DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 29 april 2004 *

I mål C-152/02,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Terra Baubedarf-Handel GmbH

och

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck,

angående tolkningen av artiklarna 17 och 18 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),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av domarna P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, A. La Pergola och S. von Bahr (referent),

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M. Múgica Arzamendi,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Terra Baubedarf-Handel GmbH, genom H.-G. Fajen och A.C. Stange, Rechtsanwälte,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och M. Lumma, båda i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom F. Alabrune, G. de Bergues och P. Boussaroque, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 18 september 2003 av: Terra Baubedarf-Handel GmbH och kommissionen,

och efter att den 16 oktober 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 21 mars 2002 som inkom till domstolens kansli den 26 april samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artiklarna 17 och 18 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).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Terra Baubedarf-Handel GmbH (nedan kallat Terra Baubedarf) och Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (nedan kallat Finanzamt) avseende Finanzamts vägran att godkänna avdrag för år 1999

beträffande den mervärdesskatt som Terra Baubedarf erlagt för de tjänster som bolaget tillhandahållits under år 1999 och för vilka fakturor utställts under december månad år 1999, vilka dock inte kommit Terra Baubedarf till handa förrän under januari månad år 2000.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 10.2 första stycket första meningen i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs."

4 I artikel 17.1 och 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person."

I artikel 18.1 och 18.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

a) för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, utställd i enlighet med artikel 22.3,

...

2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

..."

6 Artikel 22.3 i sjätte direktivet innehåller följande bestämmelser:

" 3.a) Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. ...

...

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt samt skatten för varje skattesats liksom också alla eventuella skattebefrielser.

...

c) Medlemsstaterna skall fastställa de kriterier som avgör huruvida ett dokument kan betraktas som faktura."

De nationella bestämmelserna

7 I 15 § första stycket punkt 1 i Umsatzsteuergesetz 1999 (1999 års lag om omsättningsskatt, BGBl. 1999 I, s. 1270) (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

"En näringsidkare får dra av följande ingående mervärdesskatt:

1. Den skatt som uppges särskilt i fakturor i den mening som avses i 14 § och som gäller leverans av varor eller tillhandahållande av andra tjänster som andra företag har utfört för näringsidkarens verksamhet. I den mån det särskilt uppgivna skattebeloppet hänför sig till en betalning som skett innan dessa transaktioner genomförts, är skatten avdragsgill redan när en faktura finns och betalning har skett."

8 I punkt 192 andra stycket fjärde meningen i Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (föreskrifter rörande omsättningsskatt, i den version som publicerats den 10 december 1999, BStBl. I, specialnummer 2/1999) (nedan kallade UStR), föreskrivs följande:

"Om tjänsten och fakturan erhålls vid olika tidpunkter kan avdrag göras för ingående mervärdesskatt för det beskattningsår under vilket dessa två villkor för första gången är uppfyllda samtidigt."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Terra Baubedarf, som är ett tyskt bolag som säljer byggmaterial, har tillhandahållits tjänster under år 1999. Bolaget mottog dock inte fakturorna för dessa tjänster förrän i januari år 2000 trots att de utställts under december månad år 1999.

10 Finanzamt godkände inte det avdrag för mervärdesskatt som Terra Baubedarf hade gjort för år 1999 avseende de ovannämnda tjänsterna, med motiveringen att avdragsrätten enligt 15 § första stycket punkt 1 UStG och punkt 192 andra stycket fjärde meningen UStR i det förevarande fallet endast kunde utnyttjas för år 2000, det vill säga det år då den relevanta fakturan mottogs.

11 Terra Baubedarf vann inte gehör för vare sig sitt klagomål eller sitt efterföljande överklagande vid Niedersächsisches Finanzgericht (Tyskland). Denna domstol fastställde nämligen Finanzamts beslut.

12 Terra Baubedarf överklagade därefter genom "Revision" beslutet i fråga till Bundesfinanzhof, och gjorde gällande att bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hade begränsats i tiden i strid med sjätte direktivet.

13 Bundesfinanzhof har konstaterat att det följer av EG-domstolens rättspraxis att Terra Baubedarfs avdragsrätt inträdde år 1999 i enlighet med artikel 17 i sjätte direktivet och att denna rätt enligt artikel 18 i direktivet inte kunde utnyttjas förrän år 2000, efter det att fakturan mottagits (se bland annat dom av den 5 december 1996 i mål C-85/95, Reisdorf, REG 1996, s. I-6257, punkt 22).

14 Den nationella domstolen har dock ställt sig frågan huruvida denna avdragsrätt kan eller skall göras gällande och ha sin verkan redan under beskattningsåret 1999. Artikel 18.1 a i sjätte direktivet skulle nämligen kunna tolkas så att denna bestämmelse endast styr villkoren för att utnyttja avdragsrätten, och inte säger något om under vilka beskattningsår som avdraget skall eller kan göras gällande.

