

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

21. oktober 2021 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 167-171 og artikel 178, litra a) – ret til momsfradrag – tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat end tilbagebetalingsmedlemsstaten – besiddelse af en faktura – direktiv 2008/9/EF – afvisning af tilbagebetalingsanmodningen – leverandørens »kreditering« af fakturaen – udstedelse af en ny faktura – ny tilbagebetalingsanmodning – afvisning«

I sag C-80/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 19. december 2019, indgået til Domstolen den 12. februar 2020, i sagen

Wilo Salmson France SAS

mod

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti,

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenţi,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne C. Lycourgos og I. Jarukaitis (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Wilo Salmson France SAS ved avocat C. Apostu,
- den rumænske regering ved E. Gane og R.I. Haţieganu, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. april 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167 og 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), og af artikel 14, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112 til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem på den ene side Wilo Salmson France SAS (herefter »Wilo Salmson«) og på den anden side Agen²ia Na²ional² de Administrare Fiscal² – Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Bucure²ti (den nationale styrelse for skatter og afgifter – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest, Rumænien) og Agen²ia Na²ional² de Administrare Fiscal² – Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Bucure²ti – Administra²ia Fiscal² pentru Contribuabili Nereziden²i (den nationale styrelse for skatter og afgifter – det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – skatte- og afgiftsmyndigheden for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, Rumænien) (herefter samlet »skatte- og afgiftsmyndighederne«) vedrørende en afgørelse om afvisning af en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) indgivet af dette selskab i 2015 for køb af varer foretaget i 2012.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 62 fastlægger, at der i dette direktiv ved »afgiftspligtens indtræden« forstås »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«, og ved »afgiftens forfald« forstås »det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen«.

4 Direktivets artikel 63 præciserer, at »[a]fgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«.

5 Direktivets artikel 167 fastsætter, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

6 Samme direktivs artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

7 Momsdirektivets artikel 169 er affattet således:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat

[...]«

8 Dette direktivs artikel 170 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person, der [...] ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

a) de i artikel 169 omhandlede transaktioner

[...]«

9 Nævnte direktivs artikel 171 bestemmer i stk. 1, at »[t]ilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv [2008/9]«.

10 Samme direktivs artikel 178, litra a), præciserer:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6 [...]«

11 Inden direktiv 2006/112 blev ændret ved direktiv 2010/45, bestemte dets artikel 178, litra a), følgende:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240.«

12 Momsdirektivets artikel 179 bestemmer følgende i stk. 1:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.«

13 Dette direktivs afsnit X med overskriften »Fradrag« indeholder et kapitel 5, der vedrører regulering af fradrag. Nævnte direktivs artikel 185 præciserer følgende i stk. 1:

»Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet,

f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.«

14 I samme direktivs artikel 186, der er indeholdt i samme kapitel, er anført, at »[m]edlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185«.

15 Momsdirektivets artikel 218, der er indeholdt i kapitel 3 med overskriften »Fakturering« i momsdirektivets afsnit XI vedrørende afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser, fastsætter:

»Ved anvendelsen af dette direktiv accepterer medlemsstaterne som faktura ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form, der opfylder betingelserne i dette kapitel.«

16 Direktivets artikel 219 har følgende ordlyd:

»Ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura.«

Direktiv 2008/9

17 Artikel 1 i direktiv 2008/9 bestemmer, at dette direktiv »fastsætter detaljerede regler for tilbagebetaling af [moms], jf. [momsdirektivets] artikel 170 [...], til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3«.

18 Direktivets artikel 2 indeholder følgende definitioner:

»I dette direktiv forstås ved:

[...]

3) »tilbagebetalingsperiode«: den periode i henhold til artikel 16, der er omfattet af tilbagebetalingsanmodningen

[...]

5) »ansøger«: den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som fremsætter tilbagebetalingsanmodningen.«

19 Nævnte direktivs artikel 3 præciserer, at direktivet finder anvendelse på enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder de betingelser, der er opregnet i denne artikel.

20 Samme direktivs artikel 5 har følgende ordlyd:

»Hver medlemsstat tilbagebetaler til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, moms, der er pålagt varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer til denne medlemsstat, forudsat at sådanne varer og ydelser anvendes til følgende transaktioner:

a) transaktioner omhandlet i [momsdirektivets] artikel 169, litra a) og b) [...]

[...]

Uanset artikel 6 fastsættes med henblik på dette direktiv retten til tilbagebetaling af en indgående afgift efter [momsdirektivet] som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.«

21 Artikel 8 i direktiv 2008/9 fastsætter følgende i stk. 2:

»Ud over de i stk. 1 nævnte oplysninger skal tilbagebetalingsanmodningen for hver tilbagebetalingsmedlemsstat og for hver faktura eller hvert importdokument indeholde følgende oplysninger:

[...]

d) fakturaens eller importdokumentets dato og nummer

[...]«

22 Dette direktivs artikel 10 bestemmer:

»Tilbagebetalingsmedlemsstaten kan uanset anmodningen om oplysninger efter artikel 20 kræve, at ansøgeren ad elektronisk vej indgiver en kopi af fakturaen eller importdokumentet sammen med tilbagebetalingsanmodningen, hvis det afgiftspligtige beløb på en faktura eller et importdokument udgør 1 000 EUR eller derover eller modværdien deraf i national valuta. Hvis fakturaen vedrører brændstof, er dette mindstebeløb 250 EUR eller modværdien deraf i national valuta.«

23 Direktivets artikel 13, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Hvis den angivne pro rata-sats for fradraget justeres i henhold til [momsdirektivets] artikel 175 [...] efter indgivelsen af tilbagebetalingsanmodningen, korrigerer ansøgeren det beløb, der er anmodet om, eller som allerede er tilbagebetalt.«

24 Samme direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), fastsætter:

»Tilbagebetalingsanmodningen skal vedrøre:

a) køb af varer eller ydelser, der er blevet faktureret inden for tilbagebetalingsperioden, forudsat at momsen har kunnet opkræves før eller på tidspunktet for faktureringen, eller for hvilket momsen har kunnet opkræves i tilbagebetalingsperioden, forudsat at købet er blevet faktureret før afgiftspligtens indtræden [...]«

25 Artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9 bestemmer:

»Tilbagebetalingsanmodningen skal indgives til etableringsmedlemsstaten senest den 30. september i kalenderåret efter tilbagebetalingsperioden. Tilbagebetalingsanmodningen betragtes først som indgivet, når ansøgeren har forelagt alle de i artikel 8, 9 og 11 krævede oplysninger.«

26 Af artikel 20 i direktiv 2008/9 fremgår:

»1. Hvis tilbagebetalingsmedlemsstaten finder, at den ikke har modtaget alle de relevante oplysninger, der er nødvendige for, at den kan træffe beslutning om hele eller en del af tilbagebetalingen, kan den [...] anmode om supplerende oplysninger, navnlig hos ansøgeren eller de kompetente myndigheder i etableringsmedlemsstaten [...]

Tilbagebetalingsmedlemsstaten kan om nødvendigt anmode om flere supplerende oplysninger.

[...]

2. Oplysningerne i medfør af stk. 1 skal være tilbagebetalingsmedlemsstaten i hænde senest en måned efter den dato, hvor anmodningen indgik hos den person, til hvem den var rettet.«

27 Direktivets artikel 23 er sålydende:

»1. Hvis tilbagebetalingsanmodningen afvises helt eller delvis, giver tilbagebetalingsmedlemsstaten ansøgeren en begrundelse for denne afvisning sammen med afgørelsen.

2. Ansøgeren kan over for de kompetente myndigheder i tilbagebetalingsmedlemsstaten gøre indsigelse mod en afvisning af en tilbagebetalingsanmodning og kan gøre dette i samme form og inden for de samme frister som dem, der er fastsat for indsigelser i forbindelse med tilbagebetalingsanmodninger fra personer, der er etableret i denne medlemsstat.

[...]«

Rumænsk ret

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003) bestemte i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »skatte- og afgiftsloven«), følgende i artikel 145, stk. 2:

»(2) En afgiftspligtig person har ret til at fradrage moms af varer og ydelser, såfremt de anvendes til følgende transaktioner:

a) afgiftspligtige transaktioner

b) transaktioner, der er et resultat af økonomisk virksomhed, for hvilke leveringsstedet/ydelsen anses for at være i udlandet, når afgiften ville kunne fradrages, hvis transaktionerne blev udført i Rumænien

[...]«

29 Skatte- og afgiftslovens artikel 146, stk. 1, litra a), bestemte:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) være i besiddelse af en faktura, som er udfærdiget i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 155 [...] vedrørende den moms, som skal betales eller er betalt for varer eller ydelser, der er blevet eller vil blive leveret af en afgiftspligtig person.«

30 Denne lovs artikel 147b, stk. 1, litra a), præciserede, at »en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, og som ikke er momsregistreret og ikke har pligt til momsregistrering i Rumænien, kan anmode om tilbagebetaling af den [moms], der er betalt i forbindelse med indførsel og køb af varer eller tjenesteydelser i Rumænien«.

31 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (regeringsbeslutning nr. 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112 af 6.2.2004) godkender gennemførelsesbestemmelserne til skatte- og afgiftsloven, som fremgår af bilaget til denne beslutning. I den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, henviser disse bestemmelser (herefter »gennemførelsesbestemmelserne«) i nr. 49 til artikel 147b i den affattelse af skatte- og afgiftsloven, der var gældende på daværende tidspunkt. I nævnte nr. 49 anføres følgende i stk. 1:

»I medfør af skatte- og afgiftslovens artikel 147b, stk. 1, litra a), kan enhver afgiftspligtig person,

der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, opnå tilbagebetaling af den [moms], der er betalt i forbindelse med indførsel og køb af varer eller tjenesteydelser i Rumænien.«

32 Nævnte nr. 49 præciserer i stk. 15, litra a), at tilbagebetalingsanmodningen vedrører »køb af varer eller ydelser, der er blevet faktureret inden for tilbagebetalingsperioden og betalt før datoen for tilbagebetalingsanmodningen«, og at »[d]e fakturaer, som indtil datoen for tilbagebetalingsanmodningen ikke er betalt, medtages i tilbagebetalingsanmodningerne vedrørende de perioder, hvori de er blevet betalt«.

33 Gennemførelsesbestemmelsernes nr. 49, stk. 16, bestemmer, at »[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«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

34 I 2012 købte Pompes Salmson SAS, der har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Frankrig, produktionsudstyr fra ZES Zollner Electronic SRL (herefter »Zollner«), som er etableret og momsregistreret i Rumænien. Da Pompes Salmson havde stillet dette udstyr til rådighed for Zollner med henblik på, at selskabet anvendte det til at fremstille de varer, der senere skulle leveres til selskabet, forlod de ikke det rumænske område.

35 Samme år udstedte Zollner fakturaer for disse køb, inklusive moms. Pompes Salmson anmodede på grundlag heraf om tilbagebetaling af den i Rumænien betalte moms for perioden fra den 1. januar 2012 til den 31. december 2012 i overensstemmelse med direktiv 2008/9 og skatte- og afgiftslovens artikel 147b, stk. 1, litra a), sammenholdt med gennemførelsesbestemmelsernes punkt 49. Denne anmodning blev afvist ved afgørelse af 14. januar 2014 »på grund af de dokumenter, der var vedlagt ansøgningen, og de vedlagte fakturaers manglende overensstemmelse« (herefter »afgørelsen af 14. januar 2014«). Zollner foretog dernæst en kreditering af de fakturaer, der oprindeligt var udstedt i 2012. Selskabet udstedte nye fakturaer i 2015 for de samme køb.

36 I 2014 fusionerede Pompes Salmson med Wilo France SAS. Den nye enhed, der opstod ved denne fusion, med navnet Wilo Salmson France, som var indtrådt i alle Pompes Salmsons rettigheder og forpligtelser, indgav i 2015 på grundlag af de nye fakturaer udstedt af Zollner en ny anmodning om tilbagebetaling af den moms, der var blevet betalt i Rumænien i forbindelse med købet af det pågældende udstyr, og som omfattede perioden fra den 1. august 2015 til den 31. oktober 2015. Denne anmodning blev afvist af de rumænske myndigheder ved afgørelse af 12. maj 2016 med den begrundelse, at Wilo Salmson ikke havde overholdt gennemførelsesbestemmelsernes nr. 49, stk. 16, og allerede havde anmodet om tilbagebetaling af den moms, der var angivet i disse fakturaer.

37 Wilo Salmson påklagede denne afgørelse til Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – skatte- og afgiftsmyndigheden for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, Rumænien). Ved afgørelse af 2. september 2016 blev denne klage afslået med den begrundelse, at den moms, som selskabet havde anmodet om at få tilbagebetalt, allerede havde været genstand for en tidligere tilbagebetalingsanmodning, og at de transaktioner, med hensyn til hvilke der var blevet anmodet om tilbagebetaling af moms, ikke vedrørte 2015, men 2012.

38 Dette selskab anlagde herefter sag ved Tribunalul Bucure?ti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien), som er den forelæggende ret, med påstand om annullation af denne

afgørelse af 2. september 2016 og af afgørelsen af 12. maj 2016 om afvisning af anmodningen om tilbagebetaling af et beløb på 449 538,38 rumænske lei (RON) (ca. 91 310 EUR), der udgjorde den moms, for hvilken der var nedlagt påstand om tilbagebetaling for perioden fra den 1. august 2015 til den 31. oktober 2015.

39 Den forelæggende ret har anført, at den skal afgøre, om det er muligt i 2015 at opnå tilbagebetaling af moms, der er betalt af køb foretaget i 2012, for hvilke der først blev udstedt gyldige afgiftsfakturaer i 2015. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at Wilo Salmsons situation er atypisk i forhold til de tilfælde, der er omhandlet i direktiv 2008/9, og de tilfælde, som Domstolen allerede har undersøgt, eftersom de fakturaer, der blev udstedt af Zollner i 2012, blev annulleret ved krediteringen heraf på baggrund af den uregelmæssighed, som de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder konstaterede, eftersom de gyldige fakturaer for de samme køb først blev udstedt i 2015, eftersom Wilo Salmson har udøvet retten til tilbagebetaling ved indgivelse af tilbagebetalingsanmodningen i 2015, der indeholdt de fakturaer, der var udstedt i 2015, og eftersom dette selskab frem til dette tidspunkt ikke havde opnået den ønskede tilbagebetaling.

40 Den forelæggende ret har anført, at momsdirektivet ikke regulerer fristen for udøvelse af fradragsretten, og at det derfor bør afklares, om det tidspunkt, hvorfra denne frist løber, kan fastsættes udelukkende på grundlag af tidspunktet for levering af varerne uden hensyntagen til nogen anden relevant omstændighed. Henset til dette direktivs artikel 167 og 178 samt til den omstændighed, at udstedelsen af en faktura ikke er undergivet kontrol fra indehaveren af denne ret, er det nødvendigt, at Domstolen præciserer, om en anmodning om tilbagebetaling af moms på grundlag af artikel 14, stk. 1, litra a), første alternativ, i direktiv 2008/9 kan vedrøre køb af varer eller tjenesteydelser, som er blevet faktureret i tilbagebetalingsperioden, uanset om momsen på disse varer eller tjenesteydelser har kunnet opkræves i løbet af denne periode eller i en tidligere periode.

41 Hvad angår de to første spørgsmål har den forelæggende ret anført, at de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder ikke har sondret mellem datoen for udstedelsen af fakturaerne som et processuelt element og tidspunktet for momsens forfald som et materielt element, selv om disse to datoer bør have forskellige virkninger i afgiftsmæssig henseende, og selv om fradragsretten ikke kan udøves i mangel af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med lovkravene. Selv om det ganske vist er nødvendigt, at momsen har kunnet opkræves før udfærdigelsen af fakturaen eller på tidspunktet for faktureringen, er det imidlertid tidspunktet for fakturaens udfærdigelse, der bør være afgørende for så vidt angår indgivelsen af en tilbagebetalingsanmodning.

42 Hvad angår det tredje og det fjerde spørgsmål har den forelæggende ret anført, at de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder var af den opfattelse, at de fakturaer, der var udstedt i 2015 for køb foretaget i 2012, ikke kunne gøres til genstand for en tilbagebetalingsanmodning i 2015 på grund af eksistensen af tidligere fakturaer. Disse fakturaer blev imidlertid ensidigt krediteret af Zollner, hvilket har virkning som en annulation, og indehaveren af fradragsretten råder ikke over noget retligt middel til at forpligte leverandøren til at udstede en ny faktura.

43 Henset til momsdirektivets artikel 169 og 178, artikel 14, stk. 1, litra a), første alternativ, i direktiv 2008/9 og nødvendigheden af at være i besiddelse af en gyldig faktura for at kunne udøve retten til tilbagebetaling, skal en anmodning om tilbagebetaling af moms desuden udelukkende baseres på fakturaer, der er udstedt i »tilbagebetalingsperioden«, idet den eneste fastsatte betingelse er, at momsen har kunnet opkræves før eller på tidspunktet for faktureringen.

44 Eftersom de fakturaer, der blev udstedt i 2012, blev ophævet af Zollner, var det følgelig kun de nye fakturaer udstedt i 2015, der kunne bevise købene og underbygge den i hovedsagen omhandlede tilbagebetalingsanmodning. Ifølge den forelæggende ret er det derfor kun disse

sidstnævnte fakturaer, der bør repræsentere det »proceduremæssige referencepunkt«, der gør det muligt at indgive en tilbagebetalingsanmodning i overensstemmelse med direktiv 2008/9.

