.

De stillede krav må imidlertid ikke gå ud over, hvad der med rimelighed kan kræves med henblik på den afgiftsmæssige behandling og kontrol. Såfremt en medlemsstat ønsker at gå længere på visse områder, må proceduren i sjette direktivs artikel 27 anvendes. Regler, som går ud over rimelighedssynspunktet, kan ikke påberåbes til at hindre anvendelsen af fradragsretten.

Jeg mener ikke, at kravene i artikel 2 i arrêté royal nr. 1 går ud over det, der med rimelighed kan kræves med henblik på afgiftsmæssig behandling og kontrol, og de er ikke uforholdsmæssige i forhold hertil, ligesom de heller ikke bevirker, at det i praksis bliver så at sige umuligt eller vanskeligt for en afgiftspligtig person at anvende retten til fradrag af indgående moms. Jeg mener, at reglerne afspejler lovgivningen i flere, ja måske de fleste medlemsstater. Kravene om transaktionens dato, grundlaget for afgiften og de nødvendige oplysninger til bestemmelse af den anvendelige afgiftssats er alle fuldt berettigede. F. eks. mener jeg, som Spaniens advokat har anført i retsmødet, at løbenummeret på fakturaen med rimelighed kan kræves for at kunne sammenholde købers og sælgers angivelser; angivelse af navn og adresse på den momsregistrerede person og hans leverandør, beskrivelsen af varerne og oplysningen om prisen er alle nødvendige oplysninger til en passende kontrol med opkrævningen og betalingen af moms samt for at undgå svig.

På denne baggrund må jeg konkludere, at kravene i artikel 3, stk. 1, punkt 1, i arrêté royal nr. 3 og artikel 2 i arrêté royal nr. 1 er i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktiv.

Spørgsmålet, som tribunal de première instance har forelagt i sag 123/87 (Jeunehomme), indeholder ikke en udtrykkelig anmodning til Domstolen om en udtalelse om de særlige regler for motorkøretøjer (arrêté royal nr. 17). Det er derfor strengt taget ikke nødvendigt at behandle denne del af den belgiske lovgivning. Da den nævnte sag imidlertid klart medfører, at den forelæggende ret skal behandle den nævnte lovgivning på samme måde som decentrale momsregler, og da Domstolen eventuelt måtte ønske at behandle spørgsmålet, skal jeg fremlægge min opfattelse heraf.

Ved første øjekast kan man anse visse af de i arrêté royal nr. 17 krævede angivelser som en del af den »normalt anvendte benævnelse« af motorkøretøjer, jfr. artikel 2 i arrêté royal nr. 1, — måske model, årgang og antal cylindre eller motoreffekt. De øvrige krævede oplysninger går muligvis videre end de omtalte rimelighedskrav — karrosserimodellen, chassisnummer og året for den første ibrugtagning af køretøjet samt dettes udstyr og tilbehør. Selv om det her drejer sig om oplysninger, som i realiteten kræves til indregistrering af køretøjet, er det ikke nødvendigt, at de fremgår af en faktura, der skal danne grundlag for en anvendelse af retten til fradrag af indgående merværdiafgift.

Argumentet om, at der kan kræves forskellige oplysninger inden for forskellige handelssektorer er umiddelbart besnærende, men jeg mener ikke det er korrekt; det kan nemlig medføre en endnu højere grad af fragmentering, hvilket hensigten med sjette direktiv er at undgå. Kravene til »en faktura« med henblik på anvendelse af direktivets artikel 17 bør kunne fremstilles i generelle vendinger.

Såfremt der inden for et bestemt område består en særlig alvorlig risiko for svig eller unddragelser, er den korrekte fremgangsmåde, at medlemsstaten anmoder om tilladelse at indføre særlige bestemmelser, der fraviger direktivets normale bestemmelser, ved anvendelse af proceduren i artikel 27. I en tidligere sag (sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. 1984, s. 1861) fastslog Domstolen, at der ikke var nogen uoverensstemmelse mellem Kommissionen og den belgiske regering om en reel risiko for afgiftskriminalitet inden for bilsektoren, og at dette kunne begrunde foranstaltninger af den særlige type, der forudses i artikel 27 (se s. 1882, præmis 30).

I den foreliggende sag er der ikke indgivet anmodning om en sådan tilladelse.

Jeg mener heller ikke, at det faktum, at en handlende stadig kan bevise (og han har bevisbyrden), at momsen kan fradrages på grundlag af en ægte transaktion, selv om der ikke foreligger en faktura i overensstemmelse med national lovgivning, berettiger et krav om yderligere angivelser på en faktura. Fakturaen er et middel til at anvende fradragsretten uden yderligere beviser; en udvidelse af kravene ud over det, der med rimelighed kan kræves med henblik på afgiftsmæssig behandling og kontrol, pålægger efter min mening den handlende en byrde, der er tungere end den, som fremgår af artikel 17 i sjette direktiv.

Jeg er herefter af den opfattelse, at i det omfang, hvori arrêté royal nr. 17 kræver angivelse af visse oplysninger, som ikke kræves i artikel 2 i arrêté royal nr. 1, er der tale om urimelige krav.

Jeg skal derfor foreslå at de præjudicielle spørgsmål besvares på følgende måde:

»Artiklerne 18, stk. 1, litra a), og 22, stk. 3, litra a) og b), i sjette direktiv giver mulighed for, at en medlemsstat kan betinge den i direktivets artikel 17 omhandlede fradragsret af, at den afgiftspligtige er i besiddelse af et dokument, som ikke alene skal indeholde de angivelser, der er sædvanlige eller nødvendige i kommerciel henseende, men også andre oplysninger, der med rimelighed kan kræves med henblik på den afgiftsmæssige behandling og kontrol af transaktioner, hvor en afgiftspligtig ønsker at udøve sin ret til at fradrage den indgående merværdiafgift. Sådanne oplysninger kan også omfatte de angivelser, der opregnes i artikel 2 i arrêté royal nr. 1 af 23. juli 1969, udstedt til gennemførelse af den belgiske lov om merværdiafgift, men ikke — såfremt og i det omfang de går ud over de nævnte angivelser — de yderligere angivelser, der kræves i henhold til artikel 4, stk. 2, i arrêté royal nr. 17 af 20. juli 1970.«

Det tilkommer den forelæggende ret at træffe afgørelse om sagens omkostninger i forbindelse med dommen i hovedsagen. De udgifter, der er afholdt af den tyske, spanske og portugisiske regering samt Kommissionen, kan ikke godtgøres.