

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 22. april 2021 (1)

Sag C-80/20

Wilo Salmson France SAS

mod

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti,**

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti - Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunalul Bucure?ti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien))

»Præjudiciel forelæggelse – skattelovgivning – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 167 og artikel 178, litra a) – fradragsrettens indtræden – periode for indtræden – besiddelse af en faktura som materiel betingelse – afgrænsning i forhold til de formelle betingelser for fradrag – direktiv 2008/9/EF – artikel 14, stk. 1, litra a), og artikel 15 – endelig karakter af en afgørelse om afvisning, der ikke er blevet anfægtet – retsvirkninger af kreditering (annullering) af en faktura og fornyet udstedelse af denne«

I. Indledning

1. I 2012 indgav en virksomhed en tilbagebetalingsanmodning i Rumænien, hvorved der i året 2012 kun forelå en faktura, som formodentlig ikke var forskriftsmæssig. Efter at der var blevet givet afslag på tilbagebetalingsanmodningen for 2012, blev denne faktura krediteret (annulleret) og udstedt på ny i 2015. Derefter blev der indgivet en ny tilbagebetalingsanmodning for 2015, hvorom der skal træffes afgørelse. Retten er nu i tvivl om, hvornår fradragsretten er indtrådt, og hvornår tilbagebetalingsanmodningen burde have været indgivet.

2. I den foreliggende sag kan Domstolen besvare et af de vigtigste spørgsmål vedrørende praksis inden for momsretten. Er besiddelsen af en faktura en nødvendig betingelse for en virksomheds fradragsret?

3. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, er besiddelsen af en sådan faktura også

af betydning for den afgiftsperiode, i hvilken fradraget henholdsvis tilbagebetalingsanmodningen skal gøres gældende. Hvis den oprindelige faktura senere berigtiges, er tidspunktet for besiddelsen af den fejlbehæftede faktura (her 2012) – såfremt det lægges til grund, at denne berigtigelse har tilbagevirkende kraft – afgørende, i modsat fald tidspunktet for besiddelsen af den rettede faktura (her 2015). Såfremt det ovennævnte spørgsmål derimod besvares benægtende, er det afgørende alene tidspunktet for udførelsen af ydelsen (her 2012).

4. Hvis fradragsretten er undergivet visse tidsmæssige grænser (hvad enten det er bestemte frister for anmodningen som her i tilbagebetalingsproceduren i henhold til direktiv 2008/9 eller forældelsesfrister), har det betydning, hvornår disse frister begynder at løbe. Dertil knytter sig spørgsmålet, om der er et bestemt tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person skal gøre momsfradraget gældende, eller om han frit kan vælge dette tidspunkt, hvor han beder sin medkontrahent om at udstede en ny faktura til sig og annullere den gamle. Dertil kommer processuelle spørgsmål, såfremt der i mellemtiden er blevet givet endeligt afslag på anmodningen om tilbagebetaling af den indgående moms.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

– *Direktiv 2006/112*

5. Artikel 63 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (2) (herefter »momsdirektivet«) regulerer afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

6. Momsdirektivets artikel 167 vedrører fradragsrettens indtræden. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

7. Direktivets artikel 178 opstiller derimod betingelserne for at udøve fradragsretten:

»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

[...]

f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylder de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«

8. Momsdirektivets artikel 219 vedrører ændringer af fakturaer og bestemmer i så henseende følgende:

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

9. Momsdirektivets artikel 168, litra a), fastsætter derimod det materielle omfang af fradraget:

»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.«

10. Samme direktivs artikel 169, litra a), udvider denne fradragsret:

»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.«

11. Momsdirektivets artikel 170 præciserer i denne forbindelse, at den afgiftspligtige person har ret til at få momsen tilbagebetalt, selv om denne ikke har mulighed for at fradrage den:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge artikel 1 i direktiv 86/560/EØF [...], artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i direktiv 2008/9/EF [...] og artikel 171 i nærværende direktiv 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 [...]«

12. Momsdirektivets artikel 171, stk. 1, vedrører proceduren for tilbagebetalingen til sådanne afgiftspligtige personer uden indenlandske transaktioner:

»Tilbagebetaling 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/EF.«

— *Direktiv 2008/9*

13. Artikel 5 i direktiv 2008/9/EF om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (3) (herefter »direktiv 2008/9«) præciserer forholdet til momsdirektivet.

»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 artikel 169, litra a) og b), i direktiv 2006/112/EF

b) transaktioner til en person, der er betalingspligtig for moms i medfør af artikel 194-197 og artikel 199 i direktiv 2006/112/EF som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.

Uanset artikel 6 fastsættes med henblik på dette direktiv retten til tilbagebetaling af en indgående afgift efter direktiv 2006/112/EF som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.«

14. Artikel 10 i direktiv 2008/9 giver tilbagebetalingsmedlemsstaten mulighed for at kræve, at anmodningen vedlægges yderligere dokumenter.

»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.«

15. Artikel 14 i direktiv 2008/9 vedrører indholdet af tilbagebetalingsanmodningen:

»1. 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 [...]«

16. Artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9 regulerer de tidsmæssige krav med hensyn til fristen for indgivelse af en sådan tilbagebetalingsanmodning:

»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. [...]«

17. Artikel 23 i direktiv 2008/9 vedrører afvisning af tilbagebetalingsanmodningen:

»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. [...]«

B. Rumænsk ret

18. Artikel 145 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, herefter »loven om skatter og afgifter«) regulerer de afgiftspligtige personers ret til at fradrage moms af køb.

19. Artikel 146 i loven om skatter og afgifter bestemmer, at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura for at kunne udøve denne ret.

20. Ifølge artikel 1472, stk. 1, litra a), kan en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, og som ikke har pligt til momsregistrering i Rumænien, anmode om tilbagebetaling af den betalte moms ved indførsel og køb af varer/ydelser i Rumænien.

21. Punkt 49, stk. 15, i Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsbeslutning nr. 44/2004 om gennemførelsesbestemmelser til loven om skatter og afgifter), fastsætter, at tilbagebetalingsanmodningen vedrører »køb af varer eller ydelser, der er blevet faktureret inden for tilbagebetalingsperioden og betalt før datoen for

tilbagebetalingsanmodningen. De fakturaer, som indtil datoen for tilbagebetalingsanmodningen ikke er betalt, kan være genstand for tilbagebetalingsanmodningerne vedrørende de perioder, hvori de er blevet betalt«.

22. I henhold til punkt 49, stk. 16, i denne regeringsbeslutning kan tilbagebetalingsanmodningen »[u]d over de transaktioner, der er nævnt i stk. 15, [...] vedrøre fakturaer eller importdokumenter, der ikke er omfattet af tidligere tilbagebetalingsanmodninger, når de angår transaktioner, der blev foretaget i løbet af det pågældende kalenderår«.

III. Tvisten i hovedsagen

23. ZES Zollner Electronic SRL (herefter »ZES«), et selskab, der er etableret og momsregistreret i Rumænien, leverer varer, der er produceret i Rumænien, til Pompas Salmson SAS. Pompas Salmson er et selskab med ret til at fradrage moms, der har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Frankrig. Selskabet er hverken etableret eller momsregistreret i Rumænien.

