

|

61995J0085

Domstolens dom (femte avdelningen) den 5 december 1996. - John Reisdorf mot Finanzamt Köln-West. - Begäran om förhandsavgörande: Bundesfinanzhof - Tyskland. - Mervärdesskatt - Tolkning av artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG - Avdrag för ingående skatt - Den skattskyldiges förpliktelse - Innehav av faktura. - Mål C-85/95.

Rättsfallssamling 1996 s. I-06257

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1 Begäran om förhandsavgörande - Domstolens behörighet - Gränser - Fiktiv tvist eller en begäran om tolkning av gemenskapsrättsliga bestämmelser som uppenbart inte är tillämpliga på tvisten vid den nationella domstolen

(EG-fördraget, artikel 177)

2 Bestämmelser om skatter och avgifter - Lagharmonisering - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Avdrag för ingående skatt - Den skattskyldiges förpliktelser - Innehav av faktura - Faktura - Begrepp - Möjlighet för medlemsstaterna att godta andra handlingar som faktura än fakturaoriginalet

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 18.1 a och 22.3)

Sammanfattning

3 När det gäller frågor som avser tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse avgör domstolen dessa utan att i princip behöva ta ställning till de omständigheter som har föranlett de nationella domstolarna att ställa frågor och på vilka de avser att tillämpa den gemenskapsrättsliga bestämmelse som de har bett domstolen att tolka.

Detta gäller dock inte om det kan antas att förfarandet enligt artikel 177 i fördraget har missbrukats och domstolen i själva verket har ombetts att uttala sig med anledning av en konstruerad tvist eller när det är uppenbart att den gemenskapsrättsliga bestämmelse som skall tolkas av domstolen inte är tillämplig.

4 Enligt artiklarna 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter har medlemsstaterna, vilka tillerkänns befogenhet att utforma regler för kontrollen av utnyttjandet av avdragsrätten och bland annat det sätt på vilket den skattskyldige skall styrka denna rätt, i fråga om den mervärdesskattskyldiges rätt att dra av ingående skatt från den skatt han är skyldig, rätt att fastställa att inte endast originalet skall gälla som "faktura" utan även varje annan jämförlig handling som uppfyller de kriterier som har fastställts av medlemsstaterna. Medlemsstaterna tillerkänns enligt dessa artiklar befogenhet att dels kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten, dels godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura.

Parter

I mål C-85/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget från Bundesfinanzhof att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

John Reisdorf

och

Finanzamt Köln-West,

angående tolkningen av artikel 18.1 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 (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.C. Moitinho de Almeida (referent) samt domarna C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet och P. Jann,

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- John Reisdorf, genom skatterådgivaren Hans-Peter Taplick,

- Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, och Bernd Kloke, Oberregierungsrat, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

- Greklands regering, genom biträdande juridiske rådgivaren Vassileios Kontolaimos, statens rättsliga råd, och Dimitra Tsagkarakis, rådgivare till statssekreteraren vid utrikesministeriet, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom Catherine de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och Anne de Bourgoing, chargé de mission, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Sarah Lee, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 20 juni 1996 av: John Reisdorf, företrädd av advokaten Rainer Olschewski, Köln, Tysklands regering, företrädd av Ernst Röder, Greklands regering, företrädd av Vassileios Kontolaimos, Frankrikes regering, företrädd av Frédéric Pascal, attaché vid utrikesministeriets rättsavdelnings centraladministration, i egenskap av ombud, samt kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 11 juli 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Bundesfinanzhof har genom beslut av den 12 oktober 1994, som inkom till domstolen den 20 mars 1995, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela förhandsavgörande angående tre frågor om tolkningen av artikel 18.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan John Reisdorf och Finanzamt Köln-West (nedan kallat Finanzamt) angående möjligheten att befria John Reisdorf från skyldigheten att uppvisa originalfakturer avseende de mervärdesskattebelopp han har yrkat avdrag för.

3 I artikel 17.1 och 17.2 a i sjätte direktivet, i vilka avdragsrätten regleras, 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 skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

4 I artikel 18.1 a och 18.3 i direktivet görs följande tillägg:

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

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

...

3. Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2."

5 Slutligen föreskrivs följande i artikel 22.2, 22.3 och 22.8 i direktivet:

"2. Varje skattskyldig person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten.

3. a) Varje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person och behålla ett exemplar. Varje skattskyldig person skall likaledes utfärda en faktura beträffande betalningar a conto som gjorts till honom av någon annan skattskyldig person innan varor eller tjänster tillhandahållits.

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag.

c) Medlemsstaterna skall fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura.

...

8. Utan att det påverkar tillämpningen av de bestämmelser som skall införas i överensstämmelse med artikel 17.4, får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk."

6 Det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att John Reisdorf ägde en byggnad i vilken han år 1988 iordningställde affärslokaler som han hyrde ut till ett stormarknadsföretag från och med november 1988. Efter att ha avstått från att utnyttja den befrielse från mervärdesskatt som stadgas i 4 § tolfte stycket punkt a i Umsatzsteuergesetz (tysk lag om omsättningskatt, nedan kallad UStG) yrkade John Reisdorf avdrag för belopp som motsvarade den ingående skatten på iordningställandet av nämnda affärslokaler.

7 I samband med att Finanzamt genomförde en särskild mervärdesskattekontroll anmodades John Reisdorf att uppvisa originalfakturor avseende de belopp för vilka han yrkat avdrag.

8 Det kan erinras om att det i 15 § första stycket 1 i UStG föreskrivs att näringsidkare, med förbehåll för vissa villkor som inte är relevanta i detta sammanhang, såsom ingående skatt kan dra av skatt för leveranser eller tjänster som har tillhandahållits hans företag av andra näringsidkare, vilken skall anges särskilt i sådana fakturor som avses i 14 § i UStG. I 14 § fjärde stycket i UStG förtydligas att med faktura avses varje handling i vilken en näringsidkare eller tredje man som handlar i dennes namn framställer krav på betalning för varor, leveranser eller andra tjänster gentemot den som har erhållit dessa, oavsett hur denna handling betecknas i en affärsförbindelse.

9 John Reisdorf uppvisade ett antal fakturor i form av kopior, bland annat delfakturor från byggmästaren, men tillhandahöll inte några original. Som en följd av detta minskade Finanzamt beloppet för ingående skatt.

10 Efter att utan framgång ha klagat på denna minskning väckte John Reisdorf talan vid Finanzgericht, som ogillade denna. Denna domstol ansåg nämligen att John Reisdorf, trots att han hade anmodats att göra det, inte hade styrkt att de i 15 § första stycket 1 UStG föreskrivna villkoren för rätt till avdrag för ingående obetald eller betald skatt var uppfyllda, eftersom han inte hade uppvisat existerande originalfakturor vilka han enligt egen uppgift kunde skaffa fram.

11 Med stöd av 14 § och 15 § i UStG ansåg Finanzgericht att endast den utfärdade originalfakturan som lämnas eller sänds till köparen i syfte att reglera skulden med betalningsmottagaren kan anses vara av sådan beskaffenhet att den styrker rätten till avdrag. Finanzgericht har understrukit att originalfakturan kännetecknas av att den är unik i den bemärkelsen att denna faktura kan identifieras och inte förväxlas med andra exemplar, såsom dubletter eller kopior av fakturorna. Enligt Finanzgericht är det absolut nödvändigt att originalfakturan uppvisas, såvida denna inte har gått förlorad eller om det inte är möjligt att skaffa fram den inom en viss tid. I ett sådant fall kan annat bevis läggas fram i form av något av de bevismedel som är tillåtna enligt nationell rätt, däribland kopior av fakturor eller liknande handlingar. I det föreliggande fallet har sökanden vid den nationella domstolen inte åberopat att originalfakturorna har gått förlorade. Enligt Finanzgericht får sökanden således ta de negativa rättsliga konsekvenserna, eftersom det åligger honom att styrka sin avdragsrätt.

12 John Reisdorf har inom ramen för förfarandet med "revision" överklagat denna dom till Bundesfinanzhof på grundval av att 14 § och 15 § i UStG har åsidosatts.

13 I beslutet om hänskjutande har Bundesfinanzhof för det första konstaterat att frågan om styrkande av avdragsrätten inte är reglerad i nationell rätt och för det andra att den skattskyldige enligt artikel 18.1 i sjätte direktivet skall "inneha en faktura upprättad i enlighet med artikel 22.3" för att kunna dra av den skatt han är skyldig. Bundesfinanzhof undrar vad som avses med begreppet "faktura" i artikel 18.1 a i sjätte direktivet och har beslutat förklara målet vilande samt ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Avses med faktura i artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG endast originalet, det vill säga den handling som ursprungligen utfärdades för faktureringen, eller innefattar begreppet faktura enligt denna artikel även karbonkopior, dubletter och fotokopior?

2) Innebär ordet 'inneha' i artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG att den skattskyldige när som helst skall kunna uppvisa fakturan för skattemyndigheten?

3) Följer det av artikel 18.1 a i sjätte direktivet 77/388/EEG att avdragsrätten inte kan utnyttjas om den skattskyldige inte längre 'innehar' fakturan?"

Upptagande till sakprövning

14 John Reisdorf anser att tvisten i förevarande fall gäller definitionen av begreppet "faktura", vilket är avgörande för avdragsrätten. Enligt denne tillerkänns medlemsstaterna i artikel 22.3 c i sjätte direktivet befogenhet att fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses motsvara en faktura. Om Bundesfinanzhof finner att Förbundsrepubliken Tyskland inte har uppfyllt eller endast bristfälligt har uppfyllt sin skyldighet att lagstifta i överensstämmelse med artikel 22.3 c i direktivet ankommer det följaktligen på Bundesfinanzhof att fylla denna lucka men inte att hänskjuta ärendet till domstolen.

15 Denna invändning kan inte godtas. Det framgår i själva verket klart av beslutet om hänskjutande att den nationella domstolen vill erhålla domstolens tolkning av artikel 18.1 a i sjätte direktivet. När det gäller frågor som avser tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse avgör domstolen dessa utan att den i princip behöver ta ställning till de omständigheter som har föranlett de nationella domstolarna att ställa frågor och på vilka de avser att tillämpa den gemenskapsrättsliga bestämmelse som de har bett domstolen tolka (se i detta avseende dom av den 16 juli 1992, *Asociación Española de Banca Privada m.fl.*, C-67/91, Rec. s. I-4785, punkterna 25 och 26, och av den 6 juli 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, REG s. I-1883, punkt 10).

16 Detta gäller dock inte om det kan antas att förfarandet enligt artikel 177 i fördraget har missbrukats och domstolen i själva verket har ombetts uttala sig med anledning av en konstruerad tvist eller när det är uppenbart att den gemenskapsrättsliga bestämmelse som skall tolkas av domstolen inte är tillämplig (se i detta avseende ovannämnda domarna i målen *Asociación Española de Banca Privada m.fl.*, punkt 26, och *BP Soupergaz*, punkt 10). Detta är emellertid inte fallet här.

17 Den nationella domstolens frågor skall således besvaras.

Prövning i sak

18 Med dessa tre frågor, vilka skall prövas samtidigt, vill den hänskjutande domstolen i huvudsak veta om medlemsstaterna enligt artikel 18.1 a i sjätte direktivet har rätt att fastställa att endast originalet skall gälla som "faktura", det vill säga den handling som ursprungligen utfärdades för faktureringen, eller att även andra handlingar såsom karbonkopior, dubletter eller fotokopior är giltiga och att den skattskyldige för det fall han inte längre innehar originalfakturan får styrka sin avdragsrätt med andra medel.

19 För att besvara dessa frågor skall bestämmelserna i sjätte direktivet granskas, varvid åtskillnad bör göras mellan de bestämmelser som avser utnyttjande av avdragsrätten och de som gäller styrkandet av denna rätt efter att den har utnyttjats av den skattskyldige. En sådan åtskillnad mellan utnyttjande av avdragsrätten och styrkande av denna rätt vid kontroll i efterhand är nämligen inbegripen i tillämpningen av ett system för mervärdesbeskattning.

20 När det för det första gäller utnyttjandet av avdragsrätten föreskrivs i artikel 18.1 a i sjätte direktivet att den skattskyldige skall "inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3". Begreppet "faktura" skall således tolkas med beaktande av artikel 18.1 a jämförd med artikel 22.3 i sjätte direktivet.

21 I artikel 22.3 i sjätte direktivet, i vilken stadgas tvingande bestämmelser om utfärdande av faktura, föreskrivs under a att "[v]arje skattskyldig person skall utfärda en faktura eller jämförlig handling" beträffande alla varor och tjänster som han har tillhandahållit någon annan skattskyldig person. Vidare tillerkänns medlemsstaterna i artikel 22.3 c befogenhet att fastställa kriterier för att bedöma huruvida en handling kan anses "motsvara en faktura".

22 Det framgår av en jämförelse mellan artiklarna 18.1 a och 22.3 att utnyttjandet av avdragsrätten 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. Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 17 i sitt förslag till avgörande bekräftas en sådan tolkning av de olika giltiga språkversionerna av dessa bestämmelser som förelåg vid antagandet av det sjätte direktivet, även om tanken att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa kriterierna för att en handling skall anses motsvara en faktura inte framgår lika tydligt av den tyska versionen av artikel 22.3 c.

23 Om medlemsstaterna i artikel 22.3 c i sjätte direktivet tillerkänns befogenhet att fastställa kriterier för att andra handlingar än originalfakturan kan anses motsvara en faktura, innefattar denna befogenhet även rätten att anse att en handling inte motsvarar en faktura när ett original har utfärdats och detta innehas av betalningsmottagaren.

24 Det finns anledning att understryka att en sådan befogenhet för medlemsstaterna överensstämmer med ett av de mål som eftersträvas i sjätte direktivet, nämligen att säkerställa debitering och uppbörd av mervärdesskatt och att denna kontrolleras av skattemyndigheten (se i detta avseende sjuttonde övervägandet och artikel 22.2 och 22.8 i sjätte direktivet). I detta hänseende kan det erinras om att domstolen i domen av den 14 juli 1988 i målet Jeunehomme och EGI (123/87 och 330/87, Rec. s. 4517, punkterna 16 och 17) fastställde att medlemsstaterna kan kräva att fakturorna innehåller kompletterande upplysningar för att säkerställa en riktig debitering och uppbörd av mervärdesskatt samt skattemyndighetens kontroll, under förutsättning att sådana upplysningar inte genom sitt antal eller sin teknikalitet gör det i praktiken omöjligt eller orimligt att utnyttja avdragsrätten.

25 Det kan således konstateras att medlemsstaterna i artiklarna 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet tillerkänns befogenhet att fastställa att inte endast originalet skall gälla som "faktura" utan även varje annan jämförlig handling som svarar mot de kriterier som har fastställts av dessa medlemsstater.

26 När det för det andra gäller de bestämmelser i sjätte direktivet som avser styrkande av avdragsrätten efter att denna har utnyttjats av den skattskyldige, kan det konstateras, såsom den tyska regeringen med rätta har påpekat, att artikel 18 i sjätte direktivet i överensstämmelse med sin rubrik endast innehåller regler om utnyttjande av avdragsrätten och inte om hur denna rätt skall styrkas efter att den har utnyttjats av den skattskyldige.

27 Den skattskyldiges förpliktelser efter att denne har utnyttjat avdragsrätten framgår nämligen av andra bestämmelser i sjätte direktivet. I artikel 22.2 stadgas att varje skattskyldig person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten. I artikel 22.8 i sjätte direktivet görs dessutom tillägget att medlemsstaterna får ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk.

28 Det är visserligen riktigt att det inte finns någon särskild bestämmelse i artikel 22 i sjätte direktivet om hur den skattskyldige skall styrka avdragsrätten.

29 Det framgår emellertid av ovannämnda bestämmelser, enligt vilka medlemsstaterna har befogenhet att kräva kompletterande upplysningar beträffande fakturan samt att ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk, att medlemsstaterna i sjätte direktivet tillerkänns befogenhet att utforma regler för kontrollen av utnyttjandet av avdragsrätten och bland annat det sätt på vilket den skattskyldige skall styrka denna rätt. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 26 och 27 i sitt förslag till avgörande innefattar denna befogenhet att medlemsstaterna kan kräva att originalfakturan skall uppvisas vid skattekontroller samt att den skattskyldige, om denne inte längre innehar fakturan, kan åläggas att lägga fram andra övertygande bevis för att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum.

30 Det kan därför konstateras att i avsaknad av särskilda regler om styrkande av avdragsrätten har medlemsstaterna befogenhet att kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka denna rätt samt att godta andra bevis för att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura.

31 Den nationella domstolens frågor kan således besvaras med att medlemsstaterna enligt artikel 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet har rätt att fastställa att inte endast originalet skall gälla som "faktura" utan även varje annan jämförlig handling som uppfyller de kriterier som har fastställts av medlemsstaterna och att medlemsstaterna enligt dessa artiklar tillerkänns befogenhet att kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten och att godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

32 De kostnader som har förorsakats den tyska, den grekiska, den franska och den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttrande 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.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 12 oktober 1994 förts vidare av Bundesfinanzhof - följande dom:

Enligt artiklarna 18.1 a och 22.3 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 har medlemsstaterna rätt att fastställa att inte endast originalet skall gälla som "faktura" utan även varje annan jämförlig handling som uppfyller de kriterier som har fastställts av medlemsstaterna och att medlemsstaterna enligt dessa artiklar tillerkänns befogenhet att kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka avdragsrätten och att godta andra bevis som styrker att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura.