DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

3. december 2009 *

I sag C-433/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 13. august 2008, indgået til Domstolen den 1. oktober 2008, i sagen:

Yaesu Europe BV

mod

Bundeszentralamt für Steuern,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Lenaerts, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (refererende dommer) og J. Malenovský,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. september 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Yaesu Europe BV ved Rechtsanwalt B. Burgmaier

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den østrigske regering ved C. Pesendorfer, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bilag A til Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Yaesu Europe BV (herefter »Yaesu Europe«), et selskab med hjemsted i Nederlandene, og Bundeszentralamt für Steuern (central tysk skatte- og afgiftsmyndighed, herefter »Bundeszentralamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på en ansøgning om tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«), som Yaesu Europe havde betalt i Tyskland.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Tredje til femte betragtning til ottende direktiv har følgende ordlyd:

»Der bør gøres en ende på forskellene mellem de bestemmelser, der for tiden gælder i medlemsstaterne, og som ofte er årsag til omlægninger i samhandelen og konkurrencefordrejning.

Fællesskabsbestemmelser herom er et fremskridt i retning af faktisk gennemførelse af den frie bevægelighed for personer, goder og tjenesteydelser og bidrager således til at supplere den økonomiske integrationsproces.

Sådanne bestemmelser må ikke medføre, at afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i.«

4 Ottende direktivs artikel 3, litra a), bestemmer:

»For at modtage tilbagebetaling skal enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet:

a) til den i artikel 9, stk. 1, omhandlede kompetente myndighed indgive en ansøgning, der svarer til modellen i bilag A, samt de originale fakturaer eller importdokumenter; medlemsstaterne stiller en vejledning til rådighed for ansøgerne; denne skal under alle omstændigheder indeholde de i bilag C anførte oplysninger«.

5 Ottende direktivs artikel 6 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan ud over de i artikel 3 og 4 omhandlede forpligtelser ikke pålægge de i artikel 2 omhandlede afgiftspligtige personer andre forpligtelser, end at de i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget.«

6 I modellen for ansøgninger om tilbagebetaling af moms i ottende direktivs bilag A nævnes i sidste linje — ud over sted og dato for ansøgningen — en »underskrift«, uden nogen yderligere præcisering.

Nationale bestemmelser

7 § 18, stk. 9, i Umsatzsteuergesetz 2005 (lov af 2005 om omsætningsafgift, BGBl. 2005 I, s. 386) havde i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), følgende ordlyd:

»[…] Ansøgningen om tilbagebetaling skal indgives inden for seks måneder efter udløbet af det kalenderår, hvor tilbagebetalingskravet er opstået. Den erhvervsdrivende skal selv beregne tilbagebetalingen og godtgøre størrelsen af det beløb, som udgøres af den indgående afgift, ved fremlæggelse af originale fakturaer og importdokumenter. Ansøgningen om tilbagebetaling skal underskrives egenhændigt af den erhvervsdrivende. […]«

8 I § 79, stk. 1, i Abgabenordnung (lov om afgifter, herefter »AO«), der har overskriften »Handleevne«, er det bl.a., i dette stykkes nr. 3), bestemt, at proceshandlinger kan foretages af juridiske personer, foreninger eller aktivmasser gennem deres repræsentant efter loven eller gennem særligt befuldmægtigede personer.

9 AO's § 150, stk. 3, som regulerer afgiftsangivelsers form og indhold, har følgende ordlyd:

»Såfremt det i afgiftslovgivningen er foreskrevet, at den afgiftspligtige skal underskrive afgiftsangivelsen egenhændigt, kan det kun tillades, at underskriften afgives af en befuldmægtiget person, hvis den afgiftspligtige på grund af sin fysiske eller mentale tilstand eller på grund af længere tids fravær er forhindret i at underskrive. Der kan efterfølgende kræves en egenhændig underskrift, hvis årsagen til hindringen er ophørt.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Yaesu Europe ansøgte den 30. juni 2006 om tilbagebetaling af indgående moms, som selskabet havde betalt i Tyskland for perioden fra januar til december 2005. Ansøgningen blev udfærdiget på den officielle formular, der finder anvendelse i denne medlemsstat til dette formål, i hvis rubrik 9 er anført: »egenhændig underskrift og firmastempel«.

11 I en følgeskrivelse til ansøgningen henviste Yaesu Europes advokater, der har hjemsted i Tyskland, og som i formularen også benævnes forkyndelsesadressat, at ansøgningen om tilbagebetaling var underskrevet af dem på vegne af deres klient. Som bilag til skrivelsen var vedlagt en »fuldmagt vedrørende tilbagebetaling af indgående afgift«, som var udfærdiget af repræsentanten efter loven for sagsøgeren i hovedsagen, og som gav advokaterne fuldmagt til retsgyldigt at repræsentere denne i alle anliggender vedrørende tilbagebetaling af indgående afgift.