24. Pompas Salmson indgik en købsaftale med ZES vedrørende køb af produktionsudstyr. ZES solgte dette udstyr til Pompas Salmson, som derefter igen stillede dette til rådighed for ZES, således at dette udstyr blev anvendt til fremstillingen af de varer, som senere blev leveret til Pompas Salmson (såkaldt »tooling«).

25. Vedrørende salget af dette produktionsudstyr til Pompas Salmson udstedte ZES fakturaer med moms i 2012. Det er uklart, hvorvidt og hvornår Pompas Salmson betalte disse fakturaer.

26. Pompas Salmson anmodede om tilbagebetaling af den i Rumænien betalte moms i overensstemmelse med direktiv 2008/9/EF og artikel 1472, stk. 1, litra a), i loven om skatter og afgifter, sammenholdt med punkt 49 i regeringsbeslutning nr. 44/2004.

27. Ved afgørelse af 14. januar 2014 gav de rumænske skattemyndigheder afslag på tilbagebetalingsanmodningen vedrørende perioden fra den 1. januar 2012 til den 31. december 2012 for et beløb på 449 538,38 rumænske lei (RON) (ca. 92 000 EUR), fordi den medfølgende dokumentation ikke var forskriftsmæssig og de vedlagte fakturaer tilsyneladende (4) ikke opfyldte de lovbestemte krav. Ifølge det af Rumænien anførte manglede der den dokumentation for betaling af de indsendte fakturaer, som efter de daværende retsregler stadig var et krav. Selve fakturaerne var som sådan alle korrekte.

28. Under alle omstændigheder krediterede ZES de fakturaer, der oprindeligt var blevet udstedt (i 2012), og udstedte i 2015 nye fakturaer vedrørende salget af produktionsudstyret.

29. I 2014 blev Pompas Salmson fusioneret med Wilo France SAS. Selskabets navn var herefter Wilo Salmson France SAS (herefter »sagsøgeren«).

30. I november 2015 indgav sagsøgeren anmodning om tilbagebetaling af momsen på grundlag af de nye fakturaer, som ZES udstedte i perioden fra den 1. august 2015 til den 31. oktober 2015. Skattemyndighederne gav afslag på tilbagebetaling af moms, idet anmodningen blev anset for at være ugrundet, fordi sagsøgeren ikke havde overholdt bestemmelserne i punkt 49, stk. 16, i regeringsbeslutning nr. 44/2004 og allerede havde anmodet om tilbagebetaling vedrørende fakturaerne.

31. Den 13. juni 2016 indgav sagsøgeren afgiftsretlig klage over dette afslag, som DRFP Bucureşti – Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenţi (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – skattemyndigheden for ikke-hjemmehørende afgiftspligtige

personer, Rumænien) forkastede. Skattemyndigheden begrundede afslaget med, at den moms, hvoraf selskabet havde anmodet om tilbagebetaling, allerede var blevet genstand for en anden tilbagebetalingsanmodning, og at de transaktioner, med hensyn til hvilke der var blevet anmodet om tilbagebetaling af moms, vedrørte 2012 og ikke 2015. Sagsøgeren anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

32. Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) har ved kendelse af 19. december 2019 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Søndres der hvad angår fortolkningen af artikel 167 i direktiv 2006/112/EF, sammenholdt med direktivets artikel 178, mellem det tidspunkt, hvor fradragsretten indtræder, og det tidspunkt, hvor denne ret udøves, i relation til 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 procedurmæssigt referencepunkt skal der i forbindelse med fortolkning af ovennævnte bestemmelser, sammenholdt med bestemmelserne i artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2008/9/EF, tages hensyn til, når det skal vurderes, om retten til tilbagebetaling af moms er blevet udøvet forskriftsmæssigt?

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

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

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

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

33. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Rumænien og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

V. Retlig bedømmelse

A. Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

34. Rumænien har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, og har herved gjort gældende, at den forelæggende ret ikke har gengivet de faktiske omstændigheder i hovedsagen korrekt. Efter Rumæniens opfattelse blev der ikke givet

afslag på tilbagebetalingsanmodningen i 2012 på grund af mangler ved fakturaerne, men på grund af manglende dokumentation for betalingen af fakturaerne. Denne dokumentation var stadig påkrævet efter det daværende (nationale) regelsæt. I medfør af en overgangsordning kunne disse anmodninger være blevet indgivet på ny senest den 30. september 2014 – denne gang uden dokumentation for betalingen. Dette gjorde sagsøgeren ikke. Eftersom der ikke foreligger en fejlbehæftet faktura, er alle de spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, overflødige, og Domstolen kan ikke give noget brugbart svar på disse.

35. Det bliver vanskeligt for Domstolen at foretage en korrekt fortolkning af EU-retten, når de faktiske omstændigheder ikke fremstilles rigtigt. Såfremt der ikke er fejl på fakturaerne, er ingen af de spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst, relevante – som Rumænien med rette har anført. Det er i øvrigt uafklaret, hvad der i givet fald var den konkrete mangel ved fakturaerne, som var årsag til afslaget på tilbagebetalingsanmodningen i 2012. Med henblik på besvarelsen af de stillede spørgsmål gør det imidlertid en forskel, om fakturaerne var uden fejl, om det blot var datoen, der manglede på fakturaerne, eller om der f.eks. slet ikke var nogen særskilt angivelse af moms på disse.

36. Det følger dog af fast retspraksis, at inden for rammerne af den procedure, der er fastsat i artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, har Domstolen alene kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af en EU-forskrift på grundlag af de faktiske omstændigheder, således som de er beskrevet af den nationale ret (5). Hvad angår påstanden om, at forelæggelsesafgørelsen er ufuldstændig og indeholder faktiske fejltagelser, tilkommer det derfor ikke Domstolen, men den nationale ret at fastslå de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til tvisten, og at fastslå, hvilke konsekvenser disse har for den afgørelse, som retten skal træffe (6).

37. Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan således antages til realitetsbehandling og de forelagte spørgsmål skal besvares på grundlag af den forudsætning – hvis rigtighed det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve – hvorefter tilbagebetalingsanmodningen i 2012 blev afvist på grund af fejlbehæftede fakturaer.

B. De præjudicielle spørgsmål

38. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører en tilbagebetalingsanmodning i henhold til direktiv 2008/9, der blev afvist i 2012. Denne anmodning blev indgivet på ny i 2015, efter at de oprindelige fakturaer fra 2012 var blevet krediteret og udstedt på ny i 2015. Med sine fire spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvad der er det korrekte tidspunkt for tilbagebetaling af moms, som kunden (sagsøgeren) har afholdt via prisen på leverancer i 2012.

39. Selv om kun det andet til det fjerde spørgsmål henviser til direktiv 2008/9, mens det første spørgsmål vedrører det tidspunkt, hvor fradragsretten skal gøres gældende, skal dette spørgsmål – i modsætning til det af Kommissionen anførte – ligeledes besvares, idet det er en nødvendig forudsætning.

