

REISDORF

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)  
5. december 1996 \*

I sag C-85/95,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

**John Reisdorf**

mod

**Finanzamt Köln-West,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

\* Processprog: tysk.

generaladvokat: N. Fennelly  
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- John Reisdorf ved Steuerberater Hans-Peter Taplick
  
- den tyske regering ved Ministerialrat Ernst Röder Forbundsøkonomiministeriet, og Oberregierungsrat Bernd Kloke, sammesteds, som befuldmægtigede
  
- den græske regering ved assisterende juridisk konsulent Vassileios Koutalimos, Statens Advokatkontor, og rådgiver for statssekretæren for udenrigsankliggender Dimitra Tsagkarakis, som befuldmægtigede
  
- den franske regering ved sous-directeur Catherine de Salins, Udenrigsministeriets Direction des affaires juridiques, og chargé de mission Anne de Bourgoing, sammesteds, som befuldmægtigede
  
- Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af Barrister Sarah Lee
  
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 20. juni 1996 af John Reisdorf ved advokat Rainer Olschewski, Köln, af den tyske regering ved Ernst Röder, af den græske regering ved Vassileios Kontolimos, af den franske regering ved attaché d'administration centrale Frédéric Pascal, Udenrigsministeriets Direction des affaires juridiques, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. juli 1996,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Ved kendelse af 12. oktober 1994, indgået til Domstolen den 20. marts 1995, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem John Reisdorf og Finanzamt Köln-West (herefter »Finanzamt«) angående muligheden for at fritage John Reisdorf for at fremlægge originale fakturaer for den merværdiafgift (herefter »moms«), som han havde ansøgt om fradrag for.

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 1, og artikel 17, stk. 2, litra a), som omhandler fradragsret, bestemmer følgende:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) 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.«

4 I direktivets artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 18, stk. 3, hedder det endvidere:

»1. 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

...

3. 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 I direktivets artikel 22, stk. 2, 3 og 8, hedder det endelig:

»2. Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed.

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.

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.

...

8. 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.«

- 6 Det fremgår af oplysningerne i hovedsagen, at John Reisdorf i 1988 indrettede forretningslokaler i en ejendom, som han ejede, og at han fra november 1988 udlejede disse til et supermarked. Han gav afkald på afgiftsfritagelse i medfør af 'Umsatzsteuergesetz' (tysk lov om merværdiafgift, herefter »UStG«) § 4, stk. 12, litra a), og anmodede i stedet om fradrag for indgående afgifter i forbindelse med omkostningerne ved forretningslokalernes etablering.
- 7 Under en særlig moms kontrol, som Finanzamt foretog, blev John Reisdorf opfordret til at fremlægge originale fakturaer vedrørende beløb, som han havde ansøgt om fradrag for.
- 8 Det bemærkes, at en erhvervsdrivende ifølge UStG's § 15, stk. 1, nr. 1, på visse yderligere betingelser, der ikke er relevante for nærværende sag, kan foretage fradrag for indgående afgift på varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre erhvervsdrivende, og som er særskilt angivet i en faktura i UStG's § 14's forstand. I UStG's § 14, stk. 4, er det præciseret, at der ved faktura forstås ethvert dokument, hvormed en erhvervsdrivende eller en tredjemand, der handler på dennes vegne, afregner et varesalg eller en anden ydelse med modtageren, uanset hvorledes dokumentet betegnes i forretningsforholdet.
- 9 John Reisdorf fremlagde forskellige fakturaer, herunder mellemregninger med hovedentreprenøren, men ikke i original. Finanzamt nedsatte følgelig fradraget for den indgående afgift.

- 10 John Reisdorf fik hverken medhold i den administrative klage eller i den for Finanzgericht senere anlagte sag. Finanzgericht henviste således til, at John Reisdorf, på trods af opfordringer herom, ikke havde godtgjort, at betingelserne for fradrag af den indgående afgift, der skyldes eller er erlagt, ifølge UStG's § 15, stk. 1, nr. 1, var opfyldt, idet han ikke havde fremlagt originale, eksisterende fakturaer, som ifølge hans egne oplysninger var tilgængelige for ham.
  
- 11 Finanzgericht henviste til, at det af UStG's § 14 og 15 fulgte, at kun originalen af den faktura, som er blevet udfærdiget og overgivet eller fremsendt til leverance-modtageren med henblik på afregning med udstederen, kan anses for dokumentation for retten til fradrag. Retten understregede, at den originale faktura adskiller sig ved at fremtræde som unik, og den kan ikke forveksles med gennemslag, afskrifter eller fakturakopier. Ifølge Finanzgericht kan fremlæggelse af originalfakturaen kun undlades, såfremt denne er gået tabt eller ikke kan fremskaffes inden for en vis frist. I så tilfælde kan det bevis, der kræves, føres på anden måde, i form af alle sådanne bevismidler, der er tilladt i henhold til national ret, herunder i form af fakturakopier eller lignende. I den foreliggende sag har sagsøgeren imidlertid ikke gjort gældende, at originalfakturaerne er gået tabt. Den processuelle skadevirkning rammer således sagsøgeren, da han har bevisbyrden for, at der er fradragsret for den indgående afgift.
  
- 12 John Reisdorf indbragte Finanzgericht's dom for Bundesfinanzhof til revisionsanke under henvisning til, at der var sket tilsidesættelse af UStG's § 14 og 15.
  
- 13 I sin forelæggelseskendelse har Bundesfinanzhof anført dels, at spørgsmålet om bevis for fradragsretten ikke er reguleret i national ret, dels, at det af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), følger, at den afgiftspligtige person, for at kunne udøve sin fradragsret, skal »være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. Da Bundesfinanzhof nærer tvivl om, hvorledes

»faktura« i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), skal forstås, har retten besluttet at udsætte sagen og 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?»

## Formaliteten

- 14 John Reisdorf har anført, at det spørgsmål, tvisten i hovedsagen angår, er definitionen af begrebet »faktura«, der giver ret til fradrag. Det er sagsøgerens opfattelse, at sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), giver medlemsstaterne beføjelse til at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura. Såfremt Bundesfinanzhof finder, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke, eller i utilstrækkeligt omfang, har opfyldt sin lovgivningsforpligtelse i henhold til direktivets artikel 22, stk. 3, litra c), skal den nationale ret udfylde dette ikke-lovregulerede område, og ikke forelægge sagen for Domstolen.



- 15 Denne indsigelse må forkastes. Det fremgår således af selve forelæggelseskendelsens ordlyd, at den nationale ret ønsker Domstolens fortolkning af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a). For så vidt spørgsmål forelagt af nationale retsinstanser angår fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse, er Domstolen forpligtet til at træffe afgørelse, uden principielt at skulle gøre sig 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 (jf. i denne retning dom af 16.7.1992, sag C-67/91, Asociación Española de Banca Privada m.fl., Sml. I. s. 4785, præmis 25 og 26, og af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 10).
- 16 Forholdet ville kun være et andet, såfremt enten proceduren efter artikel 177 er misbrugt, og i realiteten iværksat med henblik på på grundlag af en kunstig tvist at formå Domstolen til at træffe afgørelse, eller såfremt det er åbenbart, at den fællesskabsretlige bestemmelse, som Domstolen anmodes om at fortolke, ikke kan finde anvendelse (jf. i denne retning førnævnte domme i sagerne Asociación Española de Banca Privada, præmis 26, og BP Supergaz, præmis 10). Dette er imidlertid ikke tilfældet i nærværende sag.
- 17 De forelagte spørgsmål bør derfor besvares.

## Realiteten

- 18 Den nationale ret ønsker med de tre spørgsmål, som skal behandles under ét, reelt oplyst, om sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), giver medlemsstaterne adgang til at fortolke »faktura« således, at det kun betyder det originale, dvs. det oprindelige afregningsdokument, eller om det tillige omfatter gennemslag, afskrifter eller fotokopier, og om der kan indrømmes en afgiftspligtig person, der ikke længere er i besiddelse af den originale faktura, ret til at dokumentere sin fradragsret på anden måde.

- 19 En besvarelse af disse spørgsmål forudsætter en gennemgang af bestemmelserne i sjette direktiv, hvorved det er nødvendigt at sondre mellem bestemmelser, der vedrører udøvelse af retten til fradrag, og bestemmelser, der angår beviset for denne ret, efter at den afgiftspligtige har udøvet den. En sådan sondring mellem udøvelse af fradragsretten og beviset herfor under en efterfølgende kontrol er nemlig uadskilleligt forbundet med selve momsordningens funktion.
- 20 For så vidt angår det første led, nemlig udøvelsen af fradragsretten, bemærkes, at sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), foreskriver, at den afgiftspligtige skal »være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3«. Begrebet »faktura« skal således fortolkes på grundlag af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 22, stk. 3.
- 21 Sjette direktivs artikel 22, stk. 3, hvis regler om udfærdigelse af fakturaer er præceptive, bestemmer i litra a), at enhver afgiftspligtig person for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige »skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument«. Artikel 22, stk. 3, litra c), giver endvidere medlemsstaterne mulighed for at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for »at svare til en faktura«.
- 22 Det fremgår af artikel 18, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 22, stk. 3, at udøvelse af fradragsretten sædvanligvis kræver, at den afgiftspligtige er i besiddelse af den originale faktura eller det dokument, der ifølge kriterier fastsat af den pågældende medlemsstat kan anses for et tilsvarende dokument. Som anført i punkt 17 i generaladvokatens forslag til afgørelse, bekræftes denne fortolkning af de forskellige sproglige versioner af bestemmelserne, der forelå, da sjette direktiv blev vedtaget, også selv om det ikke fremgår lige så klart af ordlyden af artikel 22,

stk. 3, litra c), i den tyske version, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.

