Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 1 mars 2012*

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 9, 168, 169 och 178 — Avdrag för mervärdesskatt som erlagts för transaktioner som utförts i avsikt att bedriva en ekonomisk verksamhet — Köp av mark av bolagsmännen i ett bolag — Fakturor som utfärdats före registreringen av det bolag som begär avdrag”

I mål C-280/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 31 mars 2010, som inkom till domstolen den 4 juni 2010, i målet

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 juni 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna, genom M. Pawlik, skatterådgivare,

— Polens regering, genom M. Szpunar, K. Rokicka, A. Gawłowska och A. Kramarczyk, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska.

— Tysklands regering, genom C. Blaschke, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou och M. Michelogiannaki, samtliga i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom J.-S. Pilczer, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 september 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 9, 168 och 169 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna (nedan kallat Polski Trawertyn), handelsbolag, och dess bolagsmän P. Granatowicz och M. Wąsiewicz (nedan kallade bolagsmännen), å ena sidan, och Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktören för skattekontoret i Poznań) (nedan kallad Dyrektor), å andra sidan, angående avdrag för den ingående mervärdesskatten på vissa transaktioner som genomförts före det att bolaget registrerades i handelsregistret.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 Artikel 9.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 Artikel 168 i direktiv 2006/112 förskriver bland annat följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

5 Artikel 169 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avser de i artikel 10.1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

b) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 138, 142 och 144, artiklarna 146–149, artiklarna 151, 152, 153 och 156, artikel 157.1 b, artiklarna 158–161 och artikel 164.

c) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 135.1 a–f, om köparen är etablerad utanför gemenskapen eller om transaktionerna är direkt kopplade till varor som skall exporteras ut ur gemenskapen.”

6 Artikel 178 a i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.”

7 I artikel 213.1 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

Medlemsstaterna skall tillåta, och får kräva, att denna anmälan lämnas på elektronisk väg, i enlighet med de villkor som de själva fastställer.”

8 Artikel 220 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall se till att en faktura i följande fall utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

1) För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

2) För sådana leveranser av varor som avses i artikel 33.

3) För sådana leveranser av varor som utförs i enlighet med villkoren i artikel 138.

4) För förskottsbetalningar som har gjorts till honom före sådana leveranser av varor som avses i punkterna 1, 2 och 3.

5) För förskottsbetalningar som har gjorts till honom av en annan beskattningsbar person eller av en icke beskattningsbar juridisk person innan tillhandahållandet av tjänsten har slutförts.”

9 I artikel 226 i direktiv 2006/112 föreskrivs bland annat följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

1) Datum för utfärdandet av fakturan.

…

4) Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket förvärvaren har erhållit en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster för vilken eller vilket han är betalningsskyldig för mervärdesskatt eller en sådan leverans av varor som avses i artikel 138.

5) Den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress.

…”

10 I artikel 273 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Den nationella lagstiftningen

11 Artikel 15 styckena 1 och 2 i lag av den 11 mars 2004 om mervärdesskatt (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n° 54, position 535), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”1) Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är en egen juridisk person och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

2) Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som bedrivs av producenter, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet exploatering av naturtillgångar och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Detta gäller även beträffande verksamhet i form av enstaka handlingar när de sker under omständigheter som tyder på en avsikt att återkommande bedriva verksamheten. Med ekonomisk verksamhet avses även utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.”

12 Artikel 86 stycke 1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Med förbehåll för vad som föreskrivs i artiklarna 114, 119 stycke 4, 120 styckena 17 och 19, och 124, har den beskattningsbara person som avses i artikel 15, i den mån varorna och tjänsterna används för hans beskattade verksamhet, rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den ingående skatten.”

13 Artikel 86 stycke 2 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Med förbehåll för vad som föreskrivs i styckena 3–7 ska beloppet för den ingående skatten motsvara följande:

1) Summan av den mervärdesskatt som anges i de fakturor som den beskattningsbara personen mottagit och som

   a) avser förvärv av varor och tjänster,

   b) bekräftar förtida betalning (handpenningar, förskott, delbetalningar), för det fall att dessa är kopplade till en beskattningsgrundande händelse,

   c) härrör från en kommittent för den leverans av varor som är föremål för ett kommissionsavtal,

…”

14 I enlighet med artikel 86 stycke 10 punkt 1 i mervärdesskattelagen tillämpas avdragsrätten vid den avräkning som sker för den period under vilken den beskattningsbara personen har mottagit fakturan eller tullhandlingen.