40. Som Domstolen allerede flere gange har præciseret, har direktiv 2008/9 hverken til formål at fastsætte betingelserne for, at tilbagebetalingsretten kan udøves, eller omfanget af denne ret. Artikel 5, stk. 2, i direktiv 2008/9 bestemmer 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 (7). Momsdirektivet bestemmer således den materielle ret, og direktiv 2008/9 fastsætter detaljerede regler for proceduren for, hvordan denne materielle ret i henhold til momsdirektivets artikel 170 opfyldes over for afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten (som omhandlet i direktiv 2008/9) (8).

41. Følgelig modsvarer retten i henhold til direktiv 2008/9 for en afgiftspligtig person, som er etableret i en anden medlemsstat, fradragsretten for en afgiftspligtig person, som er etableret i den medlemsstat, hvori ydelsen blev udført (9).

42. Det er derfor afgørende, hvornår fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 167 ff. er indtrådt og skulle have været udøvet af sagsøgeren. Heraf følger så svaret på det spørgsmål, der ligger bag alle de præjudicielle spørgsmål, nemlig om sagsøgeren i den foreliggende sag i 2015 gjorde fradraget af den indgående moms på leverancerne af produktionsudstyr i 2012 gældende i den korrekte tilbagebetalingsperiode i henhold til artikel 14 i direktiv 2008/9 (og inden for fristen i artikel 15 i direktiv 2008/9).

43. Dette spørgsmål er navnlig relevant for retten, eftersom de oprindelige (og tilsyneladende fejlbehæftede) fakturaer fra 2012 vedrørende leverancerne i 2012 blev krediteret og udstedt på ny i 2015. I så henseende står og falder svaret på alle spørgsmål med, hvilken betydning en faktura har for fradragsretten (herom under C.). Såfremt en faktura slet ikke er nødvendig, er det nemlig hverken afgørende, om denne var behæftet med fejl, eller om den blev krediteret og udstedt på ny i korrekt form.

44. Derfor skal det først afklares, hvilken betydning en faktura har for fradragsretten (herom under C.1. og C.2.). Deraf følger herefter, om den *besiddelse af en faktura*, som kræves i momsdirektivets artikel 178, litra a), er en betingelse for fradragsretten – som Domstolen fastslog i Volkswagen-dommen (10) og Biosafe-dommen (11) – eller om dette kriterium er blevet overflødigt som følge af Domstolens afgørelse i V?dan-dommen (12) (herom under C.3.). Dernæst skal der tages stilling til, om det ændrer noget herved, såfremt denne faktura var behæftet med fejl og blev krediteret (annulleret) af leverandøren og udstedt på ny i 2015 (herom under C.4.). I denne forbindelse skal der dog – i modsætning til hvad Kommissionen synes at mene – foruden de materielle aspekter (herom under C.4.a.) også tages hensyn til processuelle aspekter (herom under C.4.b.), for at tage højde for anmodningsfristen i artikel 15 i direktiv 2008/9 og for, at en afvisende (jf. artikel 23 i direktiv 2008/9), men ikke anfægtet afgørelse truffet af skattemyndighederne er endelig.

45. Når disse punkter er afklaret, kan spørgsmålene om den korrekte tilbagebetalingsperiode som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9 (det andet til fjerde spørgsmål i anmodningen om præjudiciel afgørelse) besvares uden større vanskeligheder (herom under D.).

C. Tidspunktet for fradragsrettens indtræden (det første præjudicielle spørgsmål)

46. Det skal derfor afklares, hvornår sagsøgerens fradragsret indtrådte. Vanskelighederne i forbindelse med fastsættelsen af den korrekte periode for udøvelse af fradragsretten er en følge af, at der findes to bestemmelser om fradragsrettens indtræden i momsdirektivets artikel 167 og om udøvelsen af fradragsretten i samme direktivs artikel 178, litra a). Det viser den forelæggende rets første spørgsmål helt tydeligt.

47. I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder (kundens) fradragsret samtidig med, at den fradragsberettigede afgift (dvs. leverandørens afgiftsskyld – momsdirektivets artikel 63) forfalder. Mens momsdirektivets artikel 167 principielt tager sigte på en tidsmæssig parallelitet mellem leverandørens afgiftsskyld og kundens fradrag af indgående moms, modificerer momsdirektivets artikel 178 dette princip. For at kunne udøve fradragsretten er det nemlig ikke kun en betingelse, at afgiftsskylden er opstået på leverandørens side, men også at kunden er i besiddelse af en faktura. Derudover skal denne faktura også opfylde visse formalia (såsom dem i momsdirektivets artikel 226).

48. Derfor er fradragsretten enten indtrådt allerede ved ydelsens udførelse i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 167 og 63. Det ville i den foreliggende sag være i 2012, og anmodningen i 2015 ville i henhold til artikel 15 i direktiv 2008/9 definitivt være indgivet for sent. Denne frist er nemlig – som Domstolen allerede flere gange har fastslået (13) – en præklusiv frist. Alternativt er det afgørende i henhold til momsdirektivets artikel 178 besiddelsen af en faktura. Som tidspunkt for fradragsrettens indtræden kan i så fald enten 2012 – såfremt en faktura ikke skal opfylde alle formalia i momsdirektivets artikel 226 – eller 2015 komme i betragtning, eftersom der på dette tidspunkt for første gang forelå en faktura, som tilsyneladende opfyldte alle krav i artikel 226.

49. Jeg anser den anden tilgang, hvorefter besiddelsen af en faktura anses for nødvendig, for korrekt, idet manglende formalia dog ikke er til hinder for et fradrag af den indgående moms og også kan berigtiges med tilbagevirkende kraft. Efter min opfattelse må der nemlig sondres mellem fradragsrettens opståen *materielt* (herom under 1.) og fradragsrettens opståen *hvad størrelsen angår* (herom under 2.). Ved en nærmere betragtning er det kun denne opfattelse, der er i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende berigtigelse med tilbagevirkende kraft af formelt fejlagtige fakturaer (herom under 3.). Konsekvensen heraf er, at en kreditering (annullation) af en faktura i civilretlig henseende er mulig, men er uden betydning for vurderingen af den periode, hvor fradragsretten er indtrådt (herom under 4.).

1. **Fradragsrettens indtræden i materiel henseende**

50. Når man ser nærmere på Domstolens praksis, fremgår det, at denne hidtil hovedsageligt har udtalt sig om fradragsrettens opståen *materielt*. Ifølge denne praksis udgør fradragsretten, og dermed retten til tilbagebetaling, en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart alle de afgifter, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (14). Ifølge Domstolens faste praksis kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet, 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 (15). Der skal gøres en undtagelse, såfremt tilsidesættelsen af visse formelle betingelser har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (16).

51. Momsdirektivets artikel 168, litra a), taler i denne forbindelse om fradrag af »den moms, som skal betales eller er betalt«. Dermed menes den moms, som skal betales eller er betalt til staten af den leverende virksomhed. Kunden skal i denne situation ikke betale moms, men betale sin kontrahent den aftalte pris.

52. Denne ordning tydeliggør hensigten og formålet med fradragsretten. På grund af momsens karakter af punktafgift (17) og den indirekte beskatningsteknik skal kunden, der kan fratrække momsen, gennem dette fradrag aflastes for den moms, der er blevet overvæltet på denne via prisen – og som en anden (leverandøren) skal betale.

