DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 3 december 2009 *

I mål C-433/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 13 augusti 2008, som inkom till domstolen den 1 oktober 2008, i målet

Yaesu Europe BV

mot

Bundeszentralamt für Steuern,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen K. Lenaerts, tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (referent) och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 september 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Yaesu Europe BV, genom B. Burgmaier, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bilaga A i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Yaesu Europe BV (nedan kallat Yaesu Europe), som är ett bolag etablerat i Nederländerna, och Bundeszentralamt für Steuern (den tyska skattemyndigheten, nedan kallad Bundeszentralamt), angående den senares avslag på en begäran om återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget erlagt i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelserna

3 Tredje–femte skälen i åttonde direktivet har följande lydelse:

”Skillnaderna mellan de regler som nu gäller i olika medlemsstater, och som i vissa fall leder till att handeln och konkurrensen snedvrids, bör undanröjas.

Införandet av gemenskapsregler på detta område innebär framsteg mot en verksam liberalisering av rörligheten för personer, varor och tjänster och bidrar därigenom till att fullborda processen mot ekonomisk integration.

Reglerna får inte leda till olika behandling av skattskyldiga personer beroende på vilken medlemsstats territorium de är etablerade inom.”

4 I artikel 3 a i åttonde direktivet föreskrivs följande:

”För att komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna i det landets territorium göra följande:

a) Till den behöriga myndighet som avses i artikel 9 första stycket lämna en ansökan utformad enligt den förlaga som ingår i bilaga A samt bifoga fakturor eller importhandlingar i original. Medlemsstaterna skall tillhandahålla sökandena skriftliga upplysningar som i vart fall skall innehålla de uppgifter som anges i bilaga C.”

5 Artikel 6 i åttonde direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får inte ålägga de skattskyldiga personer som avses i artikel 2 någon annan förpliktelse, förutom dem som avses i artiklarna 3 och 4, än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad.”

6 I förlagan till ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, vilken ingår i bilaga A till åttonde direktivet, anges på sista raden, utöver uppgift om ort där ansökan ifylldes och datum för ansökan, ”underskrift”, utan vidare anvisning.

Den nationella lagstiftningen

7 18 § nionde stycket i 2005 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386), i den version som var tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad UStG), hade följande lydelse:

”… Ansökan om återbetalning ska inges inom sex månader efter utgången av det kalenderår under vilket kravet på återbetalning uppstod. Företagaren ska själv beräkna det belopp med vilket återbetalning begärs och styrka den ingående skatten med hjälp av fakturor och importhandlingar i original. Ansökan om återbetalning ska vara egenhändigt undertecknad av företagaren. …”

8 I 79 § första stycket i den allmänna lagen om skatter och avgifter (Abgabenordnung, nedan kallad AO), som har rubriken ”Rättslig handlingsförmåga” föreskrivs, i punkt 3, bland annat att juridiska personer, föreningar och förmögenhetsmassor får företa processhandlingar genom sina legala ställföreträdare eller genom för detta syfte särskilt befullmäktigade personer.

9 150 § tredje stycket AO, som reglerar skattedeklarationens form och innehåll, har följande lydelse:

”Om det i skattelagstiftningen föreskrivs att den skattskyldige egenhändigt ska underteckna skattedeklarationen, får ett befullmäktigat ombud underteckna deklarationen endast om den skattskyldige på grund av sitt fysiska eller mentala hälsotillstånd eller på grund av långvarig bortovaro är förhindrad att underteckna den. En egenhändig underskrift kan krävas i efterhand när skälet för förhindret inte längre föreligger.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Den 30 juni 2006 ansökte Yaesu Europe om återbetalning av den ingående mervärdesskatt som bolaget hade betalat i Tyskland avseende perioden januari–december 2005. Ansökan gjordes med hjälp av det officiella formulär som föreskrivs i nämnda medlemsstat. Ruta 9 i detta formulär innehåller texten ”egenhändig underskrift och företagsstämpel”.

11 I ett följebrev till ansökan uppgav Yaesu Europes advokater, som är etablerade i Tyskland och som i nämnda formulär även angavs vara ombud för bolaget med rätt att motta delgivning, att ansökan om återbetalning hade undertecknats av dem på uppdrag av deras klient. Till följebrevet bifogades en ”fullmakt för förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt”, som hade utfärdats av bolagets legala ställföreträdare. Genom denna fullmakt gavs advokaterna behörighet att med rättsligt bindande verkan företräda klaganden i alla ärenden angående återbetalning av mervärdesskatt.

