

Sag C-346/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

2. maj 2019

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

13. februar 2019

Sagsøgt og revisionsappellant:

Bundeszentralamt für Steuern

Sagsøger og revisionsindstævnt:

Y-GmbH

Hovedsagens genstand

Merværdiafgift – tilbagebetaling af merværdiafgift i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat – oplysning af et referencenummer i stedet for et fakturanummer

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 8, stk. 2, litra d), i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (herefter »direktiv 2008/9/EF«), ifølge hvilken bestemmelse

- tilbagebetalingsanmodningen for hver tilbagebetalingsmedlemsstat og for hver faktura bl.a. skal indeholde fakturaens nummer, fortolkes således, at det også er tilstrækkeligt at angive en fakturas referencenummer, der er anført ved siden af fakturanummeret på et fakturabilag som et supplerende identifikationskriterium?
2. Såfremt ovenstående spørgsmål besvares benægtende: Anses en tilbagebetalingsanmodning, i hvilken der i stedet for fakturanummeret er anført en fakturas referencenummer, for formelt fuldstændig og indgivet inden for fristen som omhandlet i artikel 15, stk. 1, andet punktum, i direktiv 2008/9/EF?
 3. Skal der ved besvarelsen af det andet spørgsmål tages hensyn til, at den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, på grund af udformningen af den elektroniske portal i etableringsstaten og tilbagebetalingsmedlemsstatens formular med rimelighed, set ud fra en fornuftig ansøgers synsvinkel, kunne antage, at det var tilstrækkeligt for en korrekt og i hvert fald formelt fuldstændig og rettidig anmodning at anføre et andet registreringsnummer end fakturanummeret for at gøre det muligt at identificere den faktura, som var genstand for anmodningen?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, navnlig artikel 8, stk. 2, litra d), og artikel 15, stk. 1, andet punktum.

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig artikel 226, nr. 2).

Anførte nationale bestemmelser

§ 18, stk. 9, første og andet punktum, i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, som affattet ved artikel 7, nr. 12, litra c), i Jahressteuergesetz 2009 (årlig skattelov 2009)

§ 59 ff. i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (gennemførelsesbekendtgørelse vedrørende moms, herefter »UStDV«) i den affattelse, der finder anvendelse på tilbagebetalingsperioden, som affattet ved den årlige skattelov 2009

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren er et selskab med hjemsted i Østrig. Selskabet anmodede den 29. oktober 2012 om tilbagebetaling af indgående afgift for perioden juli til september 2012. Tilbagebetalingsanmodningen blev fremsendt elektronisk til sagsøgte, Bundeszentralamt für Steuern (den centrale skattemyndighed, Tyskland), via den portal, som skattemyndighederne i Østrig havde etableret.
- 2 Anmodningen vedrørte fakturaer på levering af brændstoffer, for hvilke sagsøgeren gør fradrag af indgående afgift gældende. I bilaget til anmodningen anførte sagsøgeren ikke det fakturanummer, der var anført på de enkelte fakturaer, men et andet referencenummer, som var anført på fakturaen og registreret i sagsøgerens bogholderi.
- 3 Ved afgørelse af 25. januar 2013 fastsatte Bundeszentralamt für Steuern tilbagebetalingen af indgående afgift for den omhandlede periode til 31 296,09 EUR og afviste i øvrigt anmodningen med den begrundelse, at de på fakturaerne anførte fakturanumre i strid med lovens krav ikke var anført i bilaget til anmodningen.
- 4 Bundeszentralamt für Steuern fastholdt denne opfattelse i sin afgørelse af 7. januar 2014 om sagsøgerens indsigelse. Bundeszentralamt anførte, at sagsøgeren ikke havde indgivet en anmodning om tilbagebetaling af indgående afgift, som opfyldte lovens krav, inden for anmodningsfristen, som udløb den 30. september 2013. Sagsøgeren blev allerede i forbindelse med tidligere anmodninger gjort opmærksom på den manglende angivelse af fakturanummeret. Sagsøgeren havde derfor mulighed for at indgive oplysningerne i den i loven krævede form inden for anmodningsfristen.
- 5 Sagsøgeren anlagde sag ved Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland), som gav sagsøgeren medhold, idet retten anså tilbagebetalingsanmodningen for korrekt. Den fejlagtige angivelse af et referencenummer i stedet for fakturanummeret fører ikke til, at anmodningen om tilbagebetaling af indgående afgift bliver ugyldig, når den, som i det foreliggende tilfælde, ikke kan betragtes som »indholdstom«, idet også referencenummeret gør det muligt at henføre anmodningen til en bestemt faktura.
- 6 Bundeszentralamt für Steuern iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). Bundeszentralamt für Steuern er af den opfattelse, at Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) har fortolket artikel 8, stk. 2, i direktiv 2008/9 forkert.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 7 På grundlag af national ret ville den forelæggende ret stadfæste afgørelsen fra Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) og forkaste appellen som ugrundet. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt dette resultat er i overensstemmelse med EU-retten, idet der er tvivl om den rigtige fortolkning af artikel 8, stk. 2, litra d), og artikel 15, stk. 1, andet punktum, i direktiv 2008/9.
- 8 Det første spørgsmål: Det er tvivlsomt, om artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9, hvorefter der i tilbagebetalingsanmodningen for hver tilbagebetalingsmedlemsstat og for hver faktura bl.a. skal anføres »fakturaens nummer«, kan fortolkes således, at det også er tilstrækkeligt at anføre en fakturas referencenummer, som er anført på en faktura som et supplerende kriterium ved siden af fakturanummeret.
- 9 Den forelæggende ret er desuden i tvivl, hvorvidt begrebet »fakturaens nummer« i artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9 er ensbetydende med det i henhold til artikel 226, nr. 2), i direktiv 2006/112 påkrævede »fortløbende nummer, der bygger på en eller flere serier, og som identificerer den enkelte faktura«. Ud fra de indbyrdes afvigende formuleringer i artikel 226, nr. 2), i direktiv 2006/112 og artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9 kan det lægges til grund, at det med henblik på gyldigheden af en anmodning om tilbagebetaling af indgående afgifter er tilstrækkeligt at angive et på fakturaen anført kriterium, som gør det muligt at identificere fakturaen, men at dette ikke nødvendigvis skal være fakturanummeret som omhandlet i artikel 226, nr. 2), i direktiv 2006/112, men at et andet identifikationskriterium, som findes på fakturaen, også kan være tilstrækkeligt.
- 10 I denne forbindelse skal der tages hensyn til, at direktiv 2008/9 hverken har til formål at fastsætte betingelserne for, at tilbagebetalingsretten kan udøves, eller omfanget af denne ret. Artikel 5, stk. 2, i dette direktiv bestemmer således, uanset direktivets artikel 6 og med henblik på dette direktiv, at retten til tilbagebetaling af en indgående afgift fastsættes efter direktiv 2006/112 som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten (jf. dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 35).
- 11 Retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat i medfør af direktiv 2008/9, modsvarer nemlig det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til direktiv 2006/112 har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat (jf. dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis). Fradragssystemet og dermed også tilbagebetalingssystemet tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig

selv er momspligtig (jf. dom af 23.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis). Neutralitetsprincippet kræver derfor efter den forelæggende rets opfattelse, at »fakturaens nummer« i artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9 forstås således, at det i forbindelse med tilbagebetalingsanmodningen også er tilstrækkeligt at anføre et andet og entydigt identifikationskriterium, som er anført på fakturaen.

- 12 Det kan tale imod dette synspunkt, at momsfradragsretten er betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes (jf. dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis). Med hensyn til vilkårene for at udøve fradragsretten bestemmes det i artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 og 238-240 (jf. dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). På denne baggrund skal artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9 muligvis forstås begrænsende således, at det i forbindelse med tilbagebetalingsanmodningen alene anførelsen af fakturanummeret som omhandlet i artikel 226, nr. 2), i direktiv 2006/112 opfylder kravene.
- 13 Imidlertid kan en streng forståelse af artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9 føre til uforholdsmæssige resultater. Den fuldstændigt udfyldte anmodning om tilbagebetaling af indgående afgift skal sætte myndigheden i stand til hurtigt (dvs. senest fire måneder efter modtagelsen af tilbagebetalingsanmodningen, jf. artikel 19, stk. 2, i direktiv 2008/9) at kontrollere betingelserne for tilbagebetalingen. Ud fra dette synspunkt er artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9 opfyldt med det i anmodningen anførte referencenummer, idet dette gør det muligt entydigt at identificere fakturaen i forbindelse med myndighedens kontrol af anmodningen om tilbagebetaling af indgående afgift. Med henblik på at nå målet om en entydig identifikation af fakturaen er det ganske vist velegnet og hensigtsmæssigt at angive fakturanummeret som omhandlet i artikel 226, nr. 2), i direktiv 2006/112 i tilbagebetalingsanmodningen, men det er ikke nødvendigt.
- 14 Det andet spørgsmål: Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, ønsker den forelæggende ret oplyst, om en tilbagebetalingsanmodning, i hvilken fakturaens referencenummer er anført, skal anses for formelt fuldstændig og indgivet inden for fristen som omhandlet i artikel 15, stk. 1, andet punktum, i direktiv 2008/9.
- 15 Tilbagebetalingsanmodningen betragtes i henhold til artikel 15, stk. 1, andet punktum, i direktiv 2008/9 først som indgivet, når ansøgeren bl.a. har forelagt de i artikel 8 i direktiv 2008/9 krævede oplysninger. En ansøgning, som i stedet for fakturanummeret som omhandlet i artikel 226, nr. 2), i direktiv 2006/112 indeholder et referencenummer med samme funktion, er – i tilfælde af, at det første spørgsmål besvares benægtende – efter den forelæggende rets opfattelse ganske vist urigtig, men den er ikke ufuldstændig.

- 16 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at gyldigheden af en anmodning om tilbagebetaling af indgående afgift som omhandlet i artikel 15, stk. 1, andet punktum, i direktiv 2008/9 ikke forudsætter, at den er indholdsmæssigt rigtig, men at den er formelt fuldstændig. Dette er tilsyneladende også i overensstemmelse med Kommissionens opfattelse. Kommissionen besluttede den 24. januar 2019 at anlægge sag mod Forbundsrepublikken Tyskland ved Domstolen, fordi anmodninger om tilbagebetaling af moms fra virksomheder fra andre medlemsstater afvises, uden at der indhentes yderligere oplysninger hos den, der anmoder om tilbagebetaling, når oplysningerne om de leverede varers eller tjenesteydelsers art efter de tyske myndigheders opfattelse ikke er tilstrækkelige til at træffe afgørelse om en tilbagebetaling af moms.
- 17 Det tredje spørgsmål: Den forelæggende ret ønsker oplyst, om ikke sagsøgeren som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, med henblik på rettidig indgivelse af tilbagebetalingsanmodningen som omhandlet i artikel 15, stk. 1, andet punktum, i direktiv 2008/9 med rimelighed, set ud fra en fornuftig ansøgers synsvinkel, kunne antage, at det var tilstrækkeligt for at indgive en korrekt, i det mindste formelt fuldstændig og rettidig anmodning at anføre et andet registreringsnummer end fakturanummeret for at gøre det muligt at identificere den faktura, som anmodningen omhandlede.
- 18 Dette spørgsmål opstår, fordi den relevante spalte i bilaget til tilbagebetalingsanmodningen, hvor fakturanummeret efter Bundeszentralamt für Steuerns opfattelse skal anføres, ifølge Finanzgericht Kölns (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) konstateringer slet ikke bærer betegnelsen »fakturanummer«, men derimod har den generelle formulering »bilag nr.« som overskrift. Desuden indeholder den portal for elektronisk anmodning, som den østrigske forvaltning stiller til rådighed, og som sagsøgeren benytter, endnu en betegnelse, som afviger herfra, nemlig »referencenummer«.