53. Hvis man tager denne tankegang alvorligt, skal der egentlig tages udgangspunkt i sagsøgerens faktiske betaling af prisen. Det er nemlig først på dette tidspunkt, at sagsøgeren rent faktisk (indirekte) er belastet med moms. Ordningen i momsdirektivets artikel 167a viser imidlertid, at EU-lovgiver også indrømmer et fradrag for indgående moms, før betalingen har fundet sted. Denne artikel giver mulighed for at begrænse fradragsretten til tidspunktet for betalingen, selv om afgiftsskylden først opstår, når prisen bliver betalt. Dette giver kun mening, hvis der i de øvrige tilfælde kan foretages fradrag af den indgående moms, allerede inden prisen er betalt.

54. Dermed står det fast, at EU-lovgiver lægger til grund, at kunden belastes med moms, allerede inden prisen er betalt, men efter at ydelsen er udført. På dette tidspunkt er fradragsretten allerede indtrådt *i materiel henseende*.

2. Fradragsrettens indtræden hvad størrelsen angår

55. Det skal dog også afklares, på hvilket tidspunkt fradragsretten opstår *hvad størrelsen angår*. Med henblik herpå er ordningen i momsdirektivets artikel 178, litra a), af afgørende betydning.

56. Leveringen af ydelsen siger nemlig i sig selv ikke noget om størrelsen af den i prisen indeholdte moms, hvormed kunden belastes. Dette ses tydeligt i forbindelse med de såkaldte fortløbende ydelser, hvor det ved aftalens indgåelse kun er ydelsens genstand, der er fastlagt, men ikke mængden (f.eks. aftaler om elleverancer). Derudover findes der andre situationer, hvor den pris, der skal betales (i henhold til civilretten), først fremgår af leverandørens afregning efter levering af ydelsen (f.eks. advokatsalærer baseret på medgået tid eller opnået resultat).

57. Når leverandørens levering af ydelsen imidlertid isoleret betragtet ikke er udtryk for, at kunden konkret belastes med moms, er det kun logisk, hvis EU-lovgiver ikke blot knytter fradragsretten til ydelsens udførelse, men derudover kræver i momsdirektivets artikel 178, litra a), at kunden skal »være i besiddelse af en faktura« (18).

58. Dermed tjener kravet om besiddelse af en faktura også til at gennemføre momsrettens neutralitetsprincip. Neutralitetsprincippet er et grundlæggende princip (19) inden for momsen, som følger af afgiftens karakter af forbrugsafgift. Dette betyder bl.a., at fradragsreglerne tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige (virksomheden), der optræder som medhjælper for afgiftskreditor i skikkelse af en afgiftsopkræver, for moms uden for et privat endeligt forbrug (20), såfremt den økonomiske virksomhed selv tjener til at opnå en (principielt) afgiftspligtig omsætning (21).

59. På dette sted vil jeg gerne på ny (22) henlede opmærksomheden på aflastningstanken. Det følger af denne (23), at en ret til at fradrage indgående moms kun kommer i betragtning, såfremt kunden også er belastet med moms. Kunden er imidlertid ikke belastet allerede ved udførelsen af ydelsen, men først ved betalingen af modydelsen (jf. herom punkt 53 ovenfor). Tanken bag ordningen i momsdirektivets artikel 178, litra a), er åbenbart, at der i reglen foretages en betaling inden for kort tid, når der foreligger en faktura desangående, hvorfor det allerede på dette tidspunkt kan formodes, at belastningen af kunden er nært forestående.

60. Dette bliver helt tydeligt i Domstolens tidligere retspraksis, hvori denne stadig udtrykkeligt anførte (24), at den øjeblikkelige udøvelse af fradragsretten forudsætter, at de afgiftspligtige i princippet ikke erlægger betaling og således heller ikke betaler moms i forudgående led, før de har modtaget en faktura eller et andet tilsvarende dokument, og transaktionen kan således ikke anses for at være momsbelagt, før betaling er sket.

61. Hvorvidt kunden er (eller vil blive) belastet med moms, følger nemlig først af, at denne moms er blevet indkalkuleret i modydelsen, som kunden skal betale. Om der er indkalkuleret

moms i modydelsen, følger imidlertid kun af det tilgrundliggende retsforhold og af afregningen af gennemførelsen af dette. Afregningen af gennemførelsen af retshandlen sker ved fremsendelse af en faktura desangående.

62. I sidste ende er den besiddelse af en faktura, som kræves i momsdirektivets artikel 178, litra a), midlet, hvormed momsbyrden konkret overføres fra leverandøren (der skal betale afgiften) til kunden (som bærer den via prisen). Først derigennem kan kunden fastslå, i hvilket omfang denne efter leverandørens opfattelse belastes med moms, og kunden kan herefter bruge fakturaen til at gøre krav på aflastning svarende til dette beløb.

63. Derudover er kravet om besiddelse af en faktura også – som Domstolen tidligere har fastslået (25) – en forudsætning for, at skattemyndighederne kan kontrollere den opståede afgiftsskyld og det krævede fradrag. I denne forbindelse bliver kontrollen mere effektiv, jo flere oplysninger en sådan faktura indeholder, hvilket er forklaringen på den efterhånden meget omfattende liste i momsdirektivets artikel 226.

64. Efter min opfattelse har Domstolen i Volkswagen-dommen (26) og i Biosafe-dommen (27) allerede præciseret denne betydning af besiddelsen af en faktura som nødvendigt transportmiddel for belastningen og som betingelse for en aflastning via fradrag af indgående moms.

65. Volkswagen-dommen vedrørte et tilfælde, hvor parterne gik ud fra, at transaktionerne ikke var afgiftspligtige. Efter at fejlen blev opdaget, blev der år senere for første gang udstedt fakturaer med særskilt angivet moms, og der blev indgivet en tilbagebetalingsanmodning i henhold til direktiv 2008/9. Domstolen udtalte (28), at det under disse omstændigheder var objektivt umuligt for kunden at udøve retten til tilbagebetaling inden denne berigtigelse, idet virksomheden »ikke rådede over fakturaerne tidligere eller vidste, at der skulle betales moms. Det var nemlig først efter denne berigtigelse, at de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, var opfyldt«. Derfor begyndte fristen i artikel 15 i direktiv 2008/9 først at løbe fra udstedelsen af fakturaen med særskilt angivelse af momsen.

66. Biosafe-dommen vedrørte fradragsretten i et tilfælde, hvor der forelå en fælles fejltagelse vedrørende momssatsen. Den antagne sats var for lav, og leverandøren berigtigede sin faktura flere år senere, idet denne forhøjede den særskilt angivne moms. I denne sag konkluderede Domstolen ligeledes (29), at det syntes at have været objektivt umuligt for kunden at udøve sin fradragsret før berigtigelsen af fakturaen, idet kunden »ikke rådede over de berigtigede dokumenter af de oprindelige fakturaer tidligere eller vidste, at der skulle betales supplerende moms. Det var nemlig først efter denne berigtigelse, at de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, var opfyldt«. Den afgiftsretlige forældelsesfrist vedrørende dette overskydende beløb begyndte således først at løbe fra det tidspunkt, hvor kunden kom i besiddelse af fakturaen med den særskilt angivne overskydende beløb.

67. I begge afgørelser fra Domstolen lægges det efter min opfattelse til grund, at det tidspunkt, hvor fradragsretten, som kan udøves, indtræder, ikke ligger før besiddelsen af en faktura, hvoraf kundens momsbyrde fremgår. Dette er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 167 og artikel 178, litra a).

3. Tidspunkt, hvor fradragsretten kan udøves

68. Bestemmelsen i momsdirektivets artikel 167 er således udtryk for, hvornår fradragsretten indtræder materielt, og bestemmelsen i artikel 178 for, hvornår fradragsretten indtræder hvad størrelsen angår. Begge bestemmelser skal være opfyldt kumulativt, for at tidspunktet, hvor fradragsretten kan gøres gældende, indtræder og eventuelle frister begynder at løbe. Dette følger i sidste ende af momsdirektivets artikel 179, som ikke overlader det til den afgiftspligtige person at

vælge, hvornår fradragsretten skal gøres gældende. Fradragsretten kan derimod kun udøves i den afgiftsperiode, hvori den er indtrådt – materielt og hvad størrelsen angår.

69. I modsat fald ville ordningen i momsdirektivets artikel 180, hvorefter medlemsstaterne kan anvende en anden ordning, ikke give mening. Det følger heraf, som Domstolen (30) tidligere har fastslået, at medlemsstaterne kan kræve, at fradragsretten enten udøves i den periode, hvor retten er opstået, eller i en længere periode med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i deres nationale lovgivninger.

a) **Domstolens praksis vedrørende en sagkyndigs dokumentation for fradragsret**

70. Noget andet følger heller ikke af Domstolens afgørelse i V?dan-sagen (31), som har forårsaget retsusikkerhed (32). I denne dom fastslog Domstolen ganske vist i præmis 42, at en streng anvendelse af det formelle krav om *fremlæggelse* af fakturaer er i strid med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, eftersom det på en uforholdsmæssig måde forhindrer, at en afgiftspligtig person indrømmes afgiftsmæssig neutralitet i forbindelse med sine transaktioner.

71. Ved en overfladisk betragtning kunne man mene, at det derfor er muligt at fradrage indgående moms helt uden faktura og i strid med ordlyden i artikel 178. Ved en nærmere læsning har Domstolen dog ikke nogetsteds i den nævnte dom truffet en sådan afgørelse.

72. For det første skulle Domstolen nemlig i den pågældende sag »kun« besvare spørgsmålet om, hvorvidt der kunne foretages fradrag for indgående moms på grundlag af en sagkyndigs skøn over størrelsen af det sædvanlige fradrag ved byggeprojekter af den omhandlede art. Dette spørgsmål besvarede Domstolen med rette benægtende. Momsfradraget tager udgangspunkt i den *faktiske* momsbyrde og ikke i den *sædvanlige* momsbyrde. Det var imidlertid kun den sidstnævnte, som den sagkyndige kunne påvise ved et skøn.

73. For det andet forblev det under hele sagen uafklaret, om der nogensinde var blevet udstedt fakturaer med angivelse af moms. Det stod kun fast, at de oprindelige fakturaer ikke længere var læselige, og at skattemyndigheden havde insisteret på at få forelagt de originale dokumenter.

74. Sidstnævnte er ikke foreneligt med direktivet. Direktivet kræver ikke, at den afgiftspligtige person ved den afgiftsretlige kontrol stadig er i besiddelse af fakturaen og kan fremlægge denne, men blot, at den pågældende var i besiddelse af en faktura på det tidspunkt, hvor momskravet blev gjort gældende. Hvis fakturaen derefter går tabt, kan den afgiftspligtige naturligvis anvende alle mulige beviser (som regel kopier) til at godtgøre, at den pågældende på et tidspunkt var i besiddelse af en faktura, hvorefter der fremgik en momsbyrde af en vis størrelse.

75. Derfor vedrørte Domstolens bemærkninger i V?dan-dommen med rette kun *beviset* for fradragsretten (33). De materielle betingelser (dvs. betingelserne i artikel 167 og 178) for fradraget kan godtgøres ved hjælp af alle mulige beviser, men en sagkyndigs bevis vedrørende den moms, der sædvanligvis pålægges, er i sig selv uegnet som bevis (34). Denne konklusion fremgår efter min opfattelse også ret entydigt af den nævnte doms konklusion, hvis man læser den i sammenhæng med spørgsmålene og de meddelte faktiske omstændigheder.

b) **Domstolens praksis vedrørende tidspunktet, hvor fradragsretten kan udøves**

76. Der foreligger derfor ikke noget modsætningsforhold til praksis fra Domstolen, hvori den har beskæftiget sig med den konkrete periode (35), hvori fradragsretten skal gøres gældende. I disse afgørelser har Domstolen nemlig altid taget udgangspunkt i den afgiftspligtige kundes besiddelse af en faktura (36).

77. I Terra Baubedarf-Handel-dommen fremførte Domstolen således udtrykkeligt følgende argumentation: »Hvad angår proportionalitetsprincippet bliver dette princip på ingen måde tilsidesat ved, at der stilles krav om, at den afgiftspligtige fratrækker indgående moms for den afgiftsperiode, hvor såvel betingelsen om besiddelse af en faktura eller et tilsvarende dokument som betingelsen om fradragsrettens indtræden er opfyldt. For det første er dette krav i overensstemmelse med et af sjette direktivs formål, nemlig at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne [henvisninger], og for det andet [...] sker betaling for levering af goder eller tjenesteydelser, og dermed betaling af indgående moms, normalt ikke før modtagelsen af en faktura.« (37) I Senatex-dommen fastslog Domstolen, at retten til momsfradrag i princippet skal udøves i den periode, hvor denne ret for det første indtræder, og hvor den afgiftspligtige person for det andet »er i besiddelse af en faktura«.

78. Når besiddelsen af en faktura er afgørende for, i hvilken periode fradragsretten skal gøres gældende, er denne besiddelse imidlertid ikke blot et formelt, men også et materielt kriterium. Besiddelsen af en relevant faktura er følgelig en betingelse for momsfradraget.

c) *Domstolens praksis vedrørende berigtigelse af en ufuldstændig henholdsvis fejlbehæftet faktura med tilbagevirkende kraft*

79. Dette følger endelig også af Domstolens nyere praksis vedrørende berigtigelse af en faktura med tilbagevirkende kraft (38). Heri sonderer Domstolen ganske vist mellem materielle og formelle krav vedrørende fradragsretten. Sidstnævnte omfatter de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at momssystemet fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse (39). Det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver desuden, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (40). Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (41).

80. Domstolens praksis vedrørende de formelle mangler, der ikke er til hinder for et fradrag af indgående moms, omhandler imidlertid ved en nærmere læsning aldrig besiddelsen af en faktura som sådan (henholdsvis eksistensen af en faktura), men derimod altid detaljer i fakturaens udformning (42).

81. I denne retspraksis er der således kun tale om manglende opfyldelse af *visse* formelle betingelser og ikke om manglende opfyldelse af *alle* formelle betingelser. Derfor kan det ikke udledes af denne retspraksis, at en fradragsret kan indtræde uden besiddelse af en faktura. Domstolen selv anfører ligeledes kun, at »besiddelse af en faktura, som indeholder de oplysninger, der er nævnt i medfør af artikel 226 i direktiv 2006/112, udgør en formel betingelse og ikke en materiel betingelse med hensyn til retten til momsfradrag« (43). Dette er korrekt. Opfyldelsen af *alle* angivelser, der er nævnt i listen i momsdirektivets artikel 226, udgør en formel betingelse. Disse angivelser kan – såfremt de ikke er absolut nødvendige (jf. nærmere herom punkt 93 ff.) – også tilføjes eller ændres efterfølgende (f.eks. i henhold til momsdirektivets artikel 219). *Besiddelsen* af en faktura i henhold til momsdirektivets artikel 178 som sådan er imidlertid en konkret tilstand og dermed ikke en sådan formel betingelse (44).

82. Desuden har Domstolen på grundlag af dette udsagn »blot« konkluderet, at skattemyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og 7) (præcis beskrivelse af omfang og art af ydelsen og angivelse af leveringsdatoen), såfremt den er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt (45). Det samme gælder for de oplysninger, der er nævnt i artikel 226, nr. 3) (angivelse af leverandørens momsregistreringsnummer) (46), eller i artikel 226, nr. 2) (angivelse af fakturanummeret) (47). Som følge heraf har Domstolen tillagt en berigtigelse af en (formelt ukorrekt) faktura, som allerede var i kundens besiddelse, tilbagevirkende kraft (48).

83. Desuden har Domstolen i den nævnte retspraksis udtrykkeligt forudsat en berigtigelse af en eksisterende faktura, der var i kundens besiddelse (49). Følgelig er fradragsretten i det normale tilfælde, hvor der er tale om en transaktion mod vederlag, først endeligt indtrådt, når begge betingelser (afgiftens forfald som følge af ydelsens udførelse og besiddelse af fakturaen, der dokumenterer udførelsen) er opfyldt.

84. Betydningen af besiddelsen af en faktura forklarer også, hvorfor momsdirektivets artikel 66, litra a), tillader medlemsstaterne at bestemme, at afgiften forfalder senest ved udstedelsen af faktura. Her er tænkt på de tilfælde af forudbetaling, hvor fakturaen udstedes allerede inden udførelsen af ydelsen. I et sådant tilfælde indtræder fradragsretten materielt og med hensyn til størrelsen samtidig med udstedelsen af fakturaen til kunden. En fradragsret indtræder imidlertid principielt aldrig, uden at kunden er i besiddelse af en faktura.

85. En sammenligning af artikel 178, litra a) og litra f), viser ligeledes tydeligt, at EU-lovgiver for så vidt angår den normale situation, hvor der sker en indirekte opkrævning [litra a)], har opstillet en yderligere betingelse – besiddelse af en faktura. Denne betingelse er netop ikke nødvendig i den særlige situation, hvor der sker en direkte opkrævning [litra f) – omvendt betalingspligt] (50), og er derfor ikke foreskrevet. Dette lovgivningsmæssige valg ville imidlertid blive omgået, hvis besiddelse af en faktura blev til en ren formalitet og blev erklæret for uvæsentlig.

d) ***Domstolens praksis vedrørende direktiv 2008/9***

86. Kravet om besiddelse af en faktura bekræftes endelig også af bestemmelserne i direktiv 2008/9. Dette direktiv henviser mange steder udtrykkeligt til eksistensen af en faktura. I artikel 8, stk. 2, i direktiv 2008/9 kræves det eksempelvis udtrykkeligt, at tilbagebetalingsanmodningen skal indeholde visse oplysninger »for hver faktura«. I henhold til artikel 10 i direktiv 2008/9 kan medlemsstaten kræve, at ansøgeren indgiver en »kopi af fakturaen«. Artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9 taler om køb, der skal være »blevet faktureret«. Heraf følger, at en ret til fradrag, for hvilket der kan anmodes om tilbagebetaling, forudsætter, at kunden på et tidspunkt har været i

besiddelse af en faktura.

87. Derfor har Domstolen (51) allerede fastslået, at skattemyndigheden kan give afslag på anmodningen om tilbagebetaling, hvis den ikke har fakturaen eller en fakturakopi til rådighed, og den afgiftspligtige person ikke oplyser om fakturaens fortløbende nummer inden for den frist, der er fastsat i direktiv 2008/9, når myndigheden anmoder om det. Dette giver ikke mening, hvis en faktura er overflødig.

e) **Konklusion**

88. Det følger således både af ordlyden af momsdirektivet og af direktiv 2008/9 samt af Domstolens praksis, at en ret til fradrag, for hvilket der kan anmodes om tilbagebetaling, forudsætter, at kunden på et tidspunkt har været i besiddelse af en faktura. Tidspunktet for besiddelsen af denne faktura er herefter afgørende for, hvilken periode der er den korrekte periode for udøvelse af fradragsretten.

4. **Retsvirkninger af en »kreditering« af en faktura for den korrekte afgiftsperiode for momsfradraget**

a) **Materielle konsekvenser af krediteringen af en faktura**

89. Når betingelserne for fradragsretten i materiel henseende (momsdirektivets artikel 167) og med hensyn til størrelsen [momsdirektivets artikel 178, litra a)] udgør materielle betingelser, følger det heraf også, at en kreditering af en faktura er uden betydning for fastsættelsen af den korrekte periode for udøvelsen af fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 179.

90. Enten var de materielle betingelser (udførelse af ydelse og besiddelse af faktura) opfyldt. I så fald er fradragsretten også indtrådt på dette tidspunkt og skal gøres gældende i den pågældende afgiftsperiode. En kreditering og fornyet udstedelse af en faktura kan ikke ændre noget herved. Sidstnævnte kan højst fjerne eventuelle formelle mangler med tilbagevirkende virkning for denne periode, som Domstolen også allerede har fastslået i et tilfælde, hvor en faktura blev berigtiget og den gamle faktura blev annulleret ved en kreditnota (dvs. en kreditering/annullation) (52).

91. Eller også var de materielle betingelser (udførelse af ydelse og besiddelse af faktura) ikke opfyldt. I så fald udgør annullationen og den fornyede udstedelse af fakturaen den første udstedelse af en faktura, der giver ret til fradrag. Denne faktura er herefter afgørende for, hvilken periode der er den korrekte periode for udøvelse af fradragsretten.

92. I den foreliggende sag er det således afgørende, om de fakturaer, der blev udstedt til sagsøgeren i 2012 skal anses for en »faktura« som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a). Sidstnævnte afhænger på sin side af karakteren af den mangel, der angiveligt forelå, men som Domstolen ikke har kendskab til i den foreliggende sag.

93. Et dokument er nemlig efter min opfattelse allerede en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a), når både kunden og skattemyndigheden på grundlag heraf kan fastslå, for hvilke transaktioner en given leverandør har overvæltet momsen på den enkelte modtager og med hvilket beløb. Dette kræver oplysninger om leverandøren, kunden, ydelsens genstand, prisen og den særskilt angivne moms (53). Såfremt disse fem grundlæggende oplysninger foreligger, er hensigten og formålet med fakturaen opfyldt, og fradragsretten er endeligt indtrådt (54).

94. Manglende angivelser af enkelte af de andre oplysninger, der er anført i momsdirektivets

artikel 226, er derimod ikke til hinder for et momsfradrag, såfremt de berigtiges under den administrative procedure eller retssagen. Denne retsvirkning følger endelig også af Domstolens praksis vedrørende berigtigelse af en faktura med tilbagevirkende kraft (55).

95. Såfremt manglen derfor vedrørte de nævnte grundlæggende kriterier for en faktura, kan et momsfradrag i 2012 ikke komme i betragtning, eftersom der i så henseende ikke kan være tale om en faktura i momslovgivningens forstand. I så fald indtrådte fradragsretten først fuldt ud i 2015 med den første besiddelse af en faktura.

96. Såfremt manglen ved fakturaerne derimod vedrørte enkelte formalia (som f.eks. en manglende fakturadato, manglende fakturanummer, en forkert adresse, unøjagtig beskrivelse af ydelsens genstand og perioden eller et manglende skatteregistreringsnummer) (56), indtrådte fradragsretten allerede samtidig ved ydelsens udførelse og besiddelsen af fakturaerne i 2012. Sådanne mangler sætter ikke spørgsmålstegn ved »besiddelse af en faktura« som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a).

97. Det synspunkt, som Kommissionen og sagsøgeren har fremført heroverfor, hvorefter den gamle fakturas retsvirkninger blev bragt til ophør, da den blev krediteret, og det derfor alene er fakturaerne fra 2015, der er afgørende, finder jeg derimod ikke overbevisende. Derimod anser jeg de betænkeligheder, som den forelæggende ret har ytret med hensyn til den ensidige kreditering af en faktura, for begrundede, selv om der i det foreliggende tilfælde vel snarere var tale om en kreditering af fakturaer og fornyet udstedelse efter fælles overenskomst.

98. Kunden fradragsret er således en ret over for afgiftskreditor, som – når den en gang er indtrådt – ikke kan bringes til ophør ensidigt af en tredjepart (57). Momsdirektivet indeholder heller ingen bestemmelse, hvorefter kundens fradragsret afhænger af, at leverandøren stadig er indforstået med den faktura, som han har udstedt, og ikke har krediteret denne. Det er tilstrækkeligt, at kunden på et tidspunkt har været i besiddelse af en faktura.

99. Eftersom den faktiske situation med udførelse af ydelsen og besiddelse af en faktura ikke berøres af krediteringen af fakturaen, kan leverandørens kreditering ikke have indflydelse på kundens fradragsret. For en stat, der er bundet af de grundlæggende rettigheder, vil det være ret vanskeligt at begrunde, at en privatpersons allerede indtrådte ret, som har formueværdi – ifølge Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol skal retten til at fradrage indgående moms endog være en del af den grundlæggende ret til ejendom (58) – stilles til fri rådighed for en anden privatperson, der kan tilintetgøre denne ret efter forgoftbefindende.

b) *Processuelle konsekvenser af krediteringen af en faktura*

100. Desuden skal der også tages højde for visse processuelle konsekvenser – hvilket Kommissionen har set bort fra. Momsfradragsretten er undergivet nationale forældelsesfrister, som i sig selv principielt er uproblematisk ud fra et EU-retligt synspunkt (59). Skatte- og afgiftsmyndighedernes afgørelser er undergivet nationale klagefrister, som EU-retligt set ligeledes er uproblematisk (60). For tilbagebetalingsanmodningen i henhold til artikel 15 i direktiv 2008/9 gælder der også en EU-retlig præklusionsfrist, der som sådan naturligvis er uproblematisk EU-retligt set (61). Disse offentligretlige frister kan imidlertid ikke stå til rådighed for parterne, hvis de skal opfylde deres formål (retssikkerhed).

101. Det ville imidlertid være tilfældet, hvis udløbet af en frist – som fristen i artikel 15 i direktiv 2008/9 i den foreliggende sag – kan omgås ved, at en faktura krediteres (annulleres) og udstedes på ny. De rumænske skattemyndigheders afslag, som ikke er blevet anfægtet og dermed er endeligt, bliver de facto virkningsløst som følge af den efterfølgende kreditering og fornyede udstedelse af fakturaerne i den foreliggende sag. Dermed ville betydningen af de nævnte frister

(forældelsesfrister, klagefrister, anmodningsfrister) blive absurd.

102. Som Domstolen allerede har fastslået, kan en afgiftspligtig person med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, ikke desto mindre have adgang til fradrag i medfør af momsdirektivets artikel 180 og 182, selv om han ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (62). Dette var imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag.

103. Muligheden for at udøve fradragsretten uden tidsmæssig begrænsning er derimod i strid med retssikkerhedsprincippet. Dette princip kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (63). Det gælder ikke mindst for tilbagebetalingsanmodningen, for hvilken der i artikel 15, stk. 1, i direktiv 2008/9 udtrykkeligt fastsættes et tidspunkt som seneste frist for indgivelse af denne.

104. På denne baggrund har Domstolen i sin praksis vedrørende berigtigelse af fakturaer altid fremhævet, at medlemsstaten kan nægte en berigtigelse med tilbagevirkende kraft, såfremt berigtigelsen (eller fremlæggelsen af supplerende oplysninger) finder sted, »efter at en sådan afgørelse om nægtelse er blevet truffet« (64). Det gælder også, når en faktura – som i den foreliggende sag – ikke blot berigtiges, efter at afgørelsen om nægtelse er blevet truffet, men krediteres i sin helhed og udstedes på ny.

5. Konklusion

105. På denne baggrund kan det første spørgsmål besvares således, at retten til momsfradrag på grundlag af momsdirektivets ordning indtræder ad to omgange. Retten indtræder materielt, når afgiften forfalder hos leverandøren (momsdirektivets artikel 167), det vil i reglen sige, når ydelsen er udført, og med hensyn til størrelsen med besiddelsen af en faktura [momsdirektivets artikel 178, litra a)], som dokumenterer overvæltningen af momsen. Først når begge dele er en realitet, er fradragsrettens indtræden afsluttet.

106. Disse to betingelser markerer også den periode, hvorunder fradragsretten skal udøves, og fra hvilken eventuelle frister begynder at løbe. Der foreligger en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a), når blot den indeholder oplysninger om leverandøren, kunden, ydelsens genstand, prisen og den særskilt angivne moms. Med henblik herpå er det ikke nødvendigt, at alle de formalia, der er nævnt i momsdirektivets artikel 226, er opfyldt, idet dette ligeledes kan ske efterfølgende.

D. Den korrekte tilbagebetalingsperiode som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9 (det andet, det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål)

1. Det andet spørgsmål (relevant tilbagebetalingsperiode)

107. På baggrund af bemærkningerne vedrørende det første spørgsmål påhviler det den forelæggende ret at afklare, om fakturaerne i 2012 opfyldte kravene, eller om de var så fejlbehæftede, at de ikke kan betegnes som fakturaer som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a). Fastlæggelsen af den korrekte tilbagebetalingsperiode som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9 afhænger heraf.