15 Artikel 106 stycke 1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Med förbehåll för vad som föreskrivs i punkterna 2, 4 och 5 och artiklarna 119 stycke 10 och 120 stycke 16 är de beskattningsbara personer som avses i artikel 15 skyldiga att utfärda fakturor som särskilt ska innehålla uppgifter avseende försäljningen, datum för försäljningen, enhetspriset exklusive mervärdesskatt, beskattningsunderlaget, skattesatsen och skatten, fakturabeloppet samt uppgifter om den beskattningsbara personen och köparen.”

16 I enlighet med 9 § stycke 1 punkterna 1 och 2 i finansministerns förordning av den 25 maj 2005 om återbetalning av skatt till vissa beskattningsbara personer, om förtida återbetalning av skatten, om upprättande av fakturor, om förvaring av fakturor och om förteckningen över varor och tjänster som inte omfattas av rätten att dra av mervärdesskatten (Dz. U., nr 95, position 798), tillämplig till och med den 1 december 2008, skulle den faktura genom vilken försäljningen bekräftades innehålla åtminstone uppgifter om säljarens och förvärvarens namn och efternamn eller firma, eventuellt endast angiven med förkortning, samt adress och registreringsnummer för mervärdesskatt.

17 Enligt polsk rätt är fast egendom som i form apportegendom tillskjuts bolag undantagen från mervärdesskatt. Ett handelsbolag existerar dessutom först när det har registrerats i handelsregistret.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Den 22 december 2006 utfärdade en delgivningsman en faktura i bolagsmännens namn för förvärv av en fastighet på vilken det fanns ett stenbrott.

19 Den 26 april 2007 bildade bolagsmännen bolaget Polski Trawertyn. Samma dag utfärdade notarius publicus en faktura i detta bolags namn för upprättandet av den officiella handlingen avseende bolagets bildande jämte sex kopior.

20 I samband med en kontroll av skattemyndigheten av Polski Trawertyn för perioden juni–september 2007 konstaterades oegentligheter i beloppen för den ingående mervärdesskatten. Närmare bestämt hade bolaget under juni 2007 deklarerat en för hög ingående mervärdesskatt genom att ta med de ovannämnda fakturorna i bolagets mervärdesskatteredovisning.

21 Vad gäller den första fakturan konstaterade skattemyndigheten att Polski Trawertyn inte hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten, eftersom förvärvaren av fastigheten inte var bolaget utan fysiska personer, som efter det att bolaget bildades, den 26 juli 2007, tillförde bolaget fastigheten i form av apportegendom. Vad gäller den andra fakturan fann skattemyndigheten att denna inte heller gav upphov till någon avdragsrätt, eftersom den utfärdats före det att Polski Trawertyn hade registrerats i handelsregistret. Då registreringen ägde rum den 5 juni 2007 hade fakturan utställts på ett bolag som ännu inte fanns.

22 Polski Trawertyn begärde omprövning av skattemyndighetens beslut hos Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, som beslutade att inte ändra beslutet. Bolaget överklagade därefter beslutet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (förvaltningsdomstolen för vojvodskapet Storpolen, i Poznań). Denna domstol ogillade överklagandet varpå bolaget överklagade till den hänskjutande domstolen.

23 Till stöd för sitt överklagande gjorde bolaget bland annat gällande att vissa tillgångar, i målet vid den nationella domstolen närmare bestämt ett stenbrott, förvärvats i syfte att bedriva ekonomisk verksamhet, en avsikt som senare bekräftats av objektiva omständigheter, närmare bestämt bildandet av ett företag och registreringen av detta som en beskattningsbar person, varför det rimligtvis kan utgås från att bolagsmännen agerat i egenskap av beskattningsbara personer, i den mening som avses i artikel 9 i direktiv 2006/112. Enligt artiklarna 168 och 169 i detta direktiv har en beskattningsbar person rätt till avdrag av den ingående mervärdesskatt på investeringskostnader för verksamhet som denna person har för avsikt att driva.

24 Naczelny Sąd Administracyjny anser att avgörandet av det mål som är anhängigt vid den beror på frågan huruvida Polski Trawertyn, mot bakgrund av artiklarna 9, 168, 169, 178 a, och 226 i direktiv 2006/112 samt de faktiska omständigheterna i det nationella målet, har rätt att dra av den mervärdesskatt som erlagts för förvärv som dess bolagsmän gjort före det att bolaget existerade i egenskap av juridisk person.

25 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sad Administracyjny att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Har de personer som senare blir bolagsmän och som har haft investeringskostnader före det att bolaget formellt registrerats som ett bolag och före dess registrering till mervärdesskatt rätt att – efter det att bolaget förts in i handelsregistret och registrerats till mervärdesskatt – enligt artiklarna 9, 168 och 169 i [direktiv 2006/112], dra av den ingående skatt som erlagts för de investeringskostnader som bolaget haft för sin beskattningsbara verksamhet?

2) Innebär den omständigheten, att fakturan för dessa investeringskostnader inte har utfärdats till bolaget utan till bolagsmännen, att den ingående skatt som erlagts för investeringskostnaderna inte får dras av på så sätt som avses i fråga 1?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

26 Det ska inledningsvis konstateras att det, i likhet med vad som framkommit vid den muntliga förhandlingen vid EU-domstolen, är ostridigt att bolagsmännen inte med tillämpning av den nationella lagstiftning som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen kan åberopa en rätt att dra av mervärdesskatten avseende de kostnader för investeringar som bolagsmännen har haft – före registreringen och mervärdesskatteregistreringen av Polski Trawertyn – för bolagets ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet, eftersom tillskjutandet av den i det nationella målet aktuella apportegendomen ska betraktas som en från skatteplikt undantagen transaktion.

Domstolen konstaterar följaktligen att nämnda nationella lagstiftning i en sådan situation som den förevarande inte enbart medför att bolaget inte kan göra gällande en rätt att dra av den mervärdesskatt som erlagts för den aktuella anläggningstillgången utan också hindrar de bolagsmän som har haft investeringskostnaderna från att åberopa avdragsrätten.

27 Mot denna bakgrund ska den första frågan uppfattas på så sätt att den avser huruvida artiklarna 9, 168 och 169 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken varken bolagsmännen i ett bolag eller bolaget får göra gällande en rätt att dra av mervärdesskatten avseende de kostnader för investeringar som bolagsmännen har haft – före det att bolaget registrerades och mervärdesskatteregistrerades – för bolagets ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet.

28 I syfte att besvara denna fråga erinrar domstolen för det första om att det av dess praxis följer att ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 4.1 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, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), som innehållsmässigt är identisk med artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112, kan bestå av flera på varandra följande handlingar och att förberedande verksamhet, såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande förvärv av fast egendom, är att betrakta som ekonomisk verksamhet (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 22, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, och av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO, REG 1996, s. I-857, punkt 15).

29 Domstolen har också slagit fast att principen om mervärdesskattens neutralitet med avseende på ett företags skattebörda kräver att redan de första investeringskostnaderna för och i avsikt att driva ett företag måste betraktas som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då fast egendom faktiskt utnyttjas, det vill säga då den beskattningsbara inkomsten uppkommer, skulle strida mot denna princip. Varje annan tolkning skulle medföra att de ekonomiska aktörerna påfördes kostnader för mervärdesskatt i sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringskostnader före respektive efter den tidpunkt då den fasta egendomen faktiskt började utnyttjas (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 23, och INZO, punkt 16.

30 Domstolen drar härav slutsatsen att den som gör sådana investeringar som är nära knutna till och nödvändiga för det framtida utnyttjandet av fast egendom följaktligen ska anses som skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet (se domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 23).

31 I en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen, som kännetecknas av att bolagsmännen i ett bolag gjort nödvändiga investeringar för bolagets framtida utnyttjande av fast egendom före det att nämnda bolag registrerats och mervärdesskatteregistrerats, ska bolagsmännen följaktligen betraktas som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt och kan således i princip göra gällande en rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt.

