DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

29. april 2004 *

I sag C-152/02,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Terra Baubedarf-Handel GmbH

mod

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck,

at opnå en præjudiciel afgørelse om fortolkningen af artikel 17 og 18 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),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af dommerne P. Jann, som fungerende formand for Femte Afdeling, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, A. La Pergola og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Múgica Arzamendi,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Terra Baubedarf-Handel GmbH ved Rechtsanwälte H.-G. Fajen og A.C. Stange

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og M. Lumma, som befuldmægtigede

— den franske regering ved F. Alabrune, G. de Bergues og P. Boussaroque, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fælleskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 18. september 2003 er afgivet mundtlige indlæg af Terra Baubedarf-Handel GmbH og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. oktober 2003,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 21. marts 2002, indgået til Domstolen den 26. april 2002, har Bundesfinanzhof i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af artikel 17 og 18 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 Spørgsmålet er blevet rejst i en sag mellem Terra Baubedarf-Handel GmbH (herefter »Terra Baubedarf«) og Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (herefter »Finanzamt«) om Finanzamts afslag på at give Terra Baubedarf tilladelse til at

fradrage merværdiafgift (herefter »moms«) for året 1999, vedrørende tjenester, som blev ydet til denne virksomhed i løbet af 1999, og for hvilke der blev udstedt fakturaer i løbet af december måned 1999, som dog først kom virksomheden i hænde i januar 2000.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første afsnit, første punktum, bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...]«

4 Sjette direktivs artikel 17, stk. 1, og artikel 17, stk. 2, litra a), har følgende ordlyd:

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

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige 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 i indlandet.«

5 Sjette direktivs artikel 18, stk. 1 og 2, bestemmer:

»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

[...]

2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[...]«

6 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 22, stk. 3:

»3. a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke afgiftspligtige juridiske personer. [...]

[...]

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

[...]

c) Medlemsstaterne fastsætter kriterierne for, at et dokument kan anses for at svare til en faktura.«

Nationale bestemmelser

7 § 15, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz 1999 (lov af 1999 om omsætningsafgift, BGBl. 1999 I, s. 1270, herefter »UStG«) bestemmer:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

1. Afgift af varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre erhvervsdrivende, og som er særskilt angivet i en faktura i henhold til § 14. Såfremt det særskilt angivne afgiftsbeløb vedrører en betaling, der har fundet sted inden disse transaktioner, kan det fratrækkes, når fakturaen foreligger, og betaling har fundet sted.«

8 Afsnit 192, stk. 2, fjerde punktum, i Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (momscirkulære 2000, offentliggjort den 10.12.1999, BStBl. I, særudgave 2/1999, herefter »UStR«) bestemmer:

»Såfremt ydelsen og fakturaen modtages på forskellige tidspunkter, kan der udøves ret til fradrag for den afgiftsperiode, hvor begge betingelser første gang er opfyldt.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Terra Baubedarf, som er en tysk virksomhed, der driver handel med byggematerialer, aftog tjenesteydelser i løbet af 1999. Imidlertid blev de tilhørende fakturaer, selv om de blev udstedt i december 1999, først modtaget af Terra Baubedarf i januar 2000.

10 Finanzamt tillod ikke Terra Baubedarf at fradrage moms for så vidt angik disse ydelser for 1999, idet Finanzamt henviste til, at det følger af UStG's § 15, stk. 1, nr. 1, og UStR's afsnit 192, stk. 2, fjerde punktum, at retten til fradrag i det foreliggende tilfælde først kunne udøves i 2000, som er det år, hvor de tilhørende fakturaer blev modtaget.

11 Terra Baubedarf fik hverken medhold i sin klage eller i den sag, der derefter blev anlagt ved Niedersächsishes Finanzgericht (Tyskland), idet Finanzgericht stadfæstede Finanzamts afgørelse.