45 På denne baggrund har Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Søndres der hvad angår fortolkningen af [momsdirektivets] artikel 167 [...], sammenholdt med direktivets artikel 178, mellem det tidspunkt, hvor fradragsretten indtræder, og det tidspunkt, hvor denne ret udøves, i relation til momssystemets funktionsmåde?

Med henblik herpå skal det afklares, hvorvidt retten til at fradrage moms kan udøves, uden at der foreligger en (gyldig) momsfaktura 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 [alternativ], i direktiv [2008/9], 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 [alternativ], i direktiv [2008/9], sammenholdt med [momsdirektivets] artikel 167 og 178 [...] – 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], fastsætte en betingelse om afgiftens forfald i en situation, hvor den korrekte faktura udstedes i den af anmodningen omfattede periode?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

46 Den rumænske regering har gjort gældende, at de forelagte spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. Dels er de baseret på en fejlagtig og ufuldstændig fremstilling af de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, således at disse spørgsmål, selv hvis de blev berigtiget og betragtet under ét, hverken er nødvendige eller relevante for tvistens løsning. Dels er denne fremstilling begrænset til at gengive synspunktet hos en enkelt af parterne i tvisten, således at den forelæggende ret har undladt at opfylde sin forpligtelse til at klarlægge de faktiske omstændigheder inden sagens forelæggelse for Domstolen, til at angive grundene til, at den har rejst tvivl om fortolkningen af EU-retten, og til, at den finder, at en besvarelse fra Domstolen er nødvendig for at afgøre den tvist, der er indbragt for den.

47 Det bemærkes for det første, at den præjudicielle procedure, som er indført ved artikel 267 TEUF, udgør en procedure med direkte samarbejde mellem Domstolen og medlemsstaternes

retter. Inden for rammerne af denne procedure, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører enhver fastlæggelse og bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder under kompetencen for den nationale ret, som det på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag tilkommer at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen, mens Domstolen alene har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af en EU-forskrift på grundlag af den faktiske og retlige situation, således som den er beskrevet af den nationale ret (jf. i denne retning dom af 20.12.2017, Schweppes, C-291/16, EU:C:2017:990, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.4.2021, Repubblica, C-896/19, EU:C:2021:311, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

48 Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen eller gyldigheden af en EU-retlig regel, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 16.6.2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.7.2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

49 Da der således med hensyn til spørgsmål vedrørende EU-retten foreligger en formodning for, at de er relevante, kan Domstolen kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål forelagt af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten eller vurdering af gyldigheden af en EU-retlig regel savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (jf. i denne retning dom af 16.6.2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.7.2021, The Department for Communities in Northern Ireland, C-709/20, EU:C:2021:602, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

50 I det foreliggende tilfælde hviler den argumentation, som den rumænske regering har fremført med henblik på at godtgøre, at de forelagte spørgsmål ikke er nødvendige for at løse tvisten i hovedsagen, på en kritik af den vurdering af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har foretaget, hvorefter denne er fejlagtig og mangelfuld. Det tilkommer imidlertid ikke Domstolen at rejse tvivl om denne vurdering, som inden for rammerne af denne sag henhører under den nationale rets kompetence. Denne argumentation er følgelig ikke tilstrækkelig til at tilbagevise den formodning om relevans, der er nævnt i den foregående præmis (jf. i denne retning dom af 16.6.2015, Gauweiler m.fl., C-62/14, EU:C:2015:400, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

51 For så vidt som den rumænske regering har anført, at de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har redegjort for, består i en gengivelse af en af parterne i hovedsagens anbringender, skal det for det andet bemærkes, at denne omstændighed, selv hvis den anses for at foreligge, ikke i sig selv godtgør, at denne ret ved en sådan fremgangsmåde har tilsidesat sin forpligtelse til i overensstemmelse med artikel 94 i Domstolens procesreglement i forelæggelsesafgørelsen at angive de faktiske oplysninger, som ligger til grund for spørgsmålene, og de grunde, der har foranlediget den til at rejse spørgsmålet om fortolkningen af de EU-retlige bestemmelser, der er omhandlet i de forelagte spørgsmål, eller grundene til, at den finder, at Domstolens besvarelse er nødvendig for at afgøre den tvist, der er indbragt for den.

52 Som det fremgår af denne doms præmis 39-44, gør forelæggelsesafgørelsen det derimod muligt at forstå grundene til, at den forelæggende ret har rejst tvivl om rækkevidden af forskellige bestemmelser i momsdirektivet og i direktiv 2008/9, og den indeholder tilstrækkelige oplysninger til, at Domstolen kan forsyne den med de elementer til fortolkning af EU-retten, som er nødvendige

for, at den kan afgøre den tvist, der verserer for den.

53 I denne henseende skal det ligeledes bemærkes, at hverken artikel 267 TEUF eller nogen anden bestemmelse i EU-retten kræver af eller forbyder den forelæggende ret, at den, efter afsigelse af den præjudicielle dom, ændrer de faktiske og retlige konstateringer, som den har foretaget inden for rammerne af den præjudicielle annmodning, forudsat at denne ret sikrer den fulde virkning af den fortolkning af EU-retten, som Domstolen har foretaget (jf. i denne retning dom af 5.7.2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, præmis 28-30).

54 Henset til det ovenstående skal det fastslås, at de forelagte spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

Indledende bemærkninger

55 Indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret, som er den eneste, der råder over samtlige relevante faktiske og nationalretlige forhold, har anmodet Domstolen om en fortolkning af bestemmelserne i direktiv 2006/112 i den affattelse, der følger af de ændringer, som blev indført ved direktiv 2010/45, og som i overensstemmelse med sidstnævnte direktivs artikel 2, stk. 1, andet afsnit, fandt anvendelse fra den 1. januar 2013.

56 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at de leveringer af varer, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, blev foretaget i 2012, at de dokumenter, der blev anset for fakturaer vedrørende disse leveringer, blev udfærdiget i 2012, efterfølgende blev anset for »uoverensstemmende« ved afgørelsen af 14. januar 2014 og derefter var genstand for en kreditering i 2014 eller 2015, og endelig at nye dokumenter, der blev anset for fakturaer vedrørende disse samme leveringer, blev udstedt i 2015.

57 Desuden følger det dels af momsdirektivets artikel 63, at afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted. Dels er den i momsdirektivet fastsatte fradragsret, som modsvarer retten til tilbagebetaling (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis), både materielt og tidsmæssigt direkte forbundet med forfaldstidspunktet for den skyldige eller betalte indgående moms for varer og tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 27.6.2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, præmis 22), idet dette direktivs artikel 167 bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

58 Momsdirektivets artikel 64 og 65 fastsætter i øvrigt forskellige regler om afgiftens forfald, der finder anvendelse under de i disse artikler fastsatte omstændigheder, mens direktivets artikel 66 giver medlemsstaterne mulighed for, uanset momsdirektivets artikel 63-65, at fastsætte, at afgiften for visse transaktioner eller visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af de tidspunkter, som er angivet i denne artikel 66.

59 Den forelæggende ret skal derfor i lyset af samtlige faktiske og nationalretlige forhold, som den råder over, efterprøve, om de bestemmelser i direktiv 2006/112, der følger af de ændringer, som blev indført ved direktiv 2010/45, faktisk er dem, der finder anvendelse med henblik på løsningen af hvert af de forskellige aspekter af den tvist, der er indbragt for den.

60 Det skal i denne henseende ikke desto mindre præciseres, at den eneste ændring, der ved direktiv 2010/45 blev foretaget af en bestemmelse i direktiv 2006/112, som er relevant med henblik på Domstolens analyse af den foreliggende sag, vedrører artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, som før denne ændring ikke henviste til besiddelsen af en faktura »udfærdiget i

overensstemmelse med [momsdirektivets] afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6«, men til besiddelse af en faktura »udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240« i direktiv 2006/112.

61 Selv om der i disse to tilfælde ganske vist er tale om henvisninger til bestemmelserne i disse respektive direktiver, der i det væsentlige fastsætter de omstændigheder og betingelser, hvorunder fakturaer skal udstedes, disses indhold, muligheden for at udstede eller fremsende elektroniske fakturaer samt medlemsstaternes mulighed for under visse betingelser at vedtage forenklingsforanstaltninger, er disse bestemmelser imidlertid ikke identiske. Deres forskellige indhold er dog uden betydning for den analyse, som Domstolen skal foretage i den foreliggende sag, således at de svar, der gives i denne dom, finder anvendelse, selv om den forelæggende ret i sidste ende måtte finde, at et eller flere af de omtvistede punkter, som den skal afgøre, ikke er omfattet af det tidsmæssige anvendelsesområde for momsdirektivets bestemmelser, men af den affattelse af direktiv 2006/112, der var gældende før de ændringer, der blev foretaget ved direktiv 2010/45.

Det første spørgsmål

62 Hvad angår det første forelagte spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at hovedsagen vedrører den situation, hvor en afgiftspligtig person er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor de omhandlede varer er blevet erhvervet. Hovedsagen vedrører således ikke retten til som sådan at fradrage momsen som omhandlet i momsdirektivets artikel 168, men retten til tilbagebetaling af denne afgift, således som den er fastsat i dette direktivs artikel 170, som for sit vedkommende henviser til de transaktioner, der er omhandlet i direktivets artikel 169.

63 Det bemærkes ligeledes, at nævnte direktivs artikel 171, stk. 1, bestemmer, at tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de bl.a. køber varer og ydelser, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv 2008/9. Dette direktiv har imidlertid hverken til formål at fastsætte betingelserne for, at tilbagebetalingsretten kan udøves, eller omfanget heraf. Dette direktivs artikel 5, stk. 2, præciserer således, uanset direktivets artikel 6 og med henblik på dette direktiv, at retten til tilbagebetaling af en indgående afgift fastsættes efter momsdirektivet som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 35).

64 Under disse omstændigheder skal det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit første spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 167-171 og 178 samt direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at retten til tilbagebetaling af moms, der er pålagt en levering af varer, kan udøves af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, hvis denne afgiftspligtige person ikke er i besiddelse af en faktura som omhandlet i momsdirektivet vedrørende købet af de pågældende varer.

65 Ifølge artikel 1 i direktiv 2008/9 har direktivet til formål at fastsætte detaljerede regler for tilbagebetaling af moms, jf. momsdirektivets artikel 170, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i dette direktivs artikel 3, idet betingelserne for, at tilbagebetalingsretten kan udøves, og omfanget heraf, imidlertid i overensstemmelse med direktivets bestemmelser, og således som det allerede er nævnt i denne doms præmis 63, fastsættes efter momsdirektivet som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.

66 Retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til i medfør af direktiv 2008/9 at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat, modsvarer

således det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til momsdirektivet har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

67 I lighed med fradragsretten udgør retten til tilbagebetaling desuden et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen, hvormed det tilsigtes, 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 principielt i sig selv er momspligtig (dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 45).

68 Fradragsretten og dermed retten til tilbagebetaling udgør dermed en integrerende del af momsordningen, og den kan principielt ikke begrænses. Navnlig omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 46).

69 Retten til tilbagebetaling af moms er imidlertid i lighed med retten til momsfradrag betinget af, at såvel de materielle som formelle krav eller betingelser overholdes (jf. i denne retning dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis)

70 Hvad angår de materielle krav eller betingelser, som regulerer udøvelsen af retten til tilbagebetaling, fremgår det af dette direktivs artikel 169, litra a), og artikel 170, at den berørte med henblik på at kunne indrømmes ret til tilbagebetaling for det første skal være en »afgiftspligtig person« som omhandlet i dette direktiv, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor den pågældende køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for retten til tilbagebetaling af moms, skal anvendes i et efterfølgende led af denne afgiftspligtige person i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner uden for den medlemsstat, hvor denne afgift skal betales eller er betalt, når transaktionerne ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat (jf. i denne retning dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 33). Den afgiftspligtige person skal derudover opfylde de kumulative betingelser, der er fastsat i artikel 3 i direktiv 2008/9 (jf. i denne retning dom af 11.6.2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

71 Med hensyn til de vilkår for at udøve retten til tilbagebetaling, der kan betegnes som krav eller betingelser af formel art, bemærkes, at det vedrørende retten til momsfradrag bestemmes i momsdirektivets artikel 178, litra a), at den afgiftspligtige person med henblik på det fradrag, der er omhandlet i direktivets artikel 168, litra a), skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med dette direktivs afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6 (jf. analogt dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

72 Domstolen har heraf udledt, at selv om momsfradragsretten i medfør af momsdirektivets artikel 167 indtræder på det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, er det i henhold til dette direktivs artikel 178 i princippet kun muligt at udøve denne ret fra det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person er kommet i besiddelse af en faktura (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har desuden udtalt, at det samme gælder med hensyn til udøvelsen af retten til tilbagebetaling (jf. i denne retning dom af

73 Hvad angår vilkårene for tilbagebetaling af moms bemærkes indledningsvis, at anmodningen om tilbagebetaling af moms ifølge artikel 8, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/9 for hver tilbagebetalingsmedlemsstat og for hver faktura eller hvert importdokument skal indeholde »fakturaens eller importdokumentets dato og nummer«. Dernæst bestemmer dette direktivs artikel 15, stk. 1, andet punktum, at tilbagebetalingsanmodningen først betragtes som indgivet, når ansøgeren har forelagt alle de i bl.a. denne artikel 8 krævede oplysninger. Endelig kan tilbagebetalingsmedlemsstaten i medfør af nævnte direktivs artikel 10, første punktum, kræve, at ansøgeren som omhandlet i samme direktiv ad elektronisk vej indgiver en kopi af fakturaen eller importdokumentet sammen med tilbagebetalingsanmodningen, hvis det afgiftspligtige beløb på en faktura eller et importdokument udgør 1 000 EUR eller derover eller modværdien deraf i national valuta.

74 Disse forhold illustrerer ligeledes, at det for at kunne udøve retten til tilbagebetaling af moms, således som den er fastsat i momsdirektivets artikel 170 og 171, og hvis nærmere regler er reguleret ved direktiv 2008/9, er nødvendigt, at den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, er i besiddelse af fakturaen for køb af de pågældende varer eller tjenesteydelser.

75 Som det allerede i det væsentlige fremgår af denne doms præmis 71 og 72, er det i momsdirektivets artikel 178, litra a), anført, at den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin fradragsret som omhandlet i direktivets artikel 168, litra a), for så vidt angår levering af varer og ydelser skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6, idet dette krav i medfør af artikel 5, stk. 2, i direktiv 2008/9 ligeledes gælder for den i momsdirektivets artikel 170 fastsatte ret til tilbagebetaling. Sidstnævnte direktivs artikel 218 og 219 præciserer desuden henholdsvis, at medlemsstaterne som faktura accepterer ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form, som opfylder de betingelser, der er fastsat i nævnte direktivs afsnit XI, kapitel 3, og at ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura.

76 Det bemærkes imidlertid, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms eller tilbagebetaling heraf, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (dom af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 47).

77 Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 81 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 48).

78 Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person skal betale moms, kan den ikke opstille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af retten til fradrag for eller til tilbagebetaling af moms bortfalder (dom af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 53).

79 I denne henseende skal det fremhæves, at artikel 20 i direktiv 2008/9 giver mulighed for, at

tilbagebetalingsmedlemsstaten, hvis den finder, at den ikke har modtaget alle de relevante oplysninger, der er nødvendige for, at den kan træffe afgørelse om hele eller en del af en sådan anmodning, kan anmode om supplerende oplysninger, navnlig hos den afgiftspligtige person eller de kompetente myndigheder i etableringsmedlemsstaten, idet disse oplysninger skal være tilbagebetalingsmedlemsstaten i hænde senest en måned efter den dato, hvor anmodningen om oplysninger indgik hos den person, til hvem den var rettet.

80 Det bemærkes ligeledes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunndragelse og muligt misbrug ganske vist er et formål, som udtrykkeligt anerkendes og støttes i de EU-retlige bestemmelser vedrørende moms. De foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (jf. analogt dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer), C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 83).

81 Det er følgelig kun, hvis et dokument er behæftet med mangler af en sådan art, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder ikke råder over de oplysninger, der er nødvendige for at underbygge en tilbagebetalingsanmodning, at det kan lægges til grund, at et sådant dokument ikke udgør en »faktura« som omhandlet i momsdirektivet, således at retten til tilbagebetaling ikke kunne udøves, da den afgiftspligtige person kom i besiddelse heraf.

82 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167-171 og 178 samt direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at retten til tilbagebetaling af moms, der er pålagt en levering af varer, ikke kan udøves af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, hvis denne afgiftspligtige person ikke er i besiddelse af en faktura som omhandlet i momsdirektivet vedrørende købet af de pågældende varer. Det er kun, hvis et dokument er behæftet med mangler af en sådan art, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder ikke råder over de oplysninger, der er nødvendige for at underbygge en tilbagebetalingsanmodning, at det kan lægges til grund, at et sådant dokument ikke udgør en »faktura« som omhandlet i momsdirektivet.

Det andet og det fjerde spørgsmål

83 Med det andet og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167-171 og 178 samt artikel 14, stk. 1, litra a), første alternativ, i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at de er til hinder for afvisning af en anmodning om tilbagebetaling af moms for en given tilbagebetalingsperiode med den begrundelse, at denne afgift forfalder i en tidligere tilbagebetalingsperiode, selv om den først er blevet faktureret i den givne tilbagebetalingsperiode.

84 Som det allerede er anført i denne doms præmis 57, følger det af momsdirektivets artikel 63, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted. Ifølge momsdirektivets artikel 167 og artikel 179, stk. 1, udøves momsfradragsretten endvidere principielt i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med, at afgiften forfalder (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 44).

85 Som det fremgår af denne doms præmis 82, er det imidlertid for det første nødvendigt for, at en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, kan udøve retten til tilbagebetaling af den moms, der er pålagt en levering af varer eller ydelser, således som det er fastsat i momsdirektivets artikel 170 og 171 samt i direktiv 2008/9, at denne afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura som omhandlet i

momsdirektivet vedrørende købet af de pågældende varer eller tjenesteydelser.

86 For det andet fastsætter artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9, at tilbagebetalingsanmodningen skal vedrøre køb af varer eller ydelser, der er blevet faktureret inden for tilbagebetalingsperioden, forudsat at momsen har kunnet opkræves før eller på tidspunktet for faktureringen, eller for hvilket momsen har kunnet opkræves i tilbagebetalingsperioden, forudsat at købet er blevet faktureret før afgiftspligtens indtræden.

87 Det følger af disse forhold, at hvad angår afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, og på betingelse af, at afgiften har kunnet opkræves før eller på faktureringstidspunktet, er det den dato, hvor den afgiftspligtige person er kommet i besiddelse af en faktura som omhandlet i momsdirektivet vedrørende købet af de omhandlede varer eller tjenesteydelser, der er afgørende for, hvilke køb der kan være omfattet af en tilbagebetalingsanmodning. En anmodning om tilbagebetaling af moms kan følgelig ikke afvises alene med den begrundelse, at den moms, der er pålagt en levering af varer eller tjenesteydelser, for hvilken der er anmodet om tilbagebetaling, forfaldt i en given tilbagebetalingsperiode, selv om dette køb først er blevet faktureret i en efterfølgende tilbagebetalingsperiode.

88 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet og det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 167-171 og 178 samt artikel 14, stk. 1, litra a), første alternativ, i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at de er til hinder for afvisning af en anmodning om tilbagebetaling af moms for en given tilbagebetalingsperiode alene med den begrundelse, at denne afgift forfaldt i en tidligere tilbagebetalingsperiode, selv om den først er blevet faktureret i den givne tilbagebetalingsperiode.

Det tredje spørgsmål

89 Indledningsvis bemærkes, at det tredje spørgsmål udtrykkeligt er baseret på den forudsætning, at de dokumenter, som den i hovedsagen omhandlede afgiftspligtige person var i besiddelse af i 2012, og på grundlag af hvilke denne afgiftspligtige person indgav den tilbagebetalingsanmodning, som blev afvist ved afgørelsen af 14. januar 2014, udgjorde fakturaer som omhandlet i momsdirektivet. Hvis dette ikke var tilfældet, følger det af besvarelsen af det første, det andet og det fjerde spørgsmål, der er fremført i denne doms præmis 82 og 88, at denne afgiftspligtige person ikke ville have kunnet udøve sin ret til tilbagebetaling før 2015, eftersom det først ville have været i løbet af dette år, at den afgiftspligtige person var i besiddelse af sådanne fakturaer. I et sådant tilfælde ville der ikke være behov for en besvarelse af det tredje spørgsmål med henblik på at afgøre tvisten i hovedsagen.

90 Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at en leverandørs kreditering af en faktura skaber de samme virkninger i national ret som en annulation heraf. Det fremgår imidlertid ikke af forelæggelsesafgørelsen, at denne kreditering blev foretaget efter gensidig aftale, og det fremgår heller ikke heraf, at de transaktioner, som de i 2015 udstedte fakturaer vedrører, og som blev udført i 2012, i sig selv er blevet ophævet, eller at der som følge heraf er sket tilbagebetaling af den betalte pris.

91 Endelig fremgår det ikke af forelæggelsesafgørelsen, at afgørelsen af 14. januar 2014 blev anfægtet af den afgiftspligtige person, hvilket Wilo Salmson i øvrigt heller ikke har gjort gældende i sine indlæg for Domstolen. Med forbehold for den efterprøvelse, som den forelæggende ret skal foretage, skal der således ligeledes tages udgangspunkt i den forudsætning, at denne afgørelse var blevet endelig på det tidspunkt, hvor Zollner foretog den i hovedsagen omhandlede kreditering og udstedelse af nye fakturaer, således som den rumænske regering i øvrigt har gjort gældende i sine indlæg for Domstolen.

92 Under disse omstændigheder skal det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit tredje spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 167-171 og 178 samt direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at en leverandørs ensidige annulation af en faktura, efter at tilbagebetalingsmedlemsstaten har vedtaget en afgørelse om afvisning af den tilbagebetalingsanmodning, der var baseret på denne faktura, og idet denne afgørelse allerede er blevet endelig, samt denne leverandørs efterfølgende udstedelse af en ny faktura vedrørende de samme leveringer i en senere tilbagebetalingsperiode, uden at disse leveringer blev anfægtet, har betydning for, om der foreligger en ret til tilbagebetaling af moms, som allerede er blevet udøvet, og betydning for den periode, hvor retten skal udøves.

93 Det bemærkes, at artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9 fastsætter, at tilbagebetalingsanmodningen skal indgives til etableringsmedlemsstaten »senest den 30. september i kalenderåret efter tilbagebetalingsperioden«. Denne frist er en præklusiv frist, hvis manglende overholdelse medfører fortabelse af retten til tilbagebetaling af moms (jf. i denne retning dom af 21.6.2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, præmis 26 og 33, og af 2.5.2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 39). Muligheden for at indgive en anmodning om tilbagebetaling af moms uden fastsættelse af nogen form for frist ville nemlig være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til skatte- og afgiftsmyndighederne, ikke i al evighed kan anfægtes (jf. analogt dom af 21.6.2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

94 I overensstemmelse med artikel 23, stk. 1, i direktiv 2008/9 giver tilbagebetalingsmedlemsstaten desuden, hvis tilbagebetalingsanmodningen afvises helt eller delvis, ansøgeren som omhandlet i dette direktiv en begrundelse for denne afvisning sammen med afgørelsen, og i overensstemmelse med samme artikels stk. 2 kan ansøgeren over for de kompetente myndigheder i tilbagebetalingsmedlemsstaten gøre indsigelse mod en afvisning af en tilbagebetalingsanmodning og kan gøre dette i samme form og inden for de samme frister som dem, der er fastsat for indsigelser i forbindelse med tilbagebetalingsanmodninger fra personer, der er etableret i denne medlemsstat.

95 I denne henseende har Domstolen anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den pågældende afgiftspligtige og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges ved Unionens retsorden, selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af det anlagte søgsmål (dom af 14.6.2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis, og af 2.7.2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

96 Som generaladvokaten ligeledes i det væsentlige har anført i punkt 100 og 101 i forslaget til afgørelse, ville en anerkendelse af, at en leverandørs ensidige annulation af en faktura under omstændigheder som dem, der er beskrevet i denne doms præmis 92, efter at en afgørelse om afvisning af en første tilbagebetalingsanmodning på grundlag af denne faktura er blevet endelig,

og denne fakturas efterfølgende erstatning ved udstedelse af en ny faktura vedrørende de samme køb, gør det muligt for den afgiftspligtige på grundlag af sidstnævnte faktura på ny at indgive en tilbagebetalingsanmodning vedrørende de samme køb i forbindelse med en senere tilbagebetalingsperiode, imidlertid medføre en fordrejning af såvel den præklusionsfrist, der er fastsat i artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9 for indgivelse af en tilbagebetalingsanmodning, som fristen for at gøre indsigelse mod denne afgørelse om afvisning, der er fastsat af den pågældende medlemsstat i medfør af dette direktivs artikel 23, stk. 2, hvilket ville berøve disse bestemmelser enhver effektiv virkning og være til skade for retssikkerheden.

97 I øvrigt er det ganske vist for det første korrekt, at momsdirektivet i overensstemmelse med kapitel 5 i direktivets afsnit X, fastsætter muligheden for at regulere det oprindeligt foretagne fradrag, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Dette direktivs artikel 185 omhandler således bl.a. tilfælde af annullation af køb, idet medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen heraf i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 186. Som det fremgår af dets artikel 219, fastsætter samme direktiv desuden en mulighed for at berigtige en faktura, navnlig hvis denne er fejlbehæftet, eller hvis visse obligatoriske oplysninger er blevet udeladt heri (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 32 og 34 og den deri nævnte retspraksis). For det andet tillader artikel 13 i direktiv 2008/9, at en tilbagebetalingsanmodning kan korrigeres efter indgivelsen heraf, hvis den angivne pro rata-sats for fradraget justeres i henhold til momsdirektivets artikel 175.

98 Det må imidlertid konstateres, at det på ingen måde fremgår af omstændigheder som dem, der er beskrevet i denne doms præmis 92, at der er tale om en regulering af retten til tilbagebetaling, som følge af hvilken der er blevet indgivet en ny tilbagebetalingsanmodning, og end ikke om en berigtigelse af de fakturaer, der er udstedt i en tidligere tilbagebetalingsperiode, idet den forelæggende ret i øvrigt i det foreliggende tilfælde ikke har fremlagt nogen oplysninger i denne retning, og idet det tredje forelagte spørgsmål derimod – således som det allerede er fastslået i denne doms præmis 89 – hviler på den forudsætning, at retten til tilbagebetaling med føje ville kunne have været udøvet på grundlag af de oprindelige fakturaer.

99 Under disse omstændigheder kan Domstolens praksis vedrørende regulering af fradrag eller en eventuelt tilbagevirkende kraft af berigtigede fakturaer ikke tilbagegive den konstatering, der er foretaget i denne doms præmis 96.

100 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål følgelig besvares med, at momsdirektivets artikel 167-171 og 178 samt direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at en leverandørs ensidige annullation af en faktura, efter at tilbagebetalingsmedlemsstaten har vedtaget en afgørelse om afvisning af den anmodning om tilbagebetaling af moms, der var baseret på denne faktura, og idet denne afgørelse allerede er blevet endelig, samt denne leverandørs efterfølgende udstedelse af en ny faktura vedrørende de samme leveringer i en senere tilbagebetalingsperiode, uden at disse leveringer blev anfægtet, hverken har betydning for, om der foreligger en ret til tilbagebetaling af moms, som allerede er blevet udøvet, eller betydning for den periode, hvor retten skal udøves.

Sagsomkostninger

101 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 167-171 og 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, og Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112 til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, skal fortolkes således, at retten til tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), der er pålagt en levering af varer, ikke kan udøves af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, hvis denne afgiftspligtige person ikke er i besiddelse af en faktura som omhandlet i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, vedrørende købet af de pågældende varer. Det er kun, hvis et dokument er behæftet med mangler af en sådan art, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder ikke råder over de oplysninger, der er nødvendige for at underbygge en tilbagebetalingsanmodning, at det kan lægges til grund, at et sådant dokument ikke udgør en »faktura« som omhandlet i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45.
- 2) Artikel 167-171 og 178 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, samt artikel 14, stk. 1, litra a), første alternativ, i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at de er til hinder for afvisning af en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) for en given tilbagebetalingsperiode alene med den begrundelse, at denne afgift forfaldt i en tidligere tilbagebetalingsperiode, selv om den først er blevet faktureret i den givne tilbagebetalingsperiode.
- 3) Artikel 167-171 og 178 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, samt direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at en leverandørs ensidige annullation af en faktura, efter at tilbagebetalingsmedlemsstaten har vedtaget en afgørelse om afvisning af den anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), der var baseret på denne faktura, og idet denne afgørelse allerede er blevet endelig, samt denne leverandørs efterfølgende udstedelse af en ny faktura vedrørende de samme leveringer i en senere tilbagebetalingsperiode, uden at disse leveringer blev anfægtet, hverken har betydning for, om der foreligger en ret til tilbagebetaling af moms, som allerede er blevet udøvet, eller betydning for den periode, hvor retten skal udøves.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.