32 Den omständigheten att bolagsmännens tillskjutande av apportegendom i form av fast egendom till bolaget utgör en från mervärdesskatteplikt undantagen transaktion och det faktum att bolagsmännen inte påför någon mervärdesskatt vid denna transaktion kan inte få till följd att de ska bära kostnaden för mervärdesskatten utan möjlighet att dra av den eller att få den återbetald (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 23).

33 För det andra har domstolen slagit fast att en beskattningsbar person vars enda verksamhetsändamål är att förbereda den ekonomiska verksamheten för en annan beskattningsbar person och som inte har utfört någon beskattningsbar transaktion, med stöd av principen om mervärdesskattens neutralitet,

kan göra gällande en rätt till avdrag för mervärdesskatten i samband med beskattningsbara transaktioner som görs av den andra beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld, REG 2004, s. I-5547, punkterna 41 och 42). Denna tolkning av sjätte direktivet avsåg ett fall där den mervärdesskatt som den första beskattningsbara personen önskade dra av hänförde sig till tjänster som vederbörande förvärvat i syfte att möjliggöra beskattningsbara transaktioner som den andra beskattningsbara personen planerade att utföra.

34 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 46–49 i sitt förslag till avgörande var den faktiska och rättsliga ramen i den begäran om förhandsavgörande som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Faxworld visserligen annorlunda än i förevarande mål. De bakomliggande skälen till domstolens tolkning i den domen äger emellertid även giltighet på omständigheterna i ett sådant mål som det förevarande.

35 Domstolen drar därför avslutningsvis slutsatsen att om bolagsmännen enligt den nationella lagstiftningen – även om de med avseende på mervärdesskatten kan betraktas som beskattningsbara personer – inte kan åberopa beskattningsbara transaktioner som Polski Trawertyn har utfört, för att fritas från kostnaden för mervärdesskatt som hänför sig till investeringar som gjorts för detta bolags ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet, måste bolaget ha möjlighet att beakta dessa investeringar i samband med att mervärdesskatten dras av, eftersom skattebördans neutralitet annars inte skulle kunna säkerställas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Faxworld, punkt 42).

36 Denna slutsats påverkas inte av argumentet att risken för skatteundandragande eller missbruk ökar för det fall att bolagsmännen i det nationella målet får återkräva den ingående mervärdesskatt som de erlagt eller för det fall att Polski Trawertyn får dra av denna mervärdesskatt.

37 Det framgår nämligen av domstolens praxis att det enbart kan vara fråga om en beskattningsbar person, och därmed en rätt att utnyttja avdragsrätten, när den person som begär avdrag för mervärdesskatten har visat dels att villkoren för att beviljas denna rätt är uppfyllda, dels att avsikten att börja bedriva en ekonomisk verksamhet som ger upphov till beskattningsbara transaktioner bekräftas av objektiva omständigheter. Om skattemyndigheten konstaterar fall av skatteundandragande eller missbruk i samband med utövandet av avdragsrätten, kan den retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 24, och INZO, punkt 24, samt dom av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 33).

38 Med hänsyn till dessa överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 9, 168 och 169 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken varken bolagsmännen i ett bolag eller bolaget får göra gällande en rätt att dra av den ingående mervärdesskatten avseende de kostnader för investeringar som bolagsmännen har haft – före bolagets bildande och registrering – för bolagets ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet.

Den andra frågan

39 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 168 och 178 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken ett bolag, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, inte får dra av den ingående mervärdesskatten när fakturan, som utfärdats före det att bolaget registrerades och mervärdesskatteregistrerades, utställts på de framtida bolagsmännen i bolaget.

40 I detta avseende erinrar domstolen om att avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 15 juli 2010 i mål C-368/09, Pannon Gép Centrum, REU 2010, s. I-7647, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

41 Vad gäller de formella villkoren för en sådan rätt framgår det av artikel 178 a i direktiv 2006/112 att avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura. Enligt artikel 226 i direktiv 2006/112 ska, utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv, endast uppgifter som nämns i den artikeln vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artikel 220 i direktivet. Enligt artikel 226 leden 1 och 5 i direktiv 2006/112 är det enbart datum för utfärdandet av fakturan och den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress som måste anges på fakturan.