12 Genom beslut av den 1 september 2006 avslog Bundeszentralamt Yaesu Europes ansökan om återbetalning med motiveringen att den i strid med 18 § nionde stycket UStG inte var egenhändigt undertecknad.

13 Yaesu Europe begärde omprövning av detta beslut men Bundeszentralamt fann inte skäl att ändra detsamma. Yaesu Europe överklagade därför till Finanzgericht, som intog samma ståndpunkt som Bundeszentralamt och slog fast att 18 § nionde stycket UStG inte stred mot artiklarna 3 och 6 i åttonde direktivet och att kravet på en ”underskrift” i den förlaga som ingår i bilaga A till direktivet skulle tolkas som ett krav på en underskrift av den skattskyldige själv. Finanzgericht förklarade att den tyske lagstiftaren under alla omständigheter, enligt artikel 249 tredje stycket EG, har bestämmanderätt i detta avseende vid genomförandet.

14 Yaesu Europe överklagade till Bundesfinanzhof och gjorde därvid gällande att Finanzgericht hade gjort en felaktig tolkning av begreppet underskrift i den förlaga som ingår i bilaga A till åttonde direktivet. Bolaget hänvisade till ett flertal medlemsstater, vilka uttryckligen tillåter att ett befullmäktigat ombud undertecknar ansökan om återbetalning. Enligt bolaget bör dessutom detta begrepp tolkas på ett enhetligt sätt i Europeiska gemenskapen.

15 Bundesfinanzhof fann att 79 § första stycket punkt 3 och 150 § tredje stycket AO inte var tillämpliga i förevarande fall och ansåg att det var oklart huruvida 18 § nionde stycket UStG var förenlig med gemenskapsrätten. Bundesfinanzhof beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är begreppet underskrift i den förlaga som ingår i bilaga A till … åttonde direktivet …, och som ska användas vid ansökan om återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 3 a i detta direktiv, ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska ges en enhetlig tolkning?

2) Om svaret på fråga 1 är jakande, ska begreppet underskrift tolkas så, att ansökan om återbetalning måste skrivas under av den skattskyldige själv eller, vad gäller juridiska personer, av deras legala ställföreträdare, eller räcker en underskrift av ett befullmäktigat ombud (till exempel ett skatteombud eller en av den skattskyldiges anställda)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

16 Den nationella domstolen har ställt frågorna, vilka ska besvaras gemensamt, för att få klarhet i huruvida begreppet ”underskrift” av en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, som förekommer i den förlaga som ingår i bilaga A till åttonde direktivet, är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas på ett enhetligt sätt och, i förekommande fall, huruvida detta begrepp ska förstås så, att en ansökan om återbetalning måste undertecknas av den skattskyldige själv eller om det räcker att ansökan undertecknas av ett befullmäktigat ombud.

17 Domstolen påpekar härvid att det inte ges någon definition av det ovannämnda begreppet underskrift i åttonde direktivet, och att direktivet inte heller innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar när det gäller att bestämma begreppets betydelse och räckvidd.

18 Enligt fast rättspraxis följer såväl av kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten som av likhetsprincipen att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela gemenskapen, med beaktande av bestämmelsens sammanhang och det med bestämmelserna i fråga eftersträvade målet (se bland annat dom av den 18 januari 1984 i mål 327/82, Ekro, REG 1984, s. 107, punkt 11, av den 19 september 2000 i mål C-287/98, Linster, REG 2000, s. I-6917, punkt 43, och av den 16 juli 2009 i mål C-5/08, Infopaq International, REG 2009, s. I-6569, punkt 27).

19 Dessa krav gäller i synnerhet i fråga om åttonde direktivet med hänsyn till både direktivets titel och lydelsen av tredje och femte skälen däri.

20 Det framgår nämligen av tredje och femte skälen i åttonde direktivet att direktivet syftar till att harmonisera reglerna för återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i en medlemsstat av skattskyldiga som är etablerade i en annan medlemsstat, genom att skillnaderna mellan de regler som gällde i olika medlemsstater undanröjs och genom att det tillses att reglerna inte leder till olika behandling av skattskyldiga personer beroende på inom vilken medlemsstats territorium de är etablerade.

21 Målet med åttonde direktivet är således att harmonisera den rätt till återbetalning som följer av artikel 17.3 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) (se bland annat dom av den 13 juli 2000 i mål C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, REG 2000, s. I-6109, punkt 20, och av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, REG 2007, s. I-2425, punkt 26).