- 23 Når medlemsstaterne efter sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra c), har beføjelse til at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke andre dokumenter end den originale faktura kan anses for at svare til en faktura, har de også beføjelse til at antage, at et dokument ikke kan anses for et tilsvarende dokument, når der er blevet udstedt en original faktura, og modtageren er i besiddelse af denne.
- 24 Det bemærkes, at en sådan beføjelse for medlemsstaterne er i overensstemmelse med et af sjette direktivs formål, nemlig at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne (jf. i denne retning sjette direktivs syttende betragtning og direktivets artikel 22, stk. 2 og 8). I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i dom af 14. juli 1988 (forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, præmis 16 og 17) fastslog, at medlemsstaterne har mulighed for at kræve yderligere angivelser for at sikre en korrekt opkrævning af merværdiafgiften, samt for at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol, forudsat at antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke gør udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig.
- 25 Henset hertil bemærkes, at sjette direktivs artikel 18. stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, giver medlemsstaterne adgang til at fortolke »faktura« således, at det ikke blot betyder den originale faktura, men ligeledes ethvert andet tilsvarende dokument, som opfylder de af medlemsstaterne fastsatte kriterier.
- 26 For så vidt angår de bestemmelser i sjette direktiv, som angår beviset for fradragsretten, efter at den afgiftspligtige har udøvet den, bemærkes for det andet, som den tyske regering korrekt har anført, at direktivets artikel 18 ifølge sin overskrift kun

omhandler udøvelsen af fradragsretten, ikke beviset for denne ret, efter at den afgiftspligtige har udøvet den.

- 27 De forpligtelser, der påhviler den afgiftspligtige, efter at denne har udøvet sin ret til fradrag, fremgår således af andre bestemmelser i sjette direktiv. I artikel 22, stk. 2, er det således bestemt, at enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed. I sjette direktivs artikel 22, stk. 8, tilføjes, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig.
- 28 Sjette direktivs artikel 22 indeholder således ingen bevisregler vedrørende den afgiftspligtiges fradragsret.
- 29 Det fremgår imidlertid af de anførte bestemmelser, som giver medlemsstaterne beføjelse til at fastsætte yderligere bestemmelser vedrørende fakturaer samt alle sådanne andre forpligtelser, som er nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, at sjette direktiv giver medlemsstaterne beføjelse til at fastsætte regler vedrørende kontrol med udøvelsen af fradragsretten, navnlig vedrørende den måde, hvorpå den afgiftspligtige kan dokumentere sin ret. Som fremhævet af generaladvokaten i punkt 26 og 27 i forslaget til afgørelse, indebærer denne beføjelse, at det kan kræves, at der fremlægges en original faktura under afgiftskontroller, ligesom det kan tillades den afgiftspligtige at føre andre relevante beviser for, at den transaktion, der er genstand for hans ansøgning om fradrag, faktisk har fundet sted, såfremt han ikke længere er i besiddelse af originalen.
- 30 Det bemærkes således, at i mangel af særlige bevisregler vedrørende fradragsretten kan medlemsstaterne kræve, at den originale faktura fremlægges som bevis, ligesom de kan tillade, at beviset for, at den transaktion, der er genstand for ansøgningen om fradrag, faktisk har fundet sted, føres på anden måde, såfremt den afgiftspligtige ikke længere er i besiddelse af originalen.

- 31 De præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, giver medlemsstaterne adgang til at fortolke »faktura« således, at det ikke blot betyder den originale faktura, men ligeledes ethvert andet tilsvarende dokument, som opfylder de af medlemsstaterne fastsatte kriterier, ligesom medlemsstaterne kan kræve, at den originale faktura fremlægges som bevis for fradragsret, og at de kan tillade, at beviset for, at den transaktion, der er genstand for ansøgningen om fradrag, faktisk har fundet sted, føres på anden måde, såfremt den afgiftspligtige ikke længere er i besiddelse af originalen.

### Sagens omkostninger

- 32 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, den græske regering, den franske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

### DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 12. oktober 1994, for ret:

Artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag giver medlemsstaterne adgang til at fortolke »faktura« således,

at det ikke blot betyder den originale faktura, men ligeledes ethvert andet tilsvarende dokument, som opfylder de af medlemsstaterne fastsatte kriterier, ligesom medlemsstaterne kan kræve, at den originale faktura fremlægges som bevis for fradragsret, og at de kan tillade, at beviset for, at den transaktion, der er genstand for ansøgningen om fradrag, faktisk har fundet sted, føres på anden måde, såfremt den afgiftspligtige ikke længere er i besiddelse af originalen.

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Puissochet

Jann

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. december 1996.

R. Grass

J. C. Moitinho de Almeida

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling