

Sag C-80/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

12. februar 2020

Forelæggende ret:

Tribunalul București (Rumænien)

Afgørelse af:

19. december 2019

Sagsøger:

Wilo Salmson France SAS

Sagsøgte:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Hovedsagens genstand

Forvaltningsretligt søgsmål, hvorved sagsøgeren Wilo Salmson France SAS for Tribunalul București (retten i første instans, Bukarest) har nedlagt påstand om annullation af de sagsøgte afgørelser om afslag på anmodningen om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) af køb, som blev foretaget i 2012, men hvor leverandøren først udstedte de pågældende fakturaer i 2015.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodningen om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrører fortolkningen af artikel 167 og 178 i direktiv 2006/112/EF samt artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2008/9/EF.

Præjudicielle spørgsmål

1. Sondres der hvad angår fortolkningen af **artikel 167 i direktiv 2006/112/EF, sammenholdt med direktivets artikel 178**, mellem det tidspunkt, hvor fradragsretten indtræder, og det tidspunkt, hvor denne ret udøves, i relation til momsens systemets funktionsmåde?

Med henblik herpå skal det afklares, hvorvidt retten til at fradrage moms kan udøves, uden at der foreligger en (gyldig) moms faktura vedrørende de gennemførte varekøb.

2. Hvilket proceduremæssigt referencepunkt skal der i forbindelse med **fortolkning af ovennævnte bestemmelser, sammenholdt med bestemmelserne i artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2008/9/EF**, tages hensyn til, når det skal vurderes, om retten til tilbagebetaling af moms er blevet udøvet forskriftsmæssigt?

I denne sammenhæng ønskes det oplyst, om der kan indgives en anmodning om tilbagebetaling af moms, der har kunnet opkræves før »tilbagebetalingsperioden«, men er blevet faktureret i tilbagebetalingsperioden.

3. Hvilke virkninger har – i forbindelse med **fortolkning af disse bestemmelser i artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2008/9/EF, sammenholdt med artikel 167 og 178 i direktiv 2006/112/EF** – annullation af oprindelige fakturaer og udstedelse af nye fakturaer vedrørende varekøb før »tilbagebetalingsperioden« på udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms af disse køb?

I denne henseende er det nødvendigt at afklare, hvorvidt modtagerens udøvelse af retten til at anmode om tilbagebetaling af moms af køb, såfremt leverandøren annullerer de oprindelige fakturaer vedrørende varekøb og udsteder nye fakturaer på et senere tidspunkt, skal stå i relation til datoen for de nye fakturaer. I denne sammenhæng skal det bemærkes, at annullationen af de oprindelige fakturaer og udstedelsen af de nye fakturaer ikke kontrolleres af modtageren, men udelukkende afhænger af leverandørens skøn.

4. Kan den nationale lovgivning med hensyn til tilbagebetaling af moms, der indrømmes i overensstemmelse med direktiv [2008/9/EF], fastsætte en betingelse om afgiftens forfald i en situation, hvor den korrekte faktura udstedes i den af anmodningen omfattede periode?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 62, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 169, litra a), og artikel 178, litra a)

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, artikel 2, nr. 1) og nr. 3), artikel 6, stk. 1, artikel 7 og artikel 14, stk. 1, litra a)

Generaladvokatens forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16), punkt 57-59

Generaladvokatens forslag til afgørelse Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), punkt 56

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter), artikel 145, som regulerer de afgiftspligtige personers ret til at fradrage moms af køb, artikel 146, hvorefter den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura for at kunne udøve denne ret, og artikel 147², stk. 1, litra a), ifølge hvilken en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, som ikke er momsregistreret og ikke har pligt til momsregistrering i Rumænien, kan anmode om tilbagebetaling af den betalte moms ved indførsel og køb af varer/ydelser i Rumænien

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsbeslutning nr. 44/2004 om gennemførelsesbestemmelser til loven om skatter og afgifter), der i punkt 49, stk. 15, fastsætter, at tilbagebetalingsanmodningen vedrører *»køb af varer eller ydelser, der er blevet faktureret inden for tilbagebetalingsperioden og betalt før datoen for tilbagebetalingsanmodningen.* De fakturaer, som indtil datoen for tilbagebetalingsanmodningen ikke er betalt, kan være genstand for tilbagebetalingsanmodningerne vedrørende de perioder, hvori de er blevet betalt«, og stk. 16, hvorefter *»[u]d over de transaktioner, der er nævnt i stk. 15, kan tilbagebetalingsanmodningen vedrøre fakturaer eller importdokumenter, der ikke er omfattet af tidligere tilbagebetalingsanmodninger, når de angår transaktioner, der blev foretaget i løbet af det pågældende kalenderår«.*

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Selskabet Pompas Salmson SAS, der har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed i Frankrig, og selskabet ZES Zollner Electronic SRL, der er etableret og momsregistreret i Rumænien, indgik en aftale vedrørende køb af produktionsudstyr, med levering fra Rumænien til Rumænien, idet udstyret blev stillet til leverandørens rådighed i kraft af en låneaftale, således at det kunne anvendes i produktionsprocessen for varer, som efterfølgende blev leveret til Pompas Salmson.

- 2 De varer, som Zollner Electronic fremstillede ved brug af dette udstyr, blev leveret fra Rumænien til Frankrig, til sædet for Pompas Salmson, som anvendte dem til sine egne afgiftspligtige aktiviteter.
- 3 Leverandøren Zollner Electronic udstedte i 2012 fakturaer for Pompas Salmsons køb af produktionsudstyr.
- 4 Selskabet Pompas Salmson, som hverken er etableret eller momsregistreret i Rumænien, anmodede om tilbagebetaling af den i Rumænien betalte moms i overensstemmelse med direktiv 2008/9/EF og artikel 147², stk. 1, litra a), i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, sammenholdt med punkt 49 i regeringsbeslutning nr. 44/2004.
- 5 Ved afgørelse af 14. januar 2014 gav de rumænske skattemyndigheder afslag på tilbagebetalingsanmodningen vedrørende perioden fra den 1. januar 2012 til den 31. december 2012 for et beløb på 449 538,38 RON, fordi den medfølgende dokumentation ikke var forskriftsmæssig og de vedlagte fakturaer ikke opfyldte de lovbestemte betingelser.
- 6 Da leverandøren Zollner Electronic fik oplysning om denne afgørelse, blev de oprindelige fakturaer (udstedt i 2012) krediteret, og først i 2015 blev nye fakturaer vedrørende købene udstedt.
- 7 I 2014 blev Pompas Salmson SAS fusioneret gennem inkorporering i Wilo France SAS, den nuværende sagsøger, som har overtaget samtlige Pompas Salmsons rettigheder og forpligtelser.
- 8 I november 2015 indgav sagsøgeren anmodning om tilbagebetaling af den i Rumænien betalte moms på grundlag af de nye fakturaer, som Zollner Electronic udstedte i perioden fra den 1. august 2015 til den 31. oktober 2015.
- 9 Skattemyndighederne gav afslag på tilbagebetaling af moms, idet anmodningen blev anset for at være ugrundet, fordi sagsøgeren ikke havde overholdt bestemmelserne i punkt 49, stk. 16, i regeringsbeslutning nr. 44/2004 og allerede havde anmodet om tilbagebetaling vedrørende fakturaerne opført som nr. 1-6 i fortegnelsen over transaktioner.
- 10 Den 13. juni 2016 indgav sagsøgeren afgiftsretlig klage over afslaget på tilbagebetaling af moms, som DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – skattemyndigheden for ikke-hjemmehørende afgiftspligtige personer) forkastede med den begrundelse, at den moms, hvoraf selskabet havde anmodet om tilbagebetaling, allerede var blevet genstand for en anden tilbagebetalingsanmodning, og at de transaktioner, med hensyn til hvilke der var blevet anmodet om tilbagebetaling af moms, vedrørte 2012 og ikke 2015.
- 11 Sagsøgeren har anlagt forvaltningsretlig sag ved Tribunalul București til prøvelse af de omhandlede afgørelser fra skattemyndighederne.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 12 Sagsøgeren er af den opfattelse, at opfyldelsen af de materielle betingelser for fradragsretten forudsætter en analyse af tidspunktet for denne rets indtræden og omfanget heraf, idet denne ret indtræder på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, eller nærmere bestemt i sagsøgerens situation på tidspunktet for levering af de købte varer.
- 13 Ud fra et formelt synspunkt skal sagsøgeren imidlertid være i besiddelse af en faktura, der opfylder de lovbestemte betingelser, for at kunne udøve denne ret.
- 14 Endvidere kan fristen for at udøve fradragsretten ikke fastsættes udelukkende på grundlag af tidspunktet for levering af de købte varer, fordi leveringen kun udgør opfyldelsen af den materielle betingelse for udøvelsen af retten og ikke medfører opfyldelsen af den formelle betingelse, dvs. besiddelsen af en gyldig faktura.
- 15 Sagsøgeren har gjort gældende, at de relevante bestemmelser tager udgangspunkt i en normal situation, hvor levering af varer og gyldig fakturering finder sted samtidigt. Henset til sammenfaldet af disse to tidspunkter er det logisk, at momsens forfald og muligheden for at udøve retten til tilbagebetaling heraf indtræder samtidigt.
- 16 På det proceduremæssige plan svarer det tidspunkt, hvor tilbagebetalingsanmodningen kan indgives i henhold til direktiv 2008/9, til tidspunktet for udstedelse af fakturaen, hvilket i den foreliggende situation fandt sted i 2015. Momsens forfald udgør et materielt referencepunkt, fordi afgiften (alene hvad angår udøvelsen af retten til tilbagebetaling) skal have kunnet opkræves før udstedelsen af fakturaen eller på tidspunktet for fakturering.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 17 Den forelæggende ret har bemærket, at kernen i den verserende tvist udgøres af muligheden for tilbagebetaling af moms af køb, som blev foretaget i 2012, men hvor de gyldige momsfakturaer først blev udstedt i 2015.
- 18 Den forelæggende ret har beskrevet de faktiske omstændigheder, som den skal tage stilling til, som atypiske i relation til direktiv 2006/112 og 2008/9 i en situation kendetegnet ved følgende: **(i)** for de af sagsøgeren gennemførte køb udstedte leverandøren fakturaer, som efterfølgende blev annulleret, **(ii)** for de samme køb blev de gyldige fakturaer først udstedt i 2015, **(iii)** sagsøgeren udøvede retten til tilbagebetaling af moms ved at indgive en anmodning i 2015, som omfattede fakturaer udstedt i 2015, og **(iv)** sagsøgeren havde indtil det omhandlede tidspunkt ikke opnået tilbagebetaling af moms.
- 19 Da direktiv 2006/112 ikke udtrykkeligt regulerer fristen for udøvelse af fradragsretten, rejses derfor spørgsmålet, om det tidspunkt, hvorfra den

- pågældende frist løber, udelukkende kan fastsættes på grundlag af tidspunktet for levering af varerne uden hensynstagen til enhver anden relevant omstændighed.
- 20 Selv om artikel 167 i direktiv 2006/112 fastsætter, at fradragsretten indtræder samtidig med, at afgiften forfalder, kan denne ret i medfør af direktivets artikel 178 først udøves, når den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som bekræfter levering af varerne.
 - 21 Besiddelsen af en gyldig faktura er således nødvendig for at udøve retten til fradrag/tilbagebetaling, men udstedelsen af faktura udgør en skønsmæssig beføjelse for leverandøren, således at denne på intet tidspunkt kontrolleres af leveringsmodtager, der har fradragsretten.
 - 22 Såfremt Domstolen i lyset af artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2008/9 fastslår, at tilbagebetalingsanmodninger kan vedrøre køb af varer eller ydelser, der er blevet faktureret inden for tilbagebetalingsperioden, uanset om den pågældende moms har kunnet opkræves før eller under denne periode, kan skattemyndighedernes standpunkt bestrides. Efter den forelæggende rets opfattelse er forslaget til afgørelse Volkswagen (C-533/16) og forslaget til afgørelse Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17) relevante i denne sammenhæng.
 - 23 Hvad angår spørgsmål 1 og 2 har den forelæggende anført, at skattemyndighederne ikke sondrede mellem datoen for udstedelse af faktura som proceduremæssigt aspekt og datoen for momsens forfald som materielt element. Ifølge EU-lovgivers vilje skal disse to tidspunkter have forskellige afgiftsmæssige virkninger.
 - 24 Vedrørende spørgsmål 3 og 4 har den forelæggende ret bemærket, at skattemyndighederne fandt, at fakturaer udstedt i 2015 vedrørende køb, som var blevet foretaget i 2012, ikke kunne omfattes af en tilbagebetalingsanmodning for 2015, fordi der forelå tidligere fakturaer, som leverandøren havde krediteret. Da fakturaerne fra 2012 blev krediteret ensidigt af leverandøren, men krediteringen – på tilsvarende måde som annullationen – i henhold til den nationale lovgivning ophæver alle virkninger af de udstedte fakturaer, udgør de i 2015 udstedte fakturaer de eneste dokumenter, som kan bekræfte gennemførelsen af købene og udgøre grundlag for tilbagebetalingsanmodningen.
 - 25 Den forelæggende ret har i denne sammenhæng henvist til artikel 169 og 178 i direktiv 2006/112 samt artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2008/9. Den sidstnævnte bestemmelse foreskriver nemlig, at tilbagebetalingsanmodningen ud fra et proceduremæssigt synspunkt udelukkende er baseret på fakturaer udstedt inden for tilbagebetalingsperioden, og den eneste betingelse er, at momsen har kunnet opkræves før eller på tidspunktet for fakturering, hvilket derimod ikke er begrænset til et bestemt tidspunkt.
 - 26 Den forelæggende ret har også rejst spørgsmålet om en eventuel forskelsbehandling, for så vidt som hjemmehørende selskaber i henhold til den nationale lovgivning kan anmode om tilbagebetaling af moms inden for en frist på

fem år, hvorimod ikke-hjemmehørende selskaber på grundlag af direktiv 2008/9 skal udøve denne ret inden for en frist på et enkelt år.

ARBEJDSDOKUMENT