12 Terra Baubedarf indgav herefter en »revisionsanke« til prøvelse af denne afgørelse ved Bundesfinanzhof med påstand om, at virksomhedens ret til fradrag for indgående moms var blevet begrænset i tidsmæssig henseende i strid med sjette direktiv.

13 Bundesfinanzhof har anført, at det følger af Domstolens praksis, at Terra Baubedarfs ret til fradrag indtrådte i 1999 i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, og at denne ret i overensstemmelse med samme direktivs artikel 18 først kunne udøves i 2000 efter modtagelse af fakturaerne (jf. bl.a. dom af 5.12.1996, sag C-85/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257, præmis 22).

14 Den forelæggende ret spørger imidlertid, om denne fradragsret kan eller skal gøres gældende med virkning allerede for afgiftsperioden 1999. Sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), kan fortolkes således, at bestemmelsen udelukkende fastsætter betingelserne for fradragsrettens udøvelse, men ikke angår spørgsmålet om, i hvilken afgiftsperiode afgiftsfradraget skal eller kan gøres gældende.

15 Af disse grunde har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan den afgiftspligtige kun udøve sin ret til fradrag for indgående moms med virkning for det kalenderår, i hvilket han i henhold til artikel 18, stk.1, litra a), i direktiv 77/388/EØF er i besiddelse af en faktura, eller gælder udøvelsen af fradragsretten altid for det kalenderår (også med tilbagevirkende kraft), i hvilket retten til fradrag for indgående moms opstår i henhold til artikel 17, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF?«

Det præjudicielle spørgsmål

16 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, med henblik på det fradrag, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at fradragsretten skal udøves for den afgiftsperiode, hvori de to betingelser, der er fastsat i bestemmelsen, er opfyldt, dvs. at retten til fradrag er indtrådt, og at den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura udstedt i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3.

Indlæg afgivet for Domstolen

17 Terra Baubedarf har gjort gældende, at retten til fradrag for indgående moms i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, har virkning i den afgiftsperiode, hvori denne ret er indtrådt i overensstemmelse med direktivets artikel 17, stk. 1, sammenholdt med direktivets artikel 10, stk. 2.

18 Denne fortolkning støttes af sjette direktivs artikel 18, stk. 2, der med henblik på gennemførelsen af afgiftspålæggelsen kun angår det forhold, at fradragsretten er opstået. Udøvelsen af fradragsretten skal ifølge bestemmelsen ske i »samme periode«.

19 Dette fradrag, som foretages straks, og som indebærer, at betaling af afgiften og udøvelsen af fradragsretten sker samtidig, afspejler princippet om neutralitet. Når fakturaen først modtages efter udløbet af en afgiftsperiode, kan fradraget teknisk set kun gennemføres ved, at udøvelsen af fradragsretten kan ske efterfølgende.

20 De foranstaltninger, som undergiver udøvelsen af fradragsretten supplerende betingelser for at sikre momsopkrævningen, dvs. besiddelsen af en faktura (jf. dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme og EGI, Sml. s. 4517), vil desuden kun være forenelige med proportionalitetsprincippet, hvis de samtidig har tilbagevirkende kraft.

21 Den tyske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har peget på ordlyden af den tyske sprogversion af sjette direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit:

»Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.«

22 Den tyske regering og Kommissionen har anført, at for så vidt angår betingelserne for udøvelsen af fradragsretten gør den tyske version det ikke muligt med sikkerhed at fastslå, om den periode, for hvilken fradragsretten kan udøves, er den

periode, hvori fradragsretten er opstået, eller den periode, hvori de øvrige betingelser i artikel 18, stk. 1 er opfyldt ud over, at fradragsretten er opstået. Den samme tvivl består dog ikke i relation til andre sprogversioner, hvor bestemmelsens indhold fremstår klart.

23 Den tyske regering har gjort gældende, at det allerede følger af en ordlydsfortolkning, navnlig sammenholdt med den franske og den engelske sprogversion af sjette direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, at den afgiftspligtige kun kan udøve fradragsretten i den afgiftsperiode, hvori han ligeledes er i besiddelse af de fakturaer, der kræves i henhold til denne artikels stk. 1, litra a). I den forbindelse har den tyske regering henvist til ordlyden af den franske og den engelske sprogversion af nævnte artikel 18, stk. 2, første afsnit:

»La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.« (den franske version)

»The taxable person shall effect the deduction by subtracting from the total amount of value added tax due for a given tax period the total amount of the tax in respect of which, during the same period, the right to deduct has arisen and can be exercised under the provisions of paragraph 1« (den engelske version).

24 En ret til efterfølgende at fratrække moms med virkning for den foregående afgiftsperiode vil desuden medføre en øget arbejdsbyrde for såvel de afgiftspligtige som afgiftsmyndighederne. Ved at give ret til efterfølgende fradrag for indgående afgift for den foregående periode vil de forskudsangivelser, der indgives for en afgiftsperiode, skulle berigtiges, under visse omstændigheder endda flere gange for samme afgiftsperiode, og afgiftsmyndighederne vil skulle berigtige afgiftsansættelserne.

25 Derimod gør den fortolkning, som den tyske regering har gjort gældende, det muligt at sikre, at momsordningen anvendes og kontrolleres på effektiv måde for så vidt angår fradrag for indgående moms.

26 Kommissionen har ud over den franske og den engelske sprogversion henvist til den italienske og den nederlandske sprogversion. Det fremgår heraf, at den relevante periode er den periode, hvori såvel betingelsen om fradragsrettens indtræden som om besiddelse af fakturaen er opfyldt.

27 Ifølge Kommissionen er denne konklusion objektiv. Sjette direktivs artikel 18, stk. 1, sikrer en korrekt anvendelse af momsordningen. Ved at gøre den periode, for hvilken fradragsretten kan udøves, afhængig af, at den afgiftspligtige samtidig er i besiddelse af fakturaen, undgår man, at fradragsretten gøres gældende med tilbagevirkende kraft, hvilket ellers nødvendigvis vil være tilfældet.

28 Den franske regering har anført, at fakturaen har til formål at opfylde den funktion at dokumentere den afgiftspligtige persons rettigheder og forpligtelser vedrørende moms, samtidig med at den sikrer opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne, bl.a. for så vidt angår fradragsretten (jf. Reisdorf-dommen, præmis 29, og dom af 17.9.1997, sag C-141/96, Langhorst, Sml. I, s. 5073, præmis 17 og 21).

29 Hvis det var muligt systematisk at tillade, at fradragsretten blev knyttet til den afgiftsperiode, hvor den er opstået, uanset det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige faktisk får fakturaen i sin besiddelse, ville der opstå alvorlige problemer for den kontrol, der foretages i hver medlemsstat af oplysningerne i momsangivelserne.

Domstolens besvarelse

30 Det bemærkes for det første, at sjette direktivs artikel 18 angår betingelserne for udøvelsen af fradragsretten, hvorimod spørgsmålet om, hvorvidt der er indtrådt en sådan ret, henhører under direktivets artikel 17 (jf. dom af 8.11.2001, sag C-338/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 8265, præmis 71).

31 Det følger af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. I overensstemmelse med direktivets artikel 10, stk. 2, sker dette på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted (jf. dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 36).

32 Det fremgår imidlertid af artikel 18, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 22, stk. 3, at udøvelse af den fradragsret, der er omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), sædvanligvis er forbundet med besiddelse af den originale faktura eller det dokument, der ifølge kriterier fastsat af den pågældende medlemsstat kan anses for et tilsvarende dokument (jf. Reisdorf-dommen, præmis 22).

33 For så vidt angår den afgiftsperiode, for hvilken dette fradrag skal udøves, bemærkes, således som den tyske regering og Kommissionen har anført, at den tyske sprogversion af sjette direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, ikke gør det muligt med sikkerhed at afgøre, om den periode, for hvilken fradragsretten kan udøves, er den periode, hvori fradragsretten er opstået, eller den periode, hvori både betingelsen om besiddelse af fakturaen og om fradragsrettens indtræden er opfyldt.

34 Selv om den tyske version af den nævnte bestemmelse er uklar på dette punkt, fremgår det bl.a. af den franske og den engelske version af sjette direktiv, at fradraget som omhandlet i dette direktivs artikel 17, stk. 2, skal ske for den afgiftsperiode, hvori de to betingelser i henhold til samme direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, begge er opfyldt. Med andre ord skal der være foretaget levering af goder eller tjenesteydelser, og den afgiftspligtige skal være i besiddelse af fakturaen eller et dokument, der ifølge kriterier fastsat af den pågældende medlemsstat kan anses for et tilsvarende dokument.

35 Denne fortolkning er i overensstemmelse med fast retspraksis, hvorefter fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integreret del af momsordningen, der som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, og af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42). Udøvelsen af fradragsretten forudsætter, at de afgiftspligtige i princippet ikke erlægger betaling og således heller ikke betaler moms i forudgående led, før de har modtaget en faktura eller et andet tilsvarende dokument, og transaktionen kan således ikke anses for at være momsbelagt, før betaling er sket.

36 Denne fortolkning er ligeledes i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, som ifølge retspraksis er sikret, når den fradragsordning, der er indført ved sjette direktivs afsnit XI, giver de mellemliggende led i distributionskæden adgang til i grundlaget for deres eget afgiftstilsvar at fradrage de beløb, de hver især har betalt deres leverandør som moms af den pågældende transaktion, og således til afgiftsmyndighederne at indbetale den del af momsen, som svarer til forskellen mellem den pris, den afgiftspligtige har betalt sin leverandør, og den pris, han har opnået ved levering af varen til køberen (jf. dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 33, og af 15.10.2002, sag C-427/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8315, præmis 42).

37 Hvad angår proportionalitetsprincippet bliver dette princip på ingen måde tilsidesat ved, at der stilles krav om, at den afgiftspligtige fratrækker indgående moms for den afgiftsperiode, hvor såvel betingelsen om besiddelse af en faktura eller et tilsvarende dokument som betingelsen om fradragsrettens indtræden er opfyldt. For det første er dette krav i overensstemmelse med et af sjette direktivs formål, nemlig at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne (jf. Reisdorf-dommen, præmis 24, og Langhorst-dommen, præmis 17), og for det andet, således som det er fastslået i denne doms præmis 35, sker betaling for levering af goder eller tjenesteydelser, og dermed betaling af indgående moms, normalt ikke før modtagelsen af en faktura.

38 Det præjudicielle spørgsmål skal følgelig besvares med, at sjette direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, med henblik på det fradrag, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at fradragsretten skal udøves for den afgiftsperiode, hvori de to betingelser, der er fastsat i bestemmelsen, er opfyldt, dvs. at der er sket levering af goder eller tjenesteydelser, og at den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura eller et dokument, der ifølge kriterier fastsat af den pågældende medlemsstat kan anses for et tilsvarende dokument.

Sagens omkostninger

39 De udgifter, der er afholdt af den tyske og den franske regering samt af Kommissionen, 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 det spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 21. marts 2002, for ret:

Med henblik på det fradrag, som er omhandlet i artikel 17, stk. 2, 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, skal samme direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, fortolkes således, at fradragsretten skal udøves for den afgiftsperiode, hvori de to betingelser, der er fastsat i bestemmelsen, er opfyldt, dvs. at der er sket levering af goder eller tjenesteydelser, og at den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura eller et dokument, der ifølge kriterier fastsat af den pågældende medlemsstat kan anses for et tilsvarende dokument.

Jann Timmermans Rosas

La Pergola von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. april 2004.

R. Grass V. Skouris

Justitssekretær Præsident