15 Mot denna bakgrund har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Kan en skattskyldig endast göra avdrag för ingående mervärdesskatt för det kalenderår under vilket han enligt artikel 18.1 a i direktiv 77/388/EEG erhåller fakturan eller gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt alltid för det kalenderår (även retroaktivt) under vilket rätten till avdrag inträder enligt artikel 17.1 i direktiv 77/388/EEG?"

Tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida, när det gäller ett sådant avdrag som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, artikel 18.2 första stycket i samma direktiv skall tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas under den skatteperiod under vilken de två villkoren i denna bestämmelse är uppfyllda, det vill säga att avdragsrätten har inträtt och att den skattskyldiga personen innehar en faktura som har utställts i enlighet med artikel 22.3 i direktivet.

Yttranden som har inkommit till domstolen

17 Terra Baubedarf har gjort gällande att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enligt artikel 18.1 i sjätte direktivet har sin verkan under det beskattningsår då denna rätt inträder enligt artikel 17.1 i direktivet jämförd med artikel 10.2 i samma direktiv.

18 Enligt Terra Baubedarf stöds denna tolkning av artikel 18.2 i sjätte direktivet, vilket är en bestämmelse om hur beskattningen skall verkställas som endast avser avdragsrättens inträde. Utnyttjandet skall därefter bestämmas till "samma period".

19 Detta omedelbara avdrag, som innebär att skatten och avdragsrätten inträder parallellt är ett uttryck för neutralitetsprincipen. När fakturan har mottagits efter en beskattningsperiod finns det tekniskt sett endast ett sätt att möjliggöra ett omedelbart avdrag, nämligen genom att tillåta ett retroaktivt utnyttjande av avdragsrätten.

20 Dessutom skulle de ytterligare villkor för att få utnyttja avdragsrätten som har införts för att säkerställa uppbörden av mervärdesskatten, nämligen innehavet av en faktura (se dom av den 14 juli 1988 i de förenade målen 123/87 och 330/87, Jeunehomme och EGI, REG 1988, s. 4517), endast vara förenliga med proportionalitetsprincipen om de hade retroaktiv verkan.

21 Den tyska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission har erinrat om att den tyska språkversionen av artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet har följande lydelse:

"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 ausgeuebt."

22 Vad beträffar villkoren för utnyttjandet av avdragsrätten har de anfört att det utifrån denna språkversion inte går att med precision fastställa huruvida den period under vilken avdragsrätten kan göras gällande är lika med den period

under vilken avdragsrätten inträder eller den under vilken, utöver avdragsrätten, de förutsättningar som avses i punkt 1 i denna artikel för första gången föreligger samtidigt. Bestämmelsen kan dock förstås på ett entydigt sätt i andra språkversioner.

23 Den tyska regeringen anser att det framgår redan av en komparativ bokstavstolkning av i synnerhet den franska och den engelska versionen av artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet att den skattskyldiga personen endast kan utnyttja sin avdragsrätt för den beskattningsperiod under vilken han även innehar en sådan faktura som krävs enligt artikel 18.1 a. Härvid har den tyska regeringen erinrat om lydelsen av den franska och den engelska versionen av artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet:

"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." (fransk 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." (engelsk version)

24 Dessutom medför en retroaktiv avdragsrätt en avsevärt ökad arbetsbörda såväl för de skattskyldiga som för skattemyndigheterna. Om retroaktiva avdrag för ingående mervärdesskatt tillåts blir det nämligen nödvändigt att korrigera provisoriska deklarationer som har inlämnats för en vis skatteperiod, och under vissa villkor till och med vid ett flertal tillfällen under en och samma skatteperiod, och skattemyndigheterna tvingas utfärda rättelser.

25 Den tolkning som den tyska regeringen försvarar leder däremot till ett mervärdesskattesystem som kan tillämpas och kontrolleras effektivt vad beträffar avdrag för ingående mervärdesskatt.

26 Kommissionen har utöver den franska och den engelska versionen hänvisat till den italienska och den nederländska versionen. Härav framgår att den relevanta perioden är den då avdragsrätten har inträtt och det samtidigt föreligger innehav av faktura.

27 Enligt kommissionen är detta en objektiv slutsats. Genom artikel 18.1 i sjätte direktivet säkerställs en korrekt tillämpning av mervärdesskattesystemet. Genom att göra perioden under vilken avdragsrätten kan göras gällande beroende av ett samtida innehav av fakturan kan det undvikas att avdragsrätten görs gällande retroaktivt.

28 Den franska regeringen har påpekat att fakturan fyller en bevisfunktion vad beträffar en skattskyldig persons rättigheter och skyldigheter avseende mervärdesskatt, samtidigt som den gör det möjligt för skatteförvaltningen att säkerställa uppbörden och kontrollen av mervärdesskatt, bland annat vad gäller avdragsrätten (se domen i det ovannämnda målet Reisdorf, punkt 29, och dom av den 17 september 1997 i mål C-141/96, Langhorst, REG 1997, s. I-5073, punkterna 17 och 21).

29 Att systematiskt tillåta att avdragsrätten görs gällande för den beskattningsperiod under vilken avdragsrätten inträdde, oavsett vid vilken tidpunkt den skattskyldiga personen får fakturan i sin besittning, medför en avsevärd risk för varje medlemsstats uppföljning av uppgifter som förekommer i mervärdesskattedeklarationer.

Domstolens bedömning

30 Domstolen konstaterar inledningsvis att artikel 18 i sjätte direktivet endast rör villkoren för att utnyttja avdragsrätten, medan förekomsten av en sådan rätt följer av artikel 17 i direktivet (se dom av den 8 november 2001 i mål C-338/98, kommissionen mot Nederländerna, REG 2001, s. I-8265, punkt 71).

31 Det framgår av artikel 17.1 i sjätte direktivet att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Enligt artikel 10.2 i direktivet är detta fallet när varorna levereras eller tjänsterna utförs (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 36).

32 Det framgår av en jämförelse mellan artiklarna 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet att utnyttjandet av den avdragsrätt som avses i artikel 17.2 a i samma direktiv normalt förutsätter innehav av originalfaktura eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura enligt de kriterier som har fastställts av den berörda medlemsstaten (domen i det ovannämnda målet Reisdorf, punkt 22).

33 Vad beträffar den skatteperiod under vilken detta avdrag skall göras påpekar domstolen att, såsom den tyska regeringen och kommissionen har betonat, det utifrån den tyska språkversionen av artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet inte går att med precision fastställa huruvida den period under vilken avdragsrätten kan göras gällande är lika med den period under vilken avdragsrätten inträder eller den under vilken kraven på innehav av faktura och på inträdd avdragsrätt är uppfyllda samtidigt.

34 Visserligen är den tyska språkversionen av bestämmelsen tvetydig i detta avseende. Av den franska och den engelska språkversionen av sjätte direktivet framgår emellertid att det avdrag som avses i artikel 17.2 skall göras för den skatteperiod under vilken de två förutsättningarna enligt artikel 18.2 första stycket i direktivet föreligger samtidigt. Med andra ord skall varorna ha levererats eller tjänsterna ha tillhandahållits och den skattskyldiga personen inneha fakturan eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura enligt de kriterier som har fastställts av den berörda medlemsstaten.

35 Denna tolkning är förenlig med fast rättspraxis enligt vilken den avdragsrätt som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet, vilken är en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och i princip inte kan inskränkas, inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 27, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299, och av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkt 42). Utnyttjandet av denna avdragsrätt förutsätter i princip att de skattskyldiga personerna inte erlägger några betalningar och därmed inte någon ingående mervärdesskatt innan de har mottagit en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura, och att mervärdesskatten inte kan anses belasta en viss transaktion innan den har erlagts.

36 Denna tolkning är även förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet, som enligt rättspraxis säkerställs genom att det avdragssystem som föreskrivs i avdelning XI i sjätte direktivet gör det möjligt för mellanliggande länkar i distributionskedjan att göra avdrag från sitt eget beskattningsunderlag med de belopp som var och en har betalat till sin egen leverantör avseende mervärdesskatt för motsvarande transaktion och, således, till skatteförvaltningen återställa den del av mervärdesskatten som motsvarar skillnaden mellan det pris till vilket var och en har levererat varan till köparen och det pris som han har betalat till sin leverantör (se dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996 s. I-5339, punkt 33, och av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-8315, punkt 42).

37 Proportionalitetsprincipen åsidosätts på intet sätt genom villkoret att den skattskyldiga personen skall göra avdraget för ingående mervärdesskatt för den skatteperiod under vilken både kravet på innehav av en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura, och kravet på att avdragsrätt skall ha inträtt är uppfyllda. Detta villkor är nämligen förenligt med ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav (se domarna i de ovannämnda målen Reisdorf, punkt 24, och Langhorst, punkt 17). Dessutom erläggs betalningen för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, och därmed ingående mervärdesskatt, såsom har påpekats i punkt 35 i förevarande dom, normalt sett inte innan en faktura har mottagits.

38 Således skall tolkningsfrågan besvaras så att, när det gäller ett sådant avdrag som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, artikel 18.2 första stycket i samma direktiv skall tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den skatteperiod under vilken de två villkoren i denna bestämmelse är uppfyllda, det vill säga att varorna har levererats eller tjänsterna tillhandahållits och att den skattskyldiga personen innehar en faktura eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura enligt de kriterier som har fastställts av den berörda medlemsstaten.

Rättegångskostnader

39 De kostnader som har förorsakats den tyska och den franska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 21 mars 2002 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

När det gäller ett sådant avdrag som avses i artikel 17.2 a 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, skall artikel 18.2 första stycket i samma direktiv tolkas så att avdragsrätten måste utnyttjas för den skatteperiod under vilken de två villkoren i denna bestämmelse är uppfyllda, det vill säga att varorna har levererats eller tjänsterna tillhandahållits och att den skattskyldiga personen innehar en faktura eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura enligt de kriterier som har fastställts av den berörda medlemsstaten.

Jann Timmermans Rosas

La Pergola von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 april 2004.

R. Grass V. Skouris

Justitiesekreterare Ordförande