108. Såfremt sagsøgeren for første gang var i besiddelse af fakturaer i ovennævnte forstand (jf. punkt 93) i 2015, er det uden betydning, at ydelsen allerede blev udført i 2012. Dette følger allerede af samspillet mellem momsdirektivets artikel 167 og artikel 178, litra a), og bekræftes udtrykkeligt i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9. I denne bestemmelse er der tale om

erhvervelse af varer (dvs. om en leverance), »der er blevet faktureret inden for tilbagebetalingsperioden«. I den foreliggende sag skete det i 2015.

109. Såfremt sagsøgeren allerede var i besiddelse af fakturaer i ovennævnte forstand (jf. punkt 93) i 2012, var den korrekte tilbagebetalingsperiode året 2012, hvor den første tilbagebetalingsanmodning også blev indgivet. Denne anmodning blev afvist i henhold til artikel 23 i direktiv 2008/9, og idet sagsøgeren (henholdsvis dennes retlige forgænger) ikke anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse, er den blevet endelig. Selv hvis dette afslag var i strid med EU-retten, skulle dette have været afklaret i sagen til prøvelse af denne afgørelse. Derfor er det af Kommissionen rejste spørgsmål om, hvorvidt skattemyndigheden har overholdt de øvrige procesregler i artikel 20 og 21 i direktiv 2008/9, ikke relevante.

2. *Det tredje spørgsmål (krediteringens virkning)*

110. En kreditering (annulation) af en faktura (efter fælles overenskomst eller ensidig) har ingen virkninger for denne endelige afgørelse eller en fradragsret, som allerede er indtrådt. Sidstnævnte følger allerede af den simple kendsgerning, at privatpersoners handlinger principielt ikke kan indskrænke andres eksisterende rettigheder med tilbagevirkende kraft og underminere offentligretlige frister (jf. punkt 98 ff. ovenfor).

111. Noget andet kan kun gøre sig gældende, såfremt der ikke foreligger en kreditering (annulation) af en faktura, fordi de fakturaer, der blev udstedt i 2015, skal anses for de første fakturaer.

3. *Det fjerde spørgsmål (faktura som betingelse for tilbagebetaling)*

112. Det er noget vanskeligere at forstå den forelæggende rets fjerde spørgsmål.

113. Såfremt meningen dermed er, at den nationale lovgivning alene knytter tilbagebetalingsperioden til afgiftens forfald i henhold til momsdirektivets artikel 167 (i reglen ydelsens udførelse, jf. artikel 63), er EU-retten til hinder herfor. Som allerede anført, kræver momsdirektivets artikel 178, litra a), desuden besiddelse af en faktura, hvoraf den momsbelastning, som skal neutraliseres ved fradraget af indgående moms, fremgår.

114. Såfremt der dermed menes, at tilbagebetalingsperioden efter national ret allerede blev fastlagt ved besiddelsen af de i 2012 udstedte fakturaer, og at disse fakturaer ikke opfyldte alle krav i momsdirektivets artikel 226, synes spørgsmålet at bero på en antagelse om, at en korrekt faktura, hvorved der indtræder en fradragsret af en vis størrelse, kun er en faktura, der indeholder alle de oplysninger, som er nævnt i momsdirektivets artikel 226.

115. Domstolens praksis vedrørende berigtigelse af fakturaer med tilbagevirkende kraft er imidlertid – som anført ovenfor (punkt 89 ff.) – til hinder for denne antagelse. Det er derfor tilstrækkeligt, når både kunden og skattemyndigheden på grundlag af fakturaen kan fastslå, for hvilke transaktioner en given leverandør har overvæltet momsen på den enkelte modtager og med hvilket beløb. Så snart kunden er i besiddelse af en sådan faktura, er fradragsretten også indtrådt med hensyn til størrelsen. Eventuelle fejlbehæftede formalia kan herefter berigtiges med tilbagevirkende kraft, hvis ikke skattemyndigheden under alle omstændigheder allerede har kendskab hertil (65).

VI. Forslag til afgørelse

116. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Tribunalul Bucureşti (ret i første instans i Bukarest, Rumænien) således:

»1) Momsdirektivet skal fortolkes således, at fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), allerede indtræder materielt, når afgiften forfalder (momsdirektivets artikel 167), og med hensyn til størrelsen først ved besiddelsen af en faktura [momsdirektivets artikel 178, litra a)]. Opfyldelsen af begge betingelser er afgørende for, i hvilken periode fradragsretten skal udøves. Den dertil krævede faktura skal ganske vist ikke nødvendigvis opfylde alle de formalia, der er nævnt i momsdirektivets artikel 226. Momsdirektivet hjemler dog ikke en fradragsret uden besiddelse af en faktura.

2) Den korrekte tilbagebetalingsperiode som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9 er den periode, hvori den afgiftspligtige kom i besiddelse af en sådan faktura. Den forelæggende ret skal afklare, hvornår dette var tilfældet for sagsøgerens vedkommende.

3) En kreditering (annulation) af en faktura (efter fælles overenskomst eller ensidig) har ingen virkninger for en fradragsret, som allerede er indtrådt, og den periode, hvori fradragsretten skal udøves.

4) EU-retten er til hinder for nationale ordninger, hvorefter tilbagebetalingsperioden som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/9 alene er knyttet til afgiftens forfald i henhold til momsdirektivets artikel 167. Et yderligere krav er besiddelse af en faktura, hvoraf momsbelastningen fremgår, idet denne faktura ikke behøver at opfylde alle de formalia, der er nævnt i momsdirektivets artikel 226.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006, EUT 2006, L 347, s. 1, i den affattelse, der var gældende for det omtvistede år (2015).

3 – Rådets direktiv af 12.2.2008, EUT 2008, L 44, s. 23, i den affattelse, der var gældende for det omtvistede år (2015).

4 – Det fremgår desværre ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse, hvori den manglende opfyldelse bestod, og hvilke fejl der var på fakturaerne.

5 – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 41), af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 27), og af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 19).

6 – Dom af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 19), og af 13.3.2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, præmis 40).

7 – Dom af 11.6.2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, præmis 51), og af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 35).

8 – Jf. i denne retning dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 34).

9 – Jf. i denne retning dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 36), af 11.6.2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, præmis 52), af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 36), jf. i denne retning allerede dom af 25.10.2012, Daimler (C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 41).

- 10 – Dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).
- 11 – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).
- 12 – Dom af 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 13 – Dom af 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, præmis 33 og 34), jf. også dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 39).
- 14 – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 46), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 79), dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 36), og af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 39).
- 15 – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 47), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80), af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 41), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58), af 30.9.2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39), af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63).
- 16 – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 48), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 81), dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 17 – Jf. dom af 10.4.2019, PSM "K" (C-214/18, EU:C:2019:301, præmis 40), af 18.5.2017, Latvijas Dzēlce?š (C-154/16, EU:C:2017:392, præmis 69), af 7.11.2013, Tulic? og Plavo?in (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34), og af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19).
- 18 – Jf. også generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 60).
- 19 – