

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 21 oktober 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167–171 och artikel 178 a – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Rätt till återbetalning av mervärdesskatt för beskattningsbara personer som är etablerade i en annan medlemsstat än den återbetalande medlemsstaten – Innehav av en faktura – Direktiv 2008/9/EG – Avslag på återbetalningsansökan – Leverantörens ’kreditering’ av fakturan – Leverantörens utfärdande av en ny faktura – Ny ansökan om återbetalning – Avslag”

I mål C-80/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Bucureşti (Förstainstansdomstolen i Bucurest, Rumänien) genom beslut av den 19 december 2019, som inkom till domstolen den 12 februari 2020, i målet

Wilo Salmson France SAS

mot

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,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna C. Lycourgos och I. Jarukaitis (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Wilo Salmson Frankrike SAS, genom C. Apostu, avocat?,
- Rumäniens regering, genom E. Gane och R.I. Haţieganu, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 april 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167 och 178 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt av artikel 14.1 a i 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 (EUT L 44, 2008, s. 23).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Wilo Salmson France SAS (nedan kallat Wilo Salmson) och å andra sidan Agen²ia Na²ional² de Administrare Fiscal² – Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Bucure²ti (Nationella skattemyndigheten – Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest, Rumänien) och Agen²ia Na²ional² de Administrare Fiscal² – Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Bucure²ti – Administra²ia Fiscal² pentru Contribuabili Nereziden²i (Nationella skattemyndigheten – Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – skattemyndigheten för skattskyldiga utan hemvist i landet, Rumänien) (nedan tillsammans kallade skattemyndigheterna). Målet rör skattemyndigheternas beslut att avslå Wilo Salmsons ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som bolaget gav in under år 2015 och som avsåg förvärv av varor som det gjort under år 2012.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Enligt artikel 62 i mervärdesskattedirektivet avses med ”beskattningsgrundande händelse” i detta direktiv ”den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda”. Med ”mervärdesskattens utkrävbarhet” avses enligt samma artikel ”att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp”.

4 I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”[d]en beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum”.

5 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”[a]vdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”.

6 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...

7 I artikel 169 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avser de i artikel [9].1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

...

8 I artikel 170 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"De beskattningsbara personer som ... inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

a) de transaktioner som avses i artikel 169,

...

9 I artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att "[å]terbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomförandereglererna i [direktiv 2008/9]".

10 I artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6 ..."

11 Före ändringen genom direktiv 2010/45 föreskrevs följande i artikel 178 a i direktiv 2006/112:

"För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240 ..."

12 I artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178."

13 Avdelning X i mervärdesskattedirektivet har rubriken "Avdrag" och innehåller ett kapitel 5,

som rör justering av avdrag. I det kapitlet återfinns artikel 185 och där föreskrivs följande i punkt 1:

"Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeclarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls."

14 I samma kapitel föreskrivs i artikel 186 att "[m]edlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185".

15 Artikel 218 i mervärdesskattedirektivet återfinns i kapitel 3 ("Fakturering") i avdelning XI, som rör skyldigheter för beskattningsbara personer och vissa icke beskattningsbara personer. I den artikeln föreskrivs följande:

"Vid tillämpningen av detta direktiv skall medlemsstaterna godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i detta kapitel."

16 I artikel 219 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura."

Direktiv 2008/9

17 I artikel 1 i direktiv 2008/09 anges att det i detta direktiv "fastställs närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i [mervärdesskattedirektivet] till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 [i direktiv 2008/09] utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten".

18 Artikel 2 i direktiv 2008/09 innehåller följande definitioner:

"I detta direktiv avses med

...

3) *återbetalningsperiod*: den period enligt artikel 16 som återbetalningsansökan gäller.

...

5) *sökande*: den beskattningsbara person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten som lämnar en återbetalningsansökan."

19 I artikel 3 i direktiv 2008/09 anges att detta direktiv ska tillämpas på varje beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten som uppfyller de villkor som räknas upp i artikeln.

20 I artikel 5 i direktiv 2008/09 föreskrivs följande:

"Varje medlemsstat ska till en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten återbetala mervärdesskatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till honom av andra beskattningsbara personer i denna medlemsstat ..., i den mån varorna och tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avses i artikel 169 a och b i [mervärdesskattedirektivet].

...

Utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med [mervärdesskattedirektivet], så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten.”

21 I artikel 8.2 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Utöver den information som anges i punkt 1 ska återbetalningsansökan för varje återbetalande medlemsstat och för varje faktura eller importdokument innehålla följande uppgifter:

...

d) Fakturans eller importdokumentets datum och nummer.

...”

22 I artikel 10 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Den återbetalande medlemsstaten får utan att det påverkar en begäran om information enligt artikel 20 begära att sökanden på elektronisk väg lämnar en kopia av fakturan eller importdokumentet tillsammans med återbetalningsansökan, om det beskattningsbara beloppet på en faktura eller ett importdokument uppgår till 1000 [euro] eller mer eller motsvarande belopp i nationell valuta. Om fakturan avser bränsle ska minimibeloppet vara 250 [euro] eller motsvarande belopp i nationell valuta.”

23 I artikel 13 första stycket i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Om den avdragsgilla andelen justeras enligt artikel 175 i [mervärdesskattedirektivet] efter det att återbetalningsansökan har lämnats in ska sökanden korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats.”

24 I artikel 14.1 a i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Återbetalningsansökan ska avse

a) köp av varor eller tjänster som har fakturerats under återbetalningsperioden, förutsatt att skatten har blivit utkrävbar före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller för vilka skatten har blivit utkrävbar under återbetalningsperioden, under förutsättning att köpen har fakturerats innan skatten blivit utkrävbar ...”

25 I artikel 15.1 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”Återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Återbetalningsansökan ska anses ingiven endast om sökanden har lämnat samtliga de uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11.”

26 I artikel 20 i direktiv 2008/9 föreskrivs följande:

”1. Om den återbetalande medlemsstaten anser att den inte har all relevant information som behövs för ett beslut i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan, får denna inom den fyramånadersperiod som avses i artikel 19.2 ... begära ytterligare information från bland annat sökanden eller etableringsmedlemsstaten

Den återbetalande medlemsstaten får vid behov begära in kompletterande ytterligare information.

...

2. Den återbetalande medlemsstaten ska ges tillgång till den information som har begärts enligt punkt 1 inom en månad från det att begäran inkom till mottagaren.”

27 Artikel 23 i direktiv 2008/9 har följande lydelse:

”1. Om återbetalningsansökan avslås helt eller delvis, ska den återbetalande medlemsstaten underrätta sökanden om avslagsbeslutet åtföljt av skälen för detta.

2. Sökanden får överklaga beslutet att avslå återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

...”

Rumänskrätt

28 I artikel 145.2 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om införande av skattelagen) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003), i dess tillämpliga lydelse i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), föreskrevs följande:

”(2) Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används för någon av nedanstående transaktioner:

a) Beskattade transaktioner.

b) Transaktioner inom ramen för ekonomisk verksamhet för vilken platsen för leveransen eller tillhandahållandet anses vara i utlandet, i det fall skatten skulle vara avdragsgill om nämnda transaktioner utfördes i Rumänien.

...”

29 I artikel 146.1 a i skattelagen föreskrevs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag ska en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För skatt som ska erläggas eller har erlagts för varor som har eller kommer att levereras eller tjänster som har eller kommer att tillhandahållas, ska den beskattningsbara personen inneha en faktura som har upprättats i enlighet med bestämmelserna i artikel 155 ...”

30 I artikel 147b.1 a i skattelagen föreskrevs att ”en beskattningsbar person som inte är etablerad i Rumänien men är etablerad i en annan medlemsstat, som inte har registrerat sig och inte är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien, kan ansöka om återbetalning av betald mervärdesskatt avseende import och förvärv av varor eller tjänster i Rumänien”.

31 Genom Hot?rårea Guvernului nr. 44/2004 (regeringsdekret nr 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112 av den 6 februari 2004) infördes tillämpningsföreskrifter till skattelagen (nedan kallade tillämpningsföreskrifterna). Dessa återfinns i bilagan till detta dekret. I den lydelse av tillämpningsföreskrifterna som är tillämplig i det nationella målet hänvisas, i punkt 49, till artikel 147b i den då gällande skattelagen. I punkt 49.1 i tillämpningsföreskrifterna anges följande:

"Enligt artikel 147b.1 a i skattelagen kan alla beskattningsbara personer som inte är etablerade i Rumänien, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ansöka om återbetalning av betald mervärdesskatt avseende import och förvärv av varor eller tjänster i Rumänien."

32 I punkt 49.15 a i tillämpningsföreskrifterna preciseras att återbetalningsansökan avser "förvärv av varor eller tjänster som har fakturerats under återbetalningsperioden och betalats fram till datumet för återbetalningsansökan" och att "de fakturor som inte har betalats fram till datumet för återbetalningsansökan kan tas upp i återbetalningsansökningar för de perioder under vilka de har betalats".

33 I punkt 49.16 i tillämpningsföreskrifterna anges att "utöver 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 det aktuella kalenderåret".

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

34 Pompes Salmson SAS, som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Frankrike, köpte under år 2012 produktionsutrustning av ZES Zollner Electronic SRL (nedan kallat Zollner), som är etablerat och registrerat till mervärdesskatt i Rumänien. Pompes Salmson ställde därefter utrustningen till Zollners förfogande, för att det bolaget skulle använda utrustningen för att tillverka varor som senare skulle levereras till Pompes Salmson, och utrustningen lämnade således inte Rumänien.

35 Under samma år utfärdade Zollner fakturor avseende förvärvet av utrustning, inklusive mervärdesskatt. På grundval av dessa fakturor ansökte Pompes Salmson om återbetalning av den mervärdesskatt som betalats i Rumänien för perioden 1 januari–31 december 2012, i enlighet med direktiv 2008/9 samt artikel 147b.1 a i skattelagen, jämförd med punkt 49 i tillämpningsföreskrifterna. Denna ansökan avslogs genom beslut av den 14 januari 2014 av "skäl kopplade till de handlingar som bifogats ansökan och till att de bifogade fakturorna inte uppfyller gällande krav" (nedan kallat beslutet av den 14 januari 2014). Zollner krediterade då de fakturor som ursprungligen hade upprättats år 2012. Bolaget upprättade år 2015 nya fakturor för samma förvärv.

36 Under år 2014 fusionerades Pompes Salmson med Wilo France SAS. Det nya bolaget som uppstod genom fusionen fick namnet Wilo Salmson France (nedan kallat Wilo Salmson) och detta övertog samtliga rättigheter och skyldigheter för Pompes Salmson. Wilo Salmson ingav under år 2015, på grundval av de nya fakturor som Zollner hade upprättat, en ny ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som hade betalats i Rumänien vid förvärvet av den berörda utrustningen, avseende perioden 1 augusti–31 oktober 2015. Den nya ansökan avslogs av de rumänska myndigheterna genom beslut av den 12 maj 2016, med motiveringen att Wilo Salmson inte hade följt punkt 49.16 i tillämpningsföreskrifterna och redan hade ansökt om återbetalning av den mervärdesskatt som angavs i fakturorna.

37 Wilo Salmson överklagade detta beslut till Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i (Nationella

skattemyndigheten – Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – skattemyndigheten för skattskyldiga utan hemvist i landet, Rumänien). Genom beslut av den 2 september 2016 avslogs överklagandet med motiveringen att den mervärdesskatt som avsågs med ansökan om återbetalning hade varit föremål för en tidigare ansökan om återbetalning och att de transaktioner för vilka återbetalning begärts inte avsåg år 2015, utan år 2012.

38 Wilo Salmson väckte då talan vid den hänskjutande domstolen, Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien), och yrkade att beslutet av den 2 september 2016 skulle upphävas. Bolaget yrkade även att beslutet av den 12 maj 2016 om avslag på begäran om återbetalning av 449 538,38 rumänska lei (RON) (cirka 91 310 euro), motsvarande den mervärdesskatt för vilken återbetalning begärdes för perioden 1 augusti 2015–31 oktober 2015, skulle upphävas.

39 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett att frågan i målet är huruvida det är möjligt att år 2015 erhålla återbetalning av mervärdesskatt avseende förvärv som gjorts år 2012 och för vilka giltiga fakturor för skatteändamål inte upprättades förrän år 2015. Den hänskjutande domstolen anser att Wilo Salmson befinner sig i en atypisk situation i förhållande till de fall som avses i direktiv 2008/9 eller som redan har prövats av EU-domstolen. Detta beror på en rad orsaker, nämligen att de fakturor som Zollner upprättade år 2012 krediterades och därmed makulerades på grund av de brister som konstaterats av de rumänska skattemyndigheterna, att giltiga fakturor för samma förvärv inte upprättades förrän under år 2015, att Wilo Salmson utnyttjade sin rätt till återbetalning genom den ansökan om återbetalning som gavs in år 2015 och att bolaget därtills inte hade erhållit den begärda återbetalningen.

40 Den hänskjutande domstolen har anfört att fristen för att utöva avdragsrätten inte regleras i mervärdesskattedirektivet och att det därför måste klargöras huruvida det datum från vilket denna frist börjar löpa enbart kan fastställas i förhållande till tidpunkten för leveransen av de aktuella varorna och huruvida det därvid ska bortses från alla andra relevanta omständigheter. Mot bakgrund av artiklarna 167 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt den omständigheten att utfärdandet av en faktura är något som den som har rätt att göra avdrag inte råder över anser den hänskjutande domstolen att det nödvändigt att EU-domstolen preciserar huruvida en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, mot bakgrund av det första typfallet i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9, kan avse förvärv av varor eller tjänster som fakturerats under återbetalningsperioden, oberoende av huruvida den mervärdesskatt som belöper på dessa varor eller tjänster har blivit utkrävbar under denna period eller tidigare.

41 När det gäller de två första frågorna som ställts i begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen angett att de rumänska skattemyndigheterna inte har gjort någon åtskillnad mellan tidpunkten för utfärdandet av fakturorna såsom formell aspekt och tidpunkten för mervärdesskattens utkrävbarhet såsom materiell aspekt, trots att dessa två tidpunkter bör ha olika skattemässiga verkningar och att avdragsrätten inte får utövas om det inte finns en faktura som upprättats i enlighet med lagstadgade krav. Enligt den hänskjutande domstolen måste mervärdesskatten visserligen ha blivit utkrävbar innan fakturan upprättas, eller vid den tidpunkten. Det är dock tidpunkten för utfärdandet av fakturan som bör vara relevant vad beträffar ingivandet av en återbetalningsansökan.

42 När det gäller den tredje och den fjärde frågan som ställts i begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen angett att de rumänska skattemyndigheterna ansåg att de fakturor som upprättades år 2015 för de förvärv som gjordes under år 2012 inte kunde bli föremål för en ansökan om återbetalning avseende år 2015 på grund av att de tidigare fakturorna fanns. Dessa tidigare fakturor hade emellertid Zollner ensidigt beslutat att kreditera, vilket innebar att de makulerades. Vidare har den hänskjutande domstolen påpekat att den som har rätt att göra

avdrag inte har några rättsliga möjligheter att tvinga leverantören att upprätta en ny faktura.

43 Mot bakgrund av artiklarna 169 och 178 i mervärdesskattedirektivet, det första typfallet i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9 samt kravet på innehav av en giltig faktura för att kunna utöva rätten till återbetalning anser den hänskjutande domstolen dessutom att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt ska grunda sig uteslutande på fakturor som utfärdats under "återbetalningsperioden", varvid det enda villkor som uppställs är att mervärdesskatten har blivit utkrävbar före faktureringen eller samtidigt som faktureringen äger rum.

44 Eftersom Zollner hade makulerat de fakturor som upprättades år 2012 anser den hänskjutande domstolen att endast de fakturor som upprättades år 2015 kunde styrka förvärven och läggas till grund för den i målet aktuella ansökan om återbetalning av mervärdesskatt. Enligt den hänskjutande domstolen är det således endast de sistnämnda fakturorna som ska utgöra den "formella hållpunkten" som gör det möjligt att ansöka om återbetalning i enlighet med direktiv 2008/9.

45 Det är mot denna bakgrund som Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska artikel 167 jämförd med artikel 178 i [mervärdesskattedirektivet] 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 utövas med hänsyn till mervärdesskattesystemets funktionssätt?

I det avseendet söks det klarhet i 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 det första typfallet i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9, vilken formell hållpunkt ska då läggas till grund för bedömningen av huruvida rätten till återbetalning av mervärdesskatt har utövats rättsenligt?

I det avseendet söks det klarhet i huruvida det är möjligt att ge in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som har blivit utkrävbar före 'återbetalningsperioden', men som fakturerats under samma period.

3) Vid tolkningen av det första typfallet i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9, jämförd med artiklarna 167 och 178 i [mervärdesskattedirektivet], vilka verkningar får det att de ursprungliga fakturorna har makulerats och att det har upprättats nya fakturor för förvärv av varor som i tiden ligger före 'återbetalningsperioden' på utövandet av rätten till återbetalning av mervärdesskatt med avseende på dessa förvärv?

I det avseendet söks det klarhet i huruvida det förhållandet att leverantören har makulerat de ursprungliga fakturor som utfärdats för förvärv av varor och senare utfärdat nya fakturor innebär att den som har rätt att göra avdrag endast kan utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt med avseende på dessa förvärv med utgångspunkt i tidpunkten för de nya fakturorna, när den som har rätt att göra avdrag varken råder över makuleringen av de ursprungliga fakturorna eller utfärdandet av nya fakturor, utan detta helt omfattas av leverantörens skönsmässiga bedömning.

4) Kan en nationell lagstiftning ställa utkrävbarheten som villkor för återbetalning av mervärdesskatt som beviljas i enlighet med direktiv 2008/9 i ett fall där korrekt faktura har utfärdats under perioden för återbetalningsansökan?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvidatolkningsfrågornakantasupptillprövning

46 Den rumänska regeringen har gjort gällande att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till prövning. För det första anser den rumänska regeringen att frågorna grundar sig på en oriktig och ofullständig redogörelse för de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Om uppgifterna om nämnda omständigheter rättades och de beaktades i sin helhet skulle frågorna därför bli verkningslösa och betydelslösa för utgången i målet. För det andra anser regeringen att den hänskjutande domstolens redogörelse för de faktiska omständigheterna endast återger vad en av parterna i det nationella målet har gjort gällande. Den hänskjutande domstolen har således underlåtit att uppfylla sin skyldighet att klargöra de faktiska omständigheterna innan den vänder sig till EU-domstolen samt att ange skälen till att den vill få klarhet i hur unionsrätten ska tolkas och anser att ett svar från EU-domstolen är nödvändigt för att avgöra det mål som är anhängigt vid den.

47 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Genom artikel 267 FEUF har det inrättats ett förfarande för direkt samarbete mellan EU-domstolen och domstolarna i medlemsstaterna. Inom ramen för detta förfarande – som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen – är den nationella domstolen behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i målet och det ankommer på den domstolen att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är däremot endast behörig att tolka eller pröva giltigheten av en unionsrättsakt på grundval av de uppgifter om de faktiska omständigheterna som har lämnats av den nationella domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 december 2017, *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, punkt 21 och där angiven rättspraxis, och dom av den 20 april 2021, *Repubblika*, C-896/19, EU:C:2021:311, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

48 EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts av den nationella domstolen avser tolkningen eller giltigheten av en unionsbestämmelse (dom av den 16 juni 2015, *Gauweiler m.fl.*, C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 24 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 juli 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

49 Detta innebär att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta och att en begäran från en nationell domstol bara kan avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juni 2015, *Gauweiler m.fl.*, C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 25 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 juli 2021, *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

50 Vad beträffar det nu aktuella fallet kan det konstateras att vad den rumänska regeringen anfört för att visa att de frågor som den hänskjutande domstolen ställt i syfte att kunna avgöra det nationella målet är onödiga bygger på en kritik av den hänskjutande domstolens bedömning av de faktiska omständigheterna, vilken regeringen anser är felaktig och bristfällig. Det ankommer emellertid inte på EU-domstolen att ifrågasätta denna bedömning, vilken inom ramen för det nu aktuella förfarandet omfattas av den nationella domstolens behörighet. Vad den rumänska regeringen anfört kan således inte anses vara tillräckligt för att bryta den nyss nämnda presumptionen om att frågorna är relevanta (se, analogt, dom av den 16 juni 2015, *Gauweiler m.fl.*,

C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

51 Vad därefter beträffar den rumänska regeringens påstående att den hänskjutande domstolens redogörelse för de faktiska omständigheterna består av en återgivning av de påståenden som framförts av den ena av parterna i det nationella målet, ska det påpekas att denna omständighet, även om den antas vara riktig, inte i sig visar att den hänskjutande domstolen därigenom har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att i beslutet om hänskjutande – såsom anges i artikel 94 i domstolens rättegångsregler – lämna en redogörelse för de faktauppgifter som ligger till grund för frågorna och för de skäl som fått den att undra över tolkningen av de bestämmelser i unionsrätten som frågorna avser samt skälen till att den anser att ett svar från EU-domstolen är nödvändigt för att den ska kunna avgöra det nationella målet.

52 Tvärtom framgår det av punkterna 39–44 ovan att det är möjligt att utifrån beslutet om hänskjutande förstå skälen till att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i räckvidden av olika bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och direktiv 2008/9 och att beslutet innehåller tillräckliga uppgifter för att EU-domstolen ska kunna tillhandahålla den hänskjutande domstolen de uppgifter om unionsrättens tolkning som den behöver för att kunna avgöra det nationella målet.

53 I det avseendet ska det även erinras om att varken artikel 267 FEUF eller någon annan bestämmelse i unionsrätten kräver eller förbjuder att en hänskjutande domstol, efter det att domen i målet om förhandsavgörande har meddelats, ändrar fastställandet av de faktiska och rättsliga omständigheterna som den gjort i sin begäran om förhandsavgörande, under förutsättning att den hänskjutande domstolen ger EU-domstolens tolkning av unionsrätten full verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punkterna 28–30).

54 Mot bakgrund av det ovan anförda finner EU-domstolen att tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning.

Prövningisak

Inledande synpunkter

55 Det ska inledningsvis påpekas att den hänskjutande domstolen, som är den enda som har tillgång till samtliga relevanta uppgifter om faktiska omständigheter och nationell rätt, har bitt EU-domstolen att tolka bestämmelserna i direktiv 2006/112 i deras lydelse enligt de ändringar som infördes genom direktiv 2010/45, vilka, enligt artikel 2.1 andra stycket i sistnämnda direktiv, var tillämpliga från och med den 1 januari 2013.

56 Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att de varuleveranser som är aktuella i det nationella målet utfördes under år 2012. Vidare framgår det att handlingar som ansetts utgöra fakturor avseende dessa leveranser upprättades under år 2012, men att dessa sedan ansågs vara handlingar ”som inte uppfyller gällande krav” i beslutet av den 14 januari 2014 för att därefter bli föremål för kreditering under år 2014 eller år 2015. Till sist upprättades nya handlingar som ansågs utgöra fakturor avseende samma leveranser år 2015.

57 Härtill kommer att det följer av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Den avdragsrätt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, vars motsvarighet utgörs av rätten till återbetalning (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 36 och där angiven praxis), är, såväl materiellt som tidsmässigt, direkt knuten till utkrävbarheten av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor eller tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av

den 27 juni 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 22), eftersom det i artikel 167 i direktivet föreskrivs att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

58 I artiklarna 64 och 65 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs dessutom olika regler för utkrävbarhet, som är tillämpliga under de omständigheter som anges närmare i dessa artiklar, medan artikel 66 i direktivet medger att medlemsstaterna, med avvikelse från artiklarna 63–65, får föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av de tidpunkter som anges i artikel 66.

59 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att – mot bakgrund av samtliga relevanta uppgifter om faktiska omständigheter och nationell rätt som den har tillgång till – kontrollera huruvida de bestämmelser i direktiv 2006/112 som följer av de ändringar som infördes genom direktiv 2010/45 verkligen är de bestämmelser som är tillämpliga när det gäller att avgöra de olika frågor som är aktuella i det nationella målet.

60 I det avseendet ska det emellertid påpekas att den enda ändring som gjordes genom direktiv 2010/45 av en bestämmelse i direktiv 2006/112 och som är relevant för EU-domstolens prövning av det nu aktuella målet avser artikel 178 a i direktiv 2006/112. I dess lydelse innan den ändrades genom direktiv 2010/45 talades det i den bestämmelsen inte om innehav av en faktura ”som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6” i mervärdesskattedirektivet, utan om innehav av en faktura ”som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240” i direktiv 2006/112.

61 Även om det i båda dessa fall rör sig om hänvisningar till bestämmelser i respektive direktiv i vilka det i allt väsentligt föreskrivs under vilka omständigheter och på vilka villkor fakturor ska utfärdas, vad fakturorna ska innehålla, när det är möjligt att utfärda eller översända elektroniska fakturor och när medlemsstaterna – under vissa omständigheter – får vidta förenklingsåtgärder, så är dessa bestämmelser inte identiska. Skillnaderna i innehåll mellan nämnda bestämmelser saknar emellertid betydelse för den prövning som EU-domstolen ska göra i det nu aktuella målet, vilket innebär att de svar som kommer att ges i den här domen kommer att gälla även om den hänskjutande domstolen slutligen skulle anse att en eller flera frågor i det nationella målet inte omfattas av det tidsmässiga tillämpningsområdet för bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, utan av den lydelse av direktiv 2006/112 som gällde innan de ändringar som infördes genom direktiv 2010/45 trädde i kraft.

Den första frågan

62 Vad gäller den första frågan ska det inledningsvis påpekas att det nationella målet rör situationen för en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat än den där förvärvet av de aktuella varorna gjordes. Det nationella målet rör således inte själva rätten till avdrag för mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, utan rätten till återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i direktivet, vilken i sin tur hänvisar till de transaktioner som avses i artikel 169 i direktivet.

63 Det ska även erinras om att det i artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper bland annat varor och tjänster som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomförandereglerna i direktiv 2008/9. Direktiv 2008/9 syftar emellertid inte till att fastställa villkoren för att utöva rätten till återbetalning eller omfattningen av denna rätt. I artikel 5 andra stycket i direktiv 2008/9 föreskrivs nämligen att rätten till en återbetalning av ingående skatt, utan att det påverkar direktivets artikel 6, vid tillämpningen av detta direktiv ska fastställas i enlighet med mervärdesskattedirektivet, så som

detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 35).

64 Under dessa omständigheter finner EU-domstolen att den hänskjutande domstolen får anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 167–171 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att rätten till återbetalning av den mervärdesskatt som tagits ut på en leverans av varor kan utövas av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten, utan i en annan medlemsstat, om den beskattningsbara personen inte innehar en faktura, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, avseende förvärvet av de aktuella varorna.

65 Enligt artikel 1 i direktiv 2008/9 är syftet med det direktivet att fastställa närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i mervärdesskattedirektivet till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten och som uppfyller villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9. Villkoren för att utöva rätten till återbetalning och omfattningen av denna rätt ska emellertid – i enlighet med bestämmelserna i direktiv 2008/9 och såsom redan angetts i punkt 63 ovan – fastställas i enlighet med mervärdesskattedirektivet, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten.

66 En i en medlemsstat etablerad beskattningsbar persons rätt till återbetalning av mervärdesskatt som betalats i en annan medlemsstat, på sätt som regleras i direktiv 2008/9, utgör således en motsvarighet till den beskattningsbara personens rätt enligt mervärdesskattedirektivet att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 36 och där angiven praxis, och dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 36 och där angiven praxis).

67 Vidare gäller att rätten till återbetalning, precis som rätten till avdrag, är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen och som syftar till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 35 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 45).

68 Avdragsrätten, och därmed rätten till återbetalning, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 36 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 46).

69 Rätten till återbetalning av mervärdesskatt, precis som rätten till avdrag, gäller emellertid endast under förutsättning att vissa såväl materiella som formella krav och villkor är uppfyllda (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 40 och där angiven praxis).

70 Vad beträffar de materiella krav och villkor som gäller för rätten till återbetalning följer det av artikel 169 a och artikel 170 i mervärdesskattedirektivet att det, för att rätt till återbetalning ska föreligga, krävs dels att den berörda personen är en "beskattningsbar person", i den mening som avses i det direktivet, som inte är etablerad i den medlemsstat där denne köper varor eller tjänster

eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, dels att de varor eller tjänster som åberopas som grund för rätten till återbetalning av mervärdesskatt har använts i ett senare led av den beskattningsbara personen för transaktioner som denne utfört utanför den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas eller har betalats och som skulle ge rätt till avdrag om de hade utförts i den medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 33). Den beskattningsbara personen ska dessutom uppfylla de kumulativa villkor som anges i artikel 3 i direktiv 2008/9 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2020, *CHEP Equipment Pooling*, C-242/19, EU:C:2020:466, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

71 Vad beträffar formerna för utövande av rätten till återbetalning, som kan likställas med formella krav eller villkor, ska det påpekas att det i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet, med avseende på rätten till avdrag för mervärdesskatt, föreskrivs att den beskattningsbara personen, för att ha rätt till det avdrag som avses i artikel 168 a i direktivet, ska inneha en faktura som utfärdats i enlighet med bestämmelserna i avdelning XI, kapitel 3, avsnitten 3–6 i direktivet (se, analogt, dom av den 21 mars 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 42 och där angiven praxis).

72 Av det nyss anförda har EU-domstolen funnit att det följer att även om avdragsrätten enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet uppkommer samtidigt som skatten blir utkrävbar, kan denna rätt enligt artikel 178 i samma direktiv i princip utövas först när den beskattningsbara personen innehar en faktura (dom av den 21 mars 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 43 och där angiven rättspraxis). Domstolen har dessutom slagit fast att detsamma gäller för utövandet av rätten till återbetalning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 49 och 50).

73 Vad gäller formerna för återbetalning av mervärdesskatt ska det inledningsvis erinras om att enligt artikel 8.2 d i direktiv 2008/9 ska återbetalningsansökan för varje återbetalande medlemsstat och för varje faktura eller importdokument innehålla uppgift om "[f]akturans eller importdokumentets datum och nummer". Vidare anges i artikel 15.1 andra meningen i direktiv 2008/9 att återbetalningsansökan endast ska anses vara ingiven om sökanden har lämnat samtliga de uppgifter som krävs bland annat enligt artikel 8 i direktivet. Till sist anges i artikel 10 första meningen i direktiv 2008/9 att den återbetalande medlemsstaten får begära att sökanden – i den mening som avses i direktivet – på elektronisk väg lämnar en kopia av fakturan eller importdokumentet tillsammans med återbetalningsansökan, om det beskattningsbara beloppet på en faktura eller ett importdokument uppgår till 1 000 euro eller mer eller motsvarande belopp i nationell valuta.

74 Dessa omständigheter visar även att det för utövande av rätten till återbetalning av mervärdesskatt, såsom den föreskrivs i artiklarna 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet och vars former regleras i direktiv 2008/9, krävs att en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten, utan i en annan medlemsstat, innehar en faktura som avser förvärven av de aktuella varorna eller tjänsterna.

75 Såsom redan framgår, i allt väsentligt, av punkterna 71 och 72 ovan, anges i det avseendet i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet att det för rätt till avdrag enligt artikel 168 a i direktivet krävs att den beskattningsbara personen, när det gäller leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, innehar en faktura som utfärdats i enlighet med bestämmelserna i avdelning XI, kapitel 3, avsnitten 3–6 i direktivet, varvid det framgår av artikel 5 sista stycket i direktiv 2008/9 att detta krav gäller även för rätt till återbetalning enligt artikel 170 i mervärdesskattedirektivet. I artiklarna 218 och 219 i mervärdesskattedirektivet preciseras dessutom att medlemsstaterna som fakturor ska godta alla handlingar eller meddelanden på papper eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i

kapitel 3 i avdelning XI i direktivet och att varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.

76 Det ska dock erinras om att den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 80 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47).

77 Det kan emellertid förhålla sig annorlunda om åsidosättandet av sådana formella krav medför att det inte kan läggas fram något säkert bevis för att de materiella kraven har uppfyllts (dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 81 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 48).

78 Om skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt, får den inte tillämpa ytterligare villkor som kan leda till att rätten till avdrag eller rätten till återbetalning över huvud taget inte kan utövas (dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 82 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 53).

79 Det ska påpekas att det i artikel 20 i direktiv 2008/9 föreskrivs en möjlighet för den återbetalande medlemsstaten, om den anser att den inte har all relevant information som behövs för ett beslut i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan, att begära in ytterligare information från bland annat den beskattningsbara personen eller de behöriga myndigheterna i etableringsmedlemsstaten. Denna ytterligare information ska lämnas inom en månad från det att begäran inkom till mottagaren.

80 Det ska även erinras om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk visserligen är ett mål som erkänns och främjas i unionsrättens bestämmelser om mervärdesskatt. Medlemsstaternas åtgärder får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå mål av nyss nämnt slag. Åtgärderna får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till återbetalning av mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (se, analogt, dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 48 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – Fakturor), C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 83).

81 Det är således endast om en handling är behäftad med brister som är av sådant slag att de innebär att den nationella skattemyndigheten inte får tillgång till de uppgifter som krävs som grund för en ansökan om återbetalning som det är möjligt att anse att en sådan handling inte utgör en "faktura", i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, med följden att rätten till återbetalning inte kunde utövas när den beskattningsbara personen kom i besittning av handlingen.

82 Av det ovan anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 167–171 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att rätten till återbetalning av den mervärdesskatt som tagits ut på en leverans av varor inte kan utövas av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten, utan i en annan medlemsstat, om den beskattningsbara personen inte innehar någon faktura, i den mening

som avses i mervärdesskattedirektivet, avseende förvärvet av de aktuella varorna. Det är endast om en handling är behäftad med brister som är av sådant slag att de innebär att den nationella skattemyndigheten inte får tillgång till de uppgifter som krävs som grund för en ansökan om återbetalning som det är möjligt att anse att en sådan handling inte utgör en "faktura", i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

Den andra och den fjärde frågan

83 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 167–171 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt det första typfallet i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avseende en viss återbetalningsperiod avslås av det skälet att mervärdesskatten har blivit utkrävbar under en tidigare återbetalningsperiod, när skatten har fakturerats först under den förstnämnda perioden.

84 Såsom redan har angetts i punkt 57 ovan följer det av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Vidare gäller enligt artiklarna 167 och 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet att avdrag i princip ska göras under samma period som avdragsrätten inträder, det vill säga när skatten blir utkrävbar (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 44).

85 Såsom framgår av punkt 82 ovan krävs det emellertid, för att en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten, utan i en annan medlemsstat, ska kunna utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt som tagits ut på en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, såsom föreskrivs i artiklarna 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet och i direktiv 2008/9, att den beskattningsbara personen innehar en faktura, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, som avser förvärvet av de berörda varorna eller tjänsterna.

86 Vidare anges i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9 att återbetalningsansökan ska avse köp av varor eller tjänster som har fakturerats under återbetalningsperioden, förutsatt att skatten har blivit utkrävbar före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller för vilka skatten har blivit utkrävbar under återbetalningsperioden, under förutsättning att köpen har fakturerats innan skatten blivit utkrävbar.

87 Av det nyss anförda följer att när det gäller beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten, utan i en annan medlemsstat, och under förutsättning att mervärdesskatten blir utkrävbar före eller vid faktureringen, så är det den tidpunkt då den beskattningsbara personen kom i besittning av en faktura, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, avseende förvärvet av de aktuella varorna eller tjänsterna som avgör vilka förvärv som kan omfattas av en ansökan om återbetalning. En ansökan om återbetalning av mervärdesskatt får följaktligen inte avslås enbart av det skälet att den mervärdesskatt som tagits ut på en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster och som avses med återbetalningsansökan har blivit utkrävbar under en viss återbetalningsperiod, när förvärvet har fakturerats först under en senare återbetalningsperiod.

88 Av det ovan anförda följer att den andra och den fjärde frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 167–171 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt det första typfallet i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avseende en viss återbetalningsperiod avslås endast av det skälet att mervärdesskatten har blivit utkrävbar under en tidigare återbetalningsperiod, när skatten har fakturerats först under den förstnämnda perioden.

Den tredje frågan

89 EU-domstolen påpekar inledningsvis att den tredje frågan underförstått grundar sig på antagandet att de handlingar som den beskattningsbara personen i det nationella målet innehade under år 2012 och som låg till grund för den återbetalningsansökan som avslogs genom beslutet av den 14 januari 2014 faktiskt utgjorde fakturor i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Om så inte var fallet skulle det nämligen framgå av svaren på den första, den andra och den fjärde frågan (se punkterna 82 och 88 ovan) att den beskattningsbara personen inte kunde utöva sin rätt till återbetalning före år 2015, eftersom det var först under det året som personen kunde anses ha kommit i besittning av sådana fakturor. Under sådana omständigheter skulle den tredje frågan bli betydelselös för utgången i det nationella målet.

90 Det framgår vidare av beslutet om hänskjutande att enligt nationell rätt har det förhållandet att en leverantör krediterar en faktura samma verkan som en makulering av fakturan. Det framgår emellertid inte av nämnda beslut att krediteringen av fakturan skulle ha skett i samförstånd och inte heller att de transaktioner som de fakturor som upprättades år 2015 avser och som utfördes under år 2012, i sig skulle ha upphävts eller att den erlagda köpeskillingen skulle ha återbetalats till följd av detta.

91 Till sist framgår det inte av beslutet om hänskjutande att den beskattningsbara personen skulle ha angripit beslutet av den 14 januari 2014, vilket Wilo Salmson för övrigt inte ens har påstått i sitt yttrande till EU-domstolen. Med förbehåll för de kontroller som den hänskjutande domstolen ska göra, ska således utgångspunkten för bedömningen vara att detta beslut hade vunnit laga kraft vid den tidpunkt då Zollner gjorde den i det nationella målet aktuella krediteringen och utfärdade nya fakturor, vilket den rumänska regeringen för övrigt har hävdat i sitt yttrande till EU-domstolen.

92 Under dessa omständigheter finner EU-domstolen att den hänskjutande domstolen får anses ha ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 167–171 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att det förhållandet att en leverantör ensidigt makulerar en faktura – efter det att den återbetalande medlemsstaten har fattat ett beslut om att avslå en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som grundar sig på denna faktura, varvid detta beslut redan vunnit laga kraft – och att leverantören därefter under en senare återbetalningsperiod utfärdar en ny faktura avseende samma leveranser, vilka inte har ifrågasatts, påverkar det faktum att det har förelegat en rätt till återbetalning av mervärdesskatt som redan har utövats och medför någon ändring av den period under vilken rätten till återbetalning ska utövas.

93 I artikel 15.1 i direktiv 2008/9 föreskrivs att återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten ”senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden”. Denna tidsfrist är en preklusionsfrist, vars åsidosättande leder till förverkande av rätten till återbetalning av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punkterna 26 och 33, och dom av den 2 maj 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 39). En möjlighet att ge in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utan någon begränsning i tiden skulle nämligen stå i strid med principen om rättssäkerhet, vilken kräver att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte ska kunna ifrågasättas under obegränsad tid (se, analogt, dom av den 21 juni 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

94 Härtill kommer att det följer av artikel 23.1 i direktiv 2008/9 att den återbetalande medlemsstaten, om den avslår återbetalningsansökan helt eller delvis, ska underrätta sökanden – i den mening som avses i det direktivet – om avslagsbeslutet åtföljt av skälen för detta, och av

artikel 23.2 i direktiv 2008/9 att sökanden får överklaga beslutet att avslå återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

95 I det avseendet har domstolen slagit fast att det är förenligt med unionsrätten att av rättssäkerhetshänsyn fastställa rimliga preklusionsfrister för att överklaga beslut, som skyddar både det enskilda skattesubjektet och berörd myndighet. Sådana frister kan nämligen inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om det förhållandet att en preklusionsfrist har löpt ut per definition medför att talan helt eller delvis ska avvisas (se dom av den 14 juni 2017, *Compass Contract Services*, C?38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 och där angiven rättspraxis, och dom av den 2 juli 2020, *Terracult*, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

96 EU-domstolen instämmer i vad generaladvokaten i allt väsentligt har anfört i punkterna 100 och 101 i förslaget till avgörande, nämligen att om det, under sådana omständigheter som dem som beskrivs i punkt 92 ovan, ansågs att det förhållandet att en leverantör ensidigt makulerar en faktura efter det att ett beslut om avslag på en första återbetalningsansökan grundad på denna faktura har vunnit laga kraft och utfärdar en ny faktura avseende samma förvärv innebär att den beskattningsbara personen har rätt att med stöd av den nya fakturan återigen ge in en ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som belöper på samma förvärv med avseende på en senare återbetalningsperiod, så skulle detta medföra att det var möjligt att kringgå både den preklusionsfrist för att ansöka om återbetalning som anges i artikel 15.1 i direktiv 2008/9 och den frist för att överklaga nämnda avslagsbeslut som den berörda medlemsstaten har fastställt enligt artikel 23.2 i direktiv 2008/9, vilket i sin tur skulle medföra att dessa bestämmelser förlorade all ändamålsenlig verkan och att rättssäkerheten undergrävdes.

97 Vidare kan det för det första konstateras att det i mervärdesskattedirektivet visserligen föreskrivs en möjlighet att justera de ursprungliga avdragen när de är högre eller lägre än de avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra i enlighet med bestämmelserna i avdelning X, kapitel 5, i direktivet. Artikel 185 i direktivet avser bland annat det fallet att köp hävs, och det ankommer på medlemsstaterna att fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av denna artikel, i enlighet med artikel 186 i direktivet. Härtill kommer att det i mervärdesskattedirektivet föreskrivs en möjlighet att rätta en faktura, särskilt om den är felaktig eller om vissa obligatoriska uppgifter har utelämnats i den, vilket framgår av artikel 219 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, punkterna 32 och 34 och där angiven rättspraxis). För det andra är det enligt artikel 13 i direktiv 2008/9 möjligt att korrigera en återbetalningsansökan, om den avdragsgilla andelen justeras enligt artikel 175 i mervärdesskattedirektivet efter det att ansökan har getts in.

98 EU-domstolen konstaterar emellertid att de omständigheter som beskrivs i punkt 92 ovan inte på något sätt visar att det skulle vara fråga om en justering av rätten till återbetalning som föranlett att en ny återbetalningsansökan gavs in, och inte heller om en rättelse av fakturor som utfärdats under en tidigare återbetalningsperiod. Det kan för övrigt konstateras att den hänskjutande domstolen i förevarande fall inte har lämnat någon uppgift som tyder på att så skulle vara fallet och, såsom framgår av punkt 89 ovan, att den tredje tolkningsfrågan tvärtom bygger på antagandet att de ursprungliga fakturorna med framgång kunde läggas till grund för rätten till återbetalning.

99 EU-domstolens praxis om justering av avdrag eller om att rättade fakturor eventuellt har retroaktiv verkan föranleder vid sådant förhållande ingen annan bedömning än den som gjorts i punkt 96 ovan.

100 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 167–171 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att det förhållandet att en leverantör ensidigt makulerar en faktura – efter det att den återbetalande medlemsstaten har fattat ett beslut om att avslå en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som grundar sig på denna faktura, varvid detta beslut redan vunnit laga kraft – och att leverantören därefter under en senare återbetalningsperiod utfärdar en ny faktura avseende samma leveranser, vilka inte har ifrågasatts, inte påverkar det faktum att det har förelegat en rätt till återbetalning av mervärdesskatt som redan har utövats och inte medför någon ändring av den period under vilken rätten till återbetalning ska utövas.

Rättegångskostnader

101 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 167–171 och 178 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112 av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, ska tolkas på så sätt att rätten till återbetalning av den mervärdesskatt som tagits ut på en leverans av varor inte kan utövas av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten, utan i en annan medlemsstat, om den beskattningsbara personen inte innehar någon faktura, i den mening som avses i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45, avseende förvärvet av de aktuella varorna. Det är endast om en handling är behäftad med brister som är av sådant slag att de innebär att den nationella skattemyndigheten inte får tillgång till de uppgifter som krävs som grund för en ansökan om återbetalning som det är möjligt att anse att en sådan handling inte utgör en ”faktura”, i den mening som avses i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45.**
- 2) **Artiklarna 167–171 och 178 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, samt det första typfallet i artikel 14.1 a i direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för att en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avseende en viss återbetalningsperiod avslås endast av det skälet att mervärdesskatten har blivit utkrävbar under en tidigare återbetalningsperiod, när skatten har fakturerats först under den förstnämnda perioden.**
- 3) **Artiklarna 167–171 och 178 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, samt direktiv 2008/9 ska tolkas på så sätt att det förhållandet att en leverantör ensidigt makulerar en faktura – efter det att den återbetalande medlemsstaten har fattat ett beslut om att avslå en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som grundar sig på denna faktura, varvid detta beslut redan vunnit laga kraft – och att leverantören därefter under en senare återbetalningsperiod utfärdar en ny faktura avseende samma leveranser, vilka inte har ifrågasatts, inte påverkar det faktum att det har förelegat en rätt till återbetalning av mervärdesskatt som redan har utövats och inte medför någon ändring av den period under**

vilken rätten till återbetalning ska utövas.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.