

Sag C-624/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

10. oktober 2023

Forelæggende ret:

Administrativen sad Varna (Bulgarien)

Afgørelse af:

27. september 2023

Sagsøger:

»SEM Remont« EOOD

Sagsøgt:

Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danatjno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prichodite

Hovedsagens genstand

Genstanden for søgsmålet ved Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstolen i Varna) er afgiftskontrolafgørelse j.nr. R – 03000322001265-091-001 af 25. august 2022, som er udstedt af afgiftsmyndigheden ved Områdedirektorat Varna i Natsionalnata agentsia za prichodite (det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter, herefter »agenturet«), og hvorved sagsøgeren »SEM Remont« EOOD blev nægtet ret til at foretage fradrag for indgående moms for afgiftsperioden fra den 1. december 2021 til den 31. december 2021.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrørende fortolkningen af artikel 63, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 176, artikel 178, litra a), artikel 218, artikel 219, artikel 220, artikel 203, artikel 226 og artikel

228 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Præjudicielle spørgsmål

1. Er det i henhold til artikel 63, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 218, artikel 219, artikel 220, artikel 226 og artikel 228 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem lovligt med en praksis, som benyttes af afgiftsmyndigheden i forbindelse med anvendelsen af nationale bestemmelser, herunder navnlig artikel 71, stk. 1, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (momsloven), sammenholdt med samme lovs artikel 25, stk. 1, sammenholdt med samme lovs artikel 102, stk. 4, artikel 114, artikel 116 og artikel 117, sammenholdt med samme lovs artikel 125 og 126, hvorefter modtageren af en momspligtig ydelse blev nægtet ret til at foretage fradrag for indgående moms for både perioden for levering af ydelsen og perioden for dens registrering i afgiftsangivelsen med den begrundelse, at den faktura, som leverandøren havde udstedt til den pågældende, ikke anførte moms, at der på et senere tidspunkt (efter den afgifts kontrol, der blev foretaget hos leverandøren) blev udfærdiget et dokument, der ikke opfyldte kravene til indholdet af en faktura (der blev udarbejdet et referat, i hvilket dets ophavsmand blev betegnet som både leverandør og modtager i henhold til referatet), og i hvilket referat den faktura, der var blevet udstedt til modtageren, blev angivet, og den moms, der var blevet betalt, blev beregnet på grundlag af det afgiftspligtige beløb, der var angivet deri, og at modtageren først herefter gjorde retten til at foretage fradrag for indgående moms (»retten til at kræve en skatte kredit« i henhold til momsloven) gældende på grundlag af referatet, og gør en sådan praksis det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at udøve retten til at foretage fradrag for indgående moms?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: På hvilket tidspunkt skal retten til at foretage fradrag for indgående moms udøves – er det på tidspunktet for udstedelsen af fakturaen uden angivelse af moms eller på tidspunktet for leverandørens udfærdigelse af referatet?

3. I henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med samme direktivs artikel 178, litra a), og artikel 176 samt princippet om afgiftsneutralitet er det da lovligt med en bestemmelse som momslovens artikel 102, stk. 4, og en praksis, som anvendes af den nationale skatteforvaltning, hvorefter en leverandør af en momspligtig ydelse, der ikke indgiver en ansøgning om registrering i henhold til momsloven inden for den lovbestemte frist fra den dato, hvor den pågældende i henhold til samme lov er blevet forpligtet til at lade sig momsregistrere, alene er forpligtet til at betale moms af de ydelser, den pågældende har leveret i perioden fra den dato, hvor registreringspligten opstod, til registreringen ved afgiftsmyndigheden, og hvorefter der ikke er mulighed for, at den leverandør, for hvem momspligten er blevet fastslået i henhold til momslovens artikel 102, stk. 4, kan udstede

berigtigende fakturaer (eller et andet dokument) til modtagerne af ydelserne, således at disse kan udøve retten til at foretage fradrag for indgående moms?

Anførte Eu-retlige forskrifter og EU-retspraksis

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 11 (herefter »momsdirektivet«), artikel 63, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 176, artikel 178, litra a), artikel 218, artikel 219, artikel 220, artikel 203, artikel 226 og artikel 228

Dom afsagt af Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373

Domstolens dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Domstolens dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Domstolens dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Domstolens dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Domstolens dom af 8.12.2022, Finanzamt Österreich (moms fejlagtigt faktureret til de endelige forbrugere), C-378/21, EU:C:2022:968

Domstolens dom af 15.9.2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Domstolens dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Nationale forskrifter

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (momslov), artikel 25, stk. 1, artikel 71, stk. 1, artikel 102, stk. 4, artikel 114, artikel 116, artikel 117, artikel 125 og artikel 126

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Genstanden for søgsmålet ved Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstolen i Varna) er afgiftskontrolafgørelse j.nr. R – 03000322001265-091-001 af 25. august 2022, som er udstedt af afgiftsmyndigheden ved Områdedirektorat Varna i agenturet.
- 2 Ved udstedelsen af denne afgiftskontrolafgørelse konstaterede afgiftsmyndigheden, at »SEM Remont« EOOD havde gjort sig skyldig i

uregelmæssigheder i forbindelse med anvendelsen af bestemmelserne i momsloven, og nægtede på grundlag af disse konstateringer selskabet ret til at foretage fradrag for indgående moms på 752 305,05 bulgarske leva (BGN).

- 3 »SEM Remont« EOOD er en afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momslovens artikel 3.
- 4 »Gidrostroy-Rusia« OOD er et selskab, der er registreret i både Den Russiske Føderation og under momsloven, og som opererer inden for udlejning af fartøjer med teknisk mandskab til at udføre opmudringsarbejder som en del af vandbygningprojekter.
- 5 »SEM Remont« EOOD og »Gidrostroy-Rusia« OOD er ikke associerede selskaber.
- 6 Den 4. august 2020 indgik »Gidrostroy-Rusia« OOD en kontrakt med »SEM Remont« EOOD om udførelse af opmudringsarbejder i havnen i Varna, nærmere bestemt i kanal 1 og kanal 2. I henhold til denne kontrakt er »Gidrostroy-Rusia« OOD leverandør af ydelser og »SEM Remont« EOOD modtager af ydelser.
- 7 »Gidrostroy-Rusia« OOD udstedte faktura nr. 1010 dateret den 31. oktober 2020 og faktura nr. 1017 dateret den 15. november 2020 til »SEM Remont« EOOD vedrørende de udførte kontraktlige aktiviteter. Begge fakturaer manglede angivelse af moms af ydelsens værdi.
- 8 »Gidrostroy-Rusia« OOD havde allerede forud for datoen for leveringen af ydelser og udstedelsen af fakturaer til »SEM Remont« opnået en omsætning, der gjorde registrering i henhold til momsloven nødvendig, men havde imidlertid på tidspunktet for udstedelsen af fakturaerne til »SEM Remont« EOOD ikke opfyldt sin forpligtelse i henhold til momsloven til at lade sig registrere.
- 9 Fra »SEM Remont« EOOD's side blev der indsendt erklæringer om afsluttede og accepterede opmudrings- og udgravningsarbejder.
- 10 Ved brev dateret den 12. juli 2021 udfærdigede »Gidrostroy-Rusia« OOD som led i en afgiftskontrol, der blev foretaget i virksomhedens lokaler, i overensstemmelse med momslovens artikel 117, stk. 1, referat nr. 1, som var dateret den 29. juni 2021, i hvilket »Gidrostroy-Rusia« OOD, dvs. en og samme person, var opført som både leverende og modtagende organisation, og i hvilket faktura nr. 1010 dateret den 31. oktober 2020 og faktura nr. 1017 dateret den 15. november 2020 var opført med angivelse af de respektive afgiftsgrundlag og momsen beregnet i overensstemmelse hermed.
- 11 På grundlag af dette referat medtog »SEM Remont« EOOD de ydelser, der var anført i de nævnte fakturaer, i sin momsangivelse og sin indkøbsbog som ydelser, for hvilke der var ret til foretagelse af fradrag for indgående moms for afgiftsperioden fra den 1. december 2021 til den 31. december 2021.

- 12 Afgiftsmyndigheden konstaterede, at »EIS-Stroitelna kompania« AD er en bemyndiget repræsentant for »Gidrostroy-Rusia« OOD, og at »EIS-Stroitelna kompania« AD og »SEM Remont« EOOD havde indgået en aftale dateret den 13. juli 2021 om lån af 752 303,05 BGN, dvs. et beløb svarende til det beløb, for hvilket retten til foretagelse af fradrag for indgående moms var blevet nægtet ved den omhandlede afgiftskontrolafgørelse.
- 13 Ved brev af 13. juli 2021 meddelte »EIS-Stroitelna kompania« AD »SEM Remont« EOOD, at det nævnte beløb ville blive anvendt til betaling af den skyldige moms, som var blevet beregnet ved referat nr. 1 af 29. juni 2021 i relation til de to fakturaer, der var udstedt til »SEM Remont« EOOD.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

Udtalelse fra »SEM Remont« EOOD

- 14 Selskabet har anfægtet afgiftskontrolafgørelsen og har gjort gældende, at det på grundlag af det af leverandøren udfærdigede referat nr. 1 af følgende grunde er berettiget til at foretage fradrag for indgående moms i selvangivelsen: **1.** Leverandøren er registreret i overensstemmelse med momslovens formål; **2.** Afgiften er blevet beregnet ved referat nr. 1 af 29. juni 2021; **3.** Modtageren er registreret i overensstemmelse med momslovens formål; **4.** Ydelserne er afgiftspligtige og er leveret på Republikken Bulgariens territorium; **5.** Ydelserne er rent faktisk leveret; **6.** Modtageren »SEM Remont« EOOD udnytter resultatet af de modtagne ydelser i sine erhvervs mæssige aktiviteter, dvs. til en tilknyttet levering af afgiftspligtige ydelser; **7.** Den skyldige moms er angivet af leverandøren »Gidrostroy« i selvangivelsen og på korrekt vis indbetalt til statskassen.

Udtalelse fra Director na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i agenturet i Varna, herefter »direktøren«)

- 15 Direktøren er af den opfattelse, at der på tidspunktet for udfærdigelsen af referat nr. 1 af 29. juni 2021 endnu ikke var indtruffet nogen afgiftspligtig begivenhed og opstået noget afgiftskrav. »SEM Remont« EOOD opfyldte ikke betingelserne i momslovens artikel 71, eftersom selskabet ikke var i besiddelse af en faktura med angivelse af moms, men alene af et referat, som udelukkende fastslog estimaterne for den moms, som det selskab, der ikke var blevet registreret rettidigt i henhold til momsloven (»Gidrostroy-Rusia« OOD), skulle betale til agenturet, og derfor ikke udgjorde et passende bevis for eksistensen af retten til at foretage fradrag for indgående moms. De nationale bestemmelser, der henvises til, er i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112/EF.

- 16 I betragtning af, at leverandørvirksomheden ikke udstedte en berigtigende faktura, men beregnede afgiften fuldt ud i reverse charge-proceduren (ordningen med omvendt betalingspligt) med det referat, som virksomheden udfærdigede, eftersom afgiften var blevet fastsat af afgiftsmyndigheden ved afgiftskontrolafgørelsen, må det lægges til grund, at leverandøren ikke ville have udfærdiget referatet, hvis der ikke var blevet foretaget en afgiftskontrol hos den pågældende. Endvidere fastslår referatet ikke, at modtageren af ydelserne er momspligtig, eftersom »SEM Remont« EOOD ifølge oplysningerne i referatet ikke er anført som modtager af ydelserne. Referatet er et selvstændigt dokument, der adskiller sig fra en faktura derved, at leverandøren beregner momsen for den [relevante] periode »i henhold til reverse charge-proceduren (ordningen med omvendt betalingspligt)« og forpligter sig til at betale afgiften ved at angive den i momsangivelsen. Det pågældende referat kan ikke betragtes som en faktura i hverken direktivets eller momslovens forstand, da det hverken indeholder de nødvendige oplysninger eller et grundlag for at anerkende, at modtageren skal betale afgiften. Det er derimod af de anførte grunde udstederen af referatet, der skal betale afgiften.
- 17 Det må konkluderes, at låneaftalen er underskrevet for at begrunde, at leverandøren »Gidrostroy-Rusia« OOD's gæld til agenturet betales af en tredjepart, nemlig »EIS – Stroitelna kompania« AD, og at denne aftale mellem »EIS – Stroitelna kompania« AD og »SEM Remont« EOOD er en fiktiv aftale.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 18 I sagen ved Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstolen i Varna) er det omtvistet, om momsdirektivet er til hinder for national lovgivning og en praksis i den nationale skatte- og afgiftsforvaltning som i den foreliggende sag, hvor ydelsesmodtageren under følgende betingelser er blevet nægtet ret til foretagelse af fradrag for indgående moms: **1.** Der er enighed om, at ydelsen er leveret; **2.** for leveringen af ydelsen er der udstedt en faktura, i hvilken leverandøren ikke har angivet moms; **3.** leverandørens momstilsvær blev i forbindelse med den afgiftskontrol, der blev foretaget hos leverandøren, fastsat på grundlag af den særlige bestemmelse i momslovens artikel 102, stk. 4 (leverandøren nåede forud for leveringen af ydelsen og udstedelsen af fakturaen uden angivelse af moms en omsætning, som gjorde momsregistrering tvingende nødvendig); **4.** leverandøren blev efter levering af ydelsen momsregistreret på opfordring af afgiftsmyndigheden; **5.** efter den hos leverandøren foretagne afgiftskontrol udfærdigede leverandøren et referat, hvoraf det fremgik, at den pågældende var både leverandør og modtager, og hvori derudover de til modtageren udstedte fakturaer blev angivet og momsen beregnet på grundlag af fakturaernes afgiftsgrundlag; **6.** en bemyndiget repræsentant for leverandøren indbetalte momsen for denne ydelse til statskassen med midler, der hidrørte fra et lån, som repræsentanten havde modtaget fra modtageren; og **7.** grundlaget for udøvelsen af retten til foretagelse af fradrag for indgående moms er det nævnte referat og ikke en berigtigende faktura, som leverandøren har udstedt.

- 19 Den foreliggende tvist adskiller sig fra de sager, der er behandlet i de citerede domme fra Domstolen, således at Domstolens vejledning om fortolkning og anvendelse af de nationale bestemmelser, der gennemfører bestemmelser i momsdirektivet, er delvist irrelevant. Det har derfor været nødvendigt at forelægge denne anmodning om præjudiciel afgørelse.
- 20 Dommen af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11), behandlede således spørgsmålet om uregelmæssigheder begået af leverandøren eller en af dennes leverandører samt kravene til modtageren om i forbindelse med udøvelse af retten til at foretage fradrag for indgående moms at sikre sig, at leverandøren er en afgiftspligtig person.
- 21 I dommen 6. februar 2014, Fatorie (C-424/12), blev det undersøgt, om den nationale skatte- og afgiftsmyndighed kan nægte en person, der er omfattet af reverse charge-proceduren (ordningen med omvendt betalingspligt), men som imidlertid har betalt momsen til leverandøren, fordi den var angivet i den af denne udstedte faktura, fradragsret for indgående moms.
- 22 Ifølge præmisserne og konklusionen i dommen af 15. september 2016, Senatex (C-518/14), drejede denne sag sig om berigtigelse af specifikke oplysninger på fakturaen, nemlig momsregistreringsnummeret, samt om perioden for udøvelse af retten til foretagelse af fradrag for indgående moms i lyset af berigtigelsen af fakturaen.
- 23 I dommen af 15. september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14) blev spørgsmålet om fakturaers indhold, navnlig for så vidt angår manglende oplysninger, undersøgt, mens den foreliggende tvist vedrører et andet afgiftsdokument, der er udarbejdet i henhold til momsloven, nemlig et referat, og netop ikke vedrører manglende oplysninger, men derimod den måde, hvorpå referatet blev udfærdiget, samt den omstændighed, at den samme person, nemlig leverandøren, blev betegnet som både leverandør og modtager.
- 24 I dommen af 12. april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), blev der foretaget en fortolkning af bestemmelserne om fristen for udøvelse af retten til at foretage fradrag for indgående moms ved udstedelse af fakturaer til berigtigelse af fakturaer, der allerede er udstedt, efter at en yderligere momspligt for leverandøren er blevet fastslået. Denne sag adskiller sig fra den foreliggende tvist ved det dokument, der i sidstnævnte er udfærdiget om berigtigelsen, dokumentets indhold og den nationale bestemmelse i momslovens artikel 102, stk. 4.
- 25 I dommen af 8. december 2022, Finanzamt Österreich (Moms fejlagtigt faktureret slutforbrugere) (C-378/21), blev konsekvenserne for udstedere af fakturaer af at beregne moms på grundlag af en forkert sats undersøgt.
- 26 I dommen af 15. september 2022, HA.EN. (C-227/21), blev skatte- og afgiftsforvaltningens praksis med hensyn til afvisning af køberens ret til at fradrage den betalte moms på grund af leverandørens manglende betaling af afgiften undersøgt.

- 27 I dommen af 9. juli 2015, *Salomie og Oltean* (C-183/14), blev reglerne om rettighedshaverens registrering i henhold til momsloven samt den pågældendes ret til efter registreringen at foretage fradrag for indgående moms for transaktioner, som var udført før registreringen, men som var indgået i den pågældendes økonomiske aktivitet, undersøgt.

ARBEJDSDOKUMENT