

Mål C-80/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

12 februari 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunalul București (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

19 december 2019

Klagande:

Wilo Salmson France SAS

Motparter:

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

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

Saken i det nationella målet

Förvaltningsrättsligt överklagande genom vilket Wilo Salmson France SAS har yrkat att Tribunalul București ska ogiltigförklara de beslut genom vilka motparterna avslag ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avseende förvärv som hade gjorts år 2012, men där fakturorna hade utställts av leverantören först år 2015.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande har framställts med stöd av artikel 267 FEUF och avser tolkningen av artiklarna 167 och 178 i direktiv 2006/112/EG samt artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2008/9/EG.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska **artikel 167 jämförd med artikel 178 i direktiv 2006/112/EG** tolkas på så sätt att det ska göras skillnad mellan den tidpunkt då rätten att göra avdrag för mervärdesskatt inträder och den tidpunkt då rätten verkligen utövas med hänsyn till mervärdesskattesystemets funktionssätt?

I detta hänseende ska det klargöras huruvida rätten att göra avdrag för mervärdesskatt kan göras gällande även utan att det har utställts en (giltig) faktura avseende de förvärvade varorna.

2. Vid **tolkningen av ovannämnda bestämmelser jämförda med bestämmelserna i artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2008/9/EG**, vilken tidpunkt i förfarandet ska då beaktas vid bedömningen av huruvida rätten till återbetalning av mervärdesskatt har utövats rättsenligt?

I detta sammanhang är det nödvändigt att klargöra om det är möjligt att framställa en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som har blivit utkrävbar före ”återbetalningsperioden” men där fakturan har utställts under återbetalningsperioden.

3. Vid **tolkningen av ovannämnda bestämmelser i artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2008/9/EG jämförda med artiklarna 167 och 178 i direktiv 2006/112/EG**, vilka effekter har då makuleringen av ursprungliga fakturor och utfärdandet av nya fakturor för förvärv av varor före ”återbetalningsperioden” på utövandet av rätten till återbetalning av mervärdesskatt med avseende på dessa förvärv?

I samband med detta är det nödvändigt att klargöra huruvida leverantörens makulering av de ursprungliga fakturor som har utfärdats för förvärv av varor och utfärdande av nya fakturor vid en senare tidpunkt innebär att mottagarens utövande av rätten till återbetalning av mervärdesskatt med avseende på dessa förvärv måste ske med ledning av datumet för de nya fakturorna. I detta hänseende ska det beaktas att makuleringen av de ursprungliga fakturorna och utfärdandet av nya fakturor inte ligger inom mottagarens kontroll utan är helt upp till leverantörens skönsmässiga bedömning.

4. Kan en nationell lagstiftning ställa utkrävbarheten som villkor för återbetalning av mervärdesskatt som beviljas i enlighet med direktiv [2008/9/EG] i en situation där korrekt faktura har utfärdats under perioden för återbetalningsansökan?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 62, 167, 168 a, 169 a och 178 a

Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, artiklarna 2.1, 2.3, 6 första stycket, 7 och 14.1 a

Förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16), punkterna 57–59

Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), punkt 56

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om införande av skattelagen), artikel 145, som reglerar beskattningsbara personers rätt till avdrag för mervärdesskatt avseende förvärv av varor, artikel 146 enligt vilken den beskattningsbara personen för att utöva denna rätt ska inneha en faktura och artikel 147².1 a enligt vilken en beskattningsbar person som inte är etablerad i Rumänien men i en annan medlemsstat, som inte har registrerat sig och inte är skyldig att låta registrera sig för mervärdesskatt i Rumänien, kan ansöka om återbetalning av betald mervärdesskatt avseende import och förvärv av varor/tjänster i Rumänien

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsdekret nr 44/2004 om genomförandebestämmelser för skattelagen), där det i punkt 49.15 stadgas att återbetalningsansökan avser *”förvärv av varor eller tjänster som har fakturerats under återbetalningsperioden och betalats fram till datumet för återbetalningsansökan. De fakturor som inte har betalats fram till datumet för återbetalningsansökan kan tas upp i återbetalningsansökningar för de perioder under vilka de har betalats”*, och där det i punkt 49.16 föreskrivs att *”[u]töver de transaktioner som avses i punkt 15 får återbetalningsansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av tidigare återbetalningsansökningar och som gäller transaktioner som har genomförts under kalenderåret i fråga”*.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Bolaget Pompas Salmson SAS, med säte för sin ekonomiska verksamhet i Frankrike, och bolaget ZES Zollner Electronic SRL, som är etablerat och registrerat för mervärdesskatt i Rumänien, ingick ett avtal avseende förvärv av produktionsutrustning som levererades från Rumänien till Rumänien. Utrustningen ställdes till leverantörens förfogande genom ett låneavtal enligt vilket utrustningen skulle användas i produktionsprocessen för varor som därefter skulle levereras till Pompas Salmson.

- 2 De varor som Zollner Electronic tillverkade med hjälp av denna utrustning levererades från Rumänien till Frankrike, närmare bestämt till Pompas Salmsons säte, som använde dem för sina beskattningsbara aktiviteter.
- 3 Leverantören Zollner Electronic utfärdade år 2012 fakturor för Pompas Salmsons förvärv av produktionsutrustning.
- 4 Bolaget Pompas Salmson, som varken är etablerat eller registrerat för mervärdesskatt i Rumänien, ansökte med stöd av direktiv 2008/9/EG och artikel 147².1 a i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, jämförda med punkt 49 i regeringsdekret nr 44/2004, om återbetalning av den mervärdesskatt som hade betalats i Rumänien.
- 5 Genom beslut av den 14 januari 2014 avslog de rumänska skattemyndigheterna återbetalningsansökan för perioden från och med den 1 januari 2012 till och med den 31 december 2012 för ett belopp på 449 538,38 RON av skäl som hade att göra med den medföljande dokumentationen och eftersom de bifogade fakturorna inte uppfyllde gällande lagbestämmelser.
- 6 När leverantören Zollner Electronic informerades om detta beslut krediterades de ursprungliga fakturorna (utfärdade år 2012) och först år 2015 utfärdades nya fakturor avseende dessa förvärv.
- 7 År 2014 genomförde Pompas Salmson SAS en fusion genom absorption i Wilo France SAS, det vill säga det bolag som har ingett förevarande överklagande, vilket har övertagit samtliga Pompas Salmsons rättigheter och skyldigheter.
- 8 I november 2015 ingav klaganden en ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som hade betalats i Rumänien. Ansökan avsåg de nya fakturor som Zollner Electronic utfärdade under perioden från och med den 1 augusti 2015 till och med den 31 oktober 2015.
- 9 Skattemyndigheterna avslog ansökan om återbetalning av mervärdesskatt eftersom den saknade grund. Enligt skattemyndigheterna hade klaganden inte följt bestämmelserna i punkt 49.16 i regeringsdekret nr 44/2004 och hade redan ansökt om återbetalning av fakturorna i punkterna 1–6 i listan över transaktioner.
- 10 Klaganden ingav den 13 juni 2016 skatterättsligt överklagande av beslutet om avslag på ansökan om återbetalning av mervärdesskatt. Överklagandet avslogs av DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (det regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – skattemyndigheten för skattskyldiga personer utan hemvist i landet), eftersom det saknade grund, i och med att den mervärdesskatt för vilken det hade ansökts om återbetalning redan hade varit föremål för en annan återbetalningsansökan. De transaktioner med avseende på vilka ansökan om återbetalning av mervärdesskatt hade gjorts gällde dessutom år 2012 och inte år 2015.

- 11 Klaganden har ingett förvaltningsrättsligt överklagande till Tribunalul București av skattemyndigheternas beslut.

Parternas huvudargument

- 12 Klaganden är av den uppfattningen att uppfyllandet av de materiella kraven för avdragsrätten förutsätter en analys av tidpunkten för avdragsrättens inträde och räckvidd. Denna avdragsrätt inträder samtidigt som skatten blir utkrävbar, eller närmare bestämt i klagandens fall vid tidpunkten för leverans av de förvärvade varorna.
- 13 Formellt sett ska emellertid klaganden inneha en faktura som uppfyller de villkor som stadgas i lagen för att kunna utöva denna rätt.
- 14 Dessutom kan tidsfristen för att utöva avdragsrätten inte uteslutande fastställas med ledning av det datum då de förvärvade varorna levererades, eftersom leveransen endast utgör en uppfyllelse av det materiella villkoret för att göra gällande rätten och inte innebär uppfyllelse av det formella villkoret, det vill säga innehavet av en giltig faktura.
- 15 Klaganden har gjort gällande att de tillämpliga bestämmelserna tar hänsyn till en normal situation där leverans av varor och giltig fakturering äger rum samtidigt. Mot bakgrund av att dessa tidpunkter inträffar samtidigt är det därför logiskt att mervärdesskattens utkrävbarhet och möjligheten att utöva rätten till återbetalning av den inträder samtidigt.
- 16 Förfarandemässigt motsvarar den tidpunkt då återbetalningsansökan kan inges enligt direktiv 2008/9 den dag då fakturan utfärdas, vilket i det aktuella fallet ägde rum år 2015. Mervärdesskattens utkrävbarhet utgör en materiell referenspunkt, eftersom den (uteslutande vad gäller utövandet av rätten att ansöka om återbetalning) ska ha inträtt före utfärdandet av fakturan eller vid tidpunkten för fakturering.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 17 Den hänskjutande domstolen påpekar att kärnan i tvisten handlar om möjligheten till återbetalning av mervärdesskatt avseende förvärv som gjordes år 2012, men där giltiga inköpsfakturor utfärdades först år 2015.
- 18 Den hänskjutande domstolen beskriver de faktiska omständigheter som den ska ta ställning till som atypiska mot bakgrund av direktiven 2006/112 och 2008/9 i en situation som kännetecknas av följande: **(i)** för klagandens förvärv utfärdade leverantören fakturor som i ett senare skede makulerades, **(ii)** för samma förvärv utfärdades giltiga fakturor först år 2015, **(iii)** klaganden utövade rätten till återbetalning av mervärdesskatt genom att inge en återbetalningsansökan år 2015,

vilken omfattade de fakturor som hade utfärdats år 2015, och (iv) klaganden hade fram till denna tidpunkt inte beviljats återbetalning av mervärdesskatt.

- 19 Eftersom det i direktiv 2006/112 inte uttryckligen föreskrivs någon frist för att utöva avdragsrätten aktualiseras därför frågan huruvida det datum då fristen härför börjar löpa uteslutande kan fastställas med ledning av det datum då varorna levererades utan att beakta några som helst andra relevanta omständigheter.
- 20 Även om avdragsrätten enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 inträder vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar, kan denna rätt enligt artikel 178 i samma direktiv först utövas när den beskattningsbara personen innehar den faktura som styrker leveransen av varorna.
- 21 Innehavet av en giltig faktura är därför avgörande för att kunna utöva avdragsrätten/rätten till återbetalning. Utfärdandet av fakturan är emellertid upp till leverantörens skönsmässiga bedömning och ligger inte vid något tillfälle inom den avdragsberättigades kontroll i egenskap av mottagare av leveransen.
- 22 Om EU-domstolen mot bakgrund av artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2008/9 slår fast att återbetalningsansökningar kan innefatta förvärv av varor eller tjänster som har fakturerats under återbetalningsperioden, oberoende av om den aktuella mervärdesskatten har blivit utkrävbar under denna period eller tidigare, kan skattemyndigheternas ståndpunkt följaktligen angripas. Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning är även förslaget till avgörande i målet Volkswagen (C-533/16) och förslaget till avgörande i målet Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17) relevanta i detta sammanhang.
- 23 Vad beträffar frågorna 1 och 2 påpekar den hänskjutande domstolen att skattemyndigheterna inte gjorde någon åtskillnad mellan datumet för utfärdande av fakturan i egenskap av förfarandemässig aspekt och datumet för mervärdesskattens utkrävbarhet i egenskap av materiell faktor. Enligt unionslagstiftarens vilja ska dessa båda tidpunkter ge olika skattemässiga effekter.
- 24 Vad gäller frågorna 3 och 4 understryker den hänskjutande domstolen att skattemyndigheterna ansåg att de fakturor som hade utfärdats år 2015 för förvärv som hade gjorts år 2012 inte kunde vara föremål för återbetalningsansökan för år 2015, eftersom det tidigare hade funnits fakturor som leverantören hade krediterat. Eftersom fakturorna för år 2012 krediterades ensidigt av leverantören, men krediteringen – på samma sätt som makuleringen – enligt nationell lagstiftning frångår utfärdade fakturor samtliga verkningar, är fakturor som utfärdades år 2015 de enda dokument som kan styrka att de aktuella förvärven har ägt rum och användas som underlag för återbetalningsansökan.
- 25 Den hänskjutande domstolen hänvisar i detta sammanhang till artiklarna 169 och 178 i direktiv 2006/112 samt artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2008/9. I den sistnämnda bestämmelsen stadgas nämligen att återbetalningsansökan förfarandemässigt uteslutande baseras på fakturor som har utfärdats under återbetalningsperioden. Det enda villkoret är då att mervärdesskatten har blivit

utkrävbar före eller samtidigt med faktureringen, vilken däremot inte är begränsad till någon bestämd tidpunkt.

- 26 Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida det kan vara fråga om diskriminering när i landet hemmahörande bolag enligt nationell lagstiftning kan ansöka om återbetalning av mervärdesskatt inom en tidsfrist på 5 år, medan i landet ej hemmahörande bolag enligt direktiv 2008/9 endast har en tidsfrist på 1 år för att utöva denna rätt.

ARBETS
DOKUMENT