12 Ved afgørelse af 1. september 2006 afslog Bundeszentralamt Yaesu Europes ansøgning om tilbagebetaling med den begrundelse, at ansøgningen i strid med UStG's § 18, stk. 9, ikke var underskrevet egenhændigt af den afgiftspligtige person.

13 Yaesu Europe påklagede afslaget uden at få medhold og anlagde herefter sag ved Finanzgericht. Denne fulgte Bundeszentralamts opfattelse og fastslog, at UStG's § 18, stk. 9, ikke var i strid med ottende direktivs artikel 3 og 6, og at den »underskrift«, som er foreskrevet i modellen i dette direktivs bilag A, skulle fortolkes således, at der nødvendigvis måtte være tale om den afgiftspligtiges egen underskrift, idet den tyske lovgiver i henhold til artikel 249, stk. 3, EF har autonomi med hensyn til gennemførelsen af direktiver.

14 Yaesu Europe har iværksat revisionsappel for Bundesfinanzhof, idet selskabet i det væsentlige har gjort gældende, at Finanzgericht har fortolket begrebet »underskrift« i modellen i ottende direktivs bilag A fejlagtigt, og idet det i denne henseende som eksempler har henvist til flere medlemsstater, der udtrykkeligt tillader, at en befuldmægtiget person underskriver ansøgninger om tilbagebetaling. Selskabet har endvidere anført, at begrebet »underskrift« skal fortolkes ensartet inden for Det Europæiske Fællesskab.

15 Bundesfinanzhof har afvist, at AO's § 79, stk. 1, nr. 3), og § 150, stk. 3, finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, og er af den opfattelse, at det er tvivlsomt, om UStG's § 18, stk. 9, er forenelig med fællesskabsretten, hvorfor den har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er begrebet »underskrift«, som i modellen i bilag A til […] ottende direktiv […] anvendes ved indgivelse af en ansøgning om tilbagebetaling af [moms] i henhold til dette direktivs artikel 3, litra a), et fællesskabsretligt begreb, der skal undergives en ensartet fortolkning?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

Skal begrebet »underskrift« forstås således, at ansøgningen om tilbagebetaling ufravigeligt skal underskrives af den afgiftspligtige personligt eller, hvor der er tale om en juridisk person, af dennes repræsentant efter loven, eller er det tilstrækkeligt, at den underskrives af en befuldmægtiget person (f.eks. den afgiftspligtiges repræsentant over for skattemyndighederne eller en arbejdstager hos denne)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

16 Med disse spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om begrebet »underskrift« af en ansøgning om tilbagebetaling af moms, som er anført i modellen i ottende direktivs bilag A, udgør et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes ensartet, og om dette begreb i givet fald skal forstås således, at en sådan ansøgning om tilbagebetaling obligatorisk skal underskrives af den afgiftspligtige selv, eller om det er tilstrækkeligt, at ansøgningen er underskrevet af en befuldmægtiget person.

17 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at ottende direktiv ikke indeholder nogen definition af begrebet »underskrift«, og at det heller ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes lovgivning med henblik på fastlæggelsen af dette begrebs betydning og rækkevidde.

18 Efter fast retspraksis følger det såvel af kravene om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten som af lighedsprincippet, at en bestemmelse i fællesskabsretten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes lovgivning med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Fællesskabet, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning (jf. bl.a. dom af 18.1.1984, sag 327/82, Ekro, Sml. s. 107, præmis 11, af 19.9.2000, sag C-287/98, Linster, Sml. I, s. 6917, præmis 43, og af 16.7.2009, sag C-5/08, Infopaq International, Sml. I, s. 6569, præmis 27).

19 Disse krav gør sig i særlig grad gældende med hensyn til ottende direktiv, henset til såvel dets titel som ordlyden af dets tredje og femte betragtning.

20 Det fremgår således af ottende direktivs tredje og femte betragtning, at dette direktiv har til formål at harmonisere reglerne om tilbagebetaling af moms, som er betalt i en medlemsstat af afgiftspligtige personer, som er etableret i en anden medlemsstat, ved at gøre en ende på forskellene mellem de bestemmelser, der på daværende tidspunkt gjaldt i medlemsstaterne, og tilstræbe, at afgiftspligtige ikke behandles forskelligt, alt efter hvilken medlemsstat de er etableret i.

21 Ottende direktiv har således til formål at harmonisere reglerne vedrørende den ret til tilbagebetaling af moms, som fremgår af artikel 17, 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 (EFT L 145, s. 1) (jf. bl.a. dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, Sml. I, s. 6109, præmis 20, og af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 26).

22 Med henblik herpå er det udtrykkeligt i dette direktivs bilag A foreskrevet, at der skal anvendes en forud fastsat model for ansøgninger om tilbagebetaling af moms, som netop har til formål at harmonisere den nærmere fremgangsmåde vedrørende en sådan ansøgning, der vedrører afgift, som er betalt i en medlemsstat af afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat. Dette formål om harmonisering kan imidlertid kun opnås, hvis de begreber, som denne model refererer til, har den samme betydning i alle medlemsstaterne.

23 Heraf følger, at begrebet »underskrift«, som er anført i modellen i ottende direktivs bilag A, udgør et fællesskabsretligt begreb, hvis rækkevidde og betydning skal være ens i samtlige medlemsstater. Det tilkommer derfor Domstolen at give det en selvstændig og ensartet fortolkning inden for Fællesskabets retsorden.

24 I denne henseende skal der indledningsvis henvises til Domstolens faste praksis, hvorefter der ved fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. bl.a. dom af 17.11.1983, sag

292/82, Merck, Sml. s. 3781, præmis 12, af 1.3.2007, sag C-34/05, Schouten, Sml. I, s. 1687, præmis 25, og af 12.2.2009, sag C-466/07, Klarenberg, Sml. I, s. 803, præmis 37).

25 Det bemærkes først og fremmest, at selve ordlyden af ottende direktivs bilag A ikke indeholder nogen præcisering af begrebet »underskrift«, som er anført heri. Bilaget begrænser sig således til blot at kræve en »underskrift«, og det er på ingen måde præciseret heri, at denne underskrift skal have særlige kendetegn, såsom at den skal være den afgiftspligtiges egen underskrift, hvilket står i modsætning til andre angivelser i nævnte bilag, såsom virksomhedens betegnelse eller art, som udtrykkeligt er ledsaget af ordet »ansøgerens«.

26 Dernæst følger det af ottende direktivs artikel 3, litra a), at en afgiftspligtig person skal indgive en ansøgning om tilbagebetaling af moms, der svarer til modellen i bilag A. Det fremgår endvidere af samme direktivs artikel 6, at medlemsstaterne ud over de i artikel 3 og 4 omhandlede forpligtelser ikke kan pålægge afgiftspligtige personer andre forpligtelser, end at de i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget. Heraf følger for så vidt angår begrebet »underskrift« i nævnte model, at nævnte artikel 6 er til hinder for, at en afgiftspligtig person undergives andre krav end dem, der fremgår af modellen, såsom at der skal være tale om den afgiftspligtiges egenhændige underskrift.

27 Endelig støttes en sådan kontekstuel fortolkning af ottende direktivs formål om harmonisering, således som det fremgår af denne doms præmis 19-22. Det formål, som forfølges med dette direktiv, idet der i dets bilag A udtrykkeligt er foreskrevet en forud fastsat model for ansøgninger om tilbagebetaling af moms, kan kun opnås, hvis betydningen og rækkevidden af de begreber, der optræder i denne model, er ens i alle medlemsstaterne og ikke går videre end de krav, som netop er fastsat i denne model.

Hvis det tillades en medlemsstat at stille andre krav til afgiftspligtige personer end dem, der er fastsat i en sådan model, såsom et krav om den afgiftspligtiges egenhændige underskrift, vil det indebære, at der indføres en formforskrift, som er uforenelig med nævnte formål.

28 Det skal desuden præciseres, at selv om ottende direktiv — i modsætning til Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40) — ikke udtrykkeligt fastsætter muligheden for at udpege en befuldmægtiget person, forholder det sig ikke desto mindre således, at dette direktiv dog heller ikke udelukker dette, hvilket indebærer, at en ansøgning om tilbagebetaling af moms, som svarer til modellen i samme direktivs bilag A, kan underskrives af en befuldmægtiget person.

29 På ovenstående baggrund skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at begrebet »underskrift« af en ansøgning om tilbagebetaling af moms, som er anført i modellen i ottende direktivs bilag A, udgør et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes ensartet, således at en sådan ansøgning om tilbagebetaling ikke obligatorisk skal underskrives af den afgiftspligtige selv, men at det i denne henseende kan være tilstrækkeligt, at ansøgningen underskrives af en befuldmægtiget person.

Sagens omkostninger

30 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Begrebet »underskrift« af en ansøgning om tilbagebetaling af merværdiafgift, som er anført i modellen i bilag A til Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, udgør et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes ensartet, således at en sådan ansøgning om tilbagebetaling ikke obligatorisk skal underskrives af den afgiftspligtige selv, men at det i denne henseende kan være tilstrækkeligt, at ansøgningen underskrives af en befuldmægtiget person.

Underskrifter