42 Av dessa bestämmelser följer att det inte är tillåtet för medlemsstaterna att som krav för att få utöva avdragsrätten för mervärdesskatt ställa sådana innehållsmässiga villkor på fakturan som inte uttryckligen anges i bestämmelserna i direktiv 2006/112. I likhet med vad som följer av artikel 273 i detta direktiv får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, men de får inte använda denna möjlighet för att införa ytterligare krav än de som har fastställts i nämnda direktiv (se domen i det ovannämnda målet Pannon Gép Centrum, punkt 40).

43 Domstolen har tidigare slagit fast att den ingående mervärdesskatten måste få dras av enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Om skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är skyldig till mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella transaktionerna, kan den inte uppställa sådana ytterligare villkor för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som kan leda till att avdragsrätten över huvud taget inte blir utnyttjad (se, vad gäller bestämmelserna om omvänd skattskyldighet, dom av den 21 oktober 2010 i mål C-385/09, Nidera Handelscompagnie, REU 2010, s. I-10385, punkt 42).

44 Vad gäller det nationella målet konstaterar domstolen att de materiella villkoren i artikel 168 a i direktiv 2006/112, i likhet med vad som framgår av motiveringen till den första frågan, verkar vara uppfyllda för att bland annat Polski Trawertyn ska kunna dra av den mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet av fast egendom, eftersom denna transaktion utfördes för detta bolags beskattningsbara transaktioner.

45 Med hänsyn till att Polski Trawertyn inte har kunnat utnyttja sin rätt att dra av den ingående mervärdesskatten på grund av att bolaget, vid tidpunkten för utfärdandet av fakturan för nämnda förvärv, ännu inte vare sig var registrerat eller mervärdesskatteregistrerat och fakturan därför utställts på bolagsmännen, trots att det – i likhet med vad den hänskjutande domstolen har konstaterat – är samma personer som har erlagt den ingående mervärdesskatten som bildar bolaget Polski Trawertyn, ska detta hinder anses vara föranlett av ett rent formellt krav.

46 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 72 i sitt förslag till avgörande är ett sådant krav inte rimligt, eftersom det, i en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen, skulle leda till att avdragsrätten över huvud taget inte utnyttjades och, följaktligen, äventyra mervärdesskattes neutralitet.

47 Det följer nämligen av rättspraxis att medlemsstaterna, även om beskattningsbara personer visserligen är skyldiga enligt artikel 213 i direktiv 2006/112 att uppge när deras ekonomiska verksamhet inleds, förändras eller upphör, emellertid inte har rätt att, i fall då någon deklaration inte har ingetts, beröva den beskattningsbara personen möjligheten att utnyttja denna rätt (se domen i det ovannämnda målet Nidera Handelscompagnie, punkt 48).

48 Domstolen har för det andra slagit fast att en faktura visserligen har en viktig dokumenterande funktion, eftersom den kan innehålla kontrollerbara uppgifter, men att det emellertid finns situationer där uppgifter på giltigt sätt kan fastställas med andra medel än genom en faktura eller där kravet på att

inneha en faktura som på alla sätt uppfyller bestämmelserna i direktiv 2006/112 skulle kunna äventyra den beskattningsbara personens avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004 i mål C-90/02, Bockemühl, REG 2004, s. I-3303, punkterna 51 och 52).

49 Domstolen konstaterar att i en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen föreligger de uppgifter som är nödvändiga för en tillförlitlig och effektiv uppbörd av mervärdesskatten, vilket också framgår av beslutet om hänskjutande.

50 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den andra frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 168 och 178 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken ett bolag, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, inte får dra av den ingående mervärdesskatten när fakturan, som utfärdats före det att nämnda bolag registrerades och mervärdesskatteregistrerades, utställts på bolagsmännen i bolaget.

Rättegångskostnader

51 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 9, 168 och 169 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken varken bolagsmännen i ett bolag eller bolaget får göra gällande en rätt att dra av den ingående mervärdesskatten avseende de kostnader för investeringar som bolagsmännen har haft – före bolagets bildande och registrering – för bolagets ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet.**

2) **Artiklarna 168 och 178 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning enligt vilken ett bolag, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, inte får dra av den ingående mervärdesskatten när fakturan, som utfärdats före det att nämnda bolag registrerades och mervärdesskatteregistrerades, utställts på bolagsmännen i bolaget.**

Underskrifter