22 För att uppnå detta mål fastställs uttryckligen i nämnda direktiv, i bilaga A, en förlaga för ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som just är avsedd att harmonisera reglerna för förfarandet avseende en sådan ansökan, vad gäller mervärdesskatt som erlagts i en medlemsstat av skattskyldiga som är etablerade i en annan medlemsstat. Detta harmoniseringsmål kan dock endast uppnås om de begrepp som återfinns i denna förlaga ges samma betydelse i alla medlemsstater.

23 Av detta följer att begreppet underskrift i den förlaga som ingår i bilaga A till åttonde direktivet är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska ha samma betydelse och räckvidd i alla medlemsstater. Följaktligen ankommer det på domstolen att ge detta begrepp en självständig och enhetlig tolkning i gemenskapernas rättsordning.

24 Enligt fast rättspraxis ska vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte bara dess lydelse beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med

de föreskrifter som den ingår i (se bland annat dom av den 17 november 1983 i mål 292/82, Merck, REG 1983, s. 3781, punkt 12, av den 1 mars 2007 i mål C-34/05, Schouten, REG 2007, s. I-1687, punkt 25, och av den 12 februari 2009 i mål C-466/07, Klarenberg, REG 2009, s. I-803, punkt 37).

25 Det ska inledningsvis påpekas att själva ordalydelsen i bilaga A till åttonde direktivet inte ger någon ledning vad gäller det däri använda begreppet underskrift. I denna bilaga anges nämligen endast att det krävs en ”underskrift”, men det preciseras inte alls om det ställs några särskilda krav på denna underskrift, exempelvis att det ska vara den skattskyldiges egen underskrift, till skillnad från vad som gäller andra uppgifter i denna bilaga, såsom namn och verksamhetsslag, vilka uttryckligen åtföljs av ordet ”sökanden”.

26 Det följer vidare av artikel 3 a i åttonde direktivet att den skattskyldige ska lämna en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utformad enligt den förlaga som ingår i nämnda bilaga A. Det följer även av artikel 6 i direktivet att medlemsstaterna inte får ålägga de skattskyldiga personerna några andra förpliktelser, förutom dem som avses i artiklarna 3 och 4, än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad. Vad gäller det begrepp som anges i nämnda förlaga utgör följaktligen nämnda artikel 6 hinder mot att det ställs andra krav på den skattskyldige än dem som föreskrivs i förlagan, såsom ett krav på att den skattskyldige själv ska underteckna ansökan.

27 En sådan kontextuell tolkning får slutligen stöd av åttonde direktivets mål att uppnå harmonisering, såsom detta beskrivs i punkterna 19–22 ovan. Det mål som eftersträvas med detta direktiv, genom att det uttryckligen, i bilaga A, fastställs en förlaga för ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, kan nämligen uppnås endast om de begrepp som anges i denna förlaga ges samma betydelse och räckvidd i alla medlemsstater och inte går utöver de krav som följer av förlagan. Att tillåta en

medlemsstat att ställa andra krav på den skattskyldige än dem som föreskrivs i förlagan, exempelvis ett krav på att den skattskyldige själv ska underteckna ansökan, skulle innebära att en formalitet som är oförenlig med nämnda mål infördes.

28 Det ska vidare preciseras att även om det i åttonde direktivet, till skillnad från rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapen (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130), inte uttryckligen föreskrivs en möjlighet att utse ett befullmäktigat ombud är denna möjlighet likväl inte utesluten enligt detta direktiv. En ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som är utformad enligt den förlaga som ingår i bilaga A i åttonde direktivet kan således undertecknas av ett befullmäktigat ombud.

29 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Begreppet ”underskrift” av en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som förekommer i den förlaga som ingår i bilaga A till åttonde direktivet är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt på så sätt att en sådan ansökan om återbetalning inte måste undertecknas av den skattskyldige själv, utan det kan räcka att ansökan undertecknas av ett befullmäktigat ombud.

Rättegångskostnader

30 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 (fjärde avdelningen) följande:

Begreppet ”underskrift” av en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, som förekommer i den förlaga som ingår i bilaga A till rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, är ett gemenskapsrättsligt begrepp som ska tolkas enhetligt på så sätt att en sådan ansökan om återbetalning inte måste undertecknas av den skattskyldige själv, utan det kan räcka att ansökan undertecknas av ett befullmäktigat ombud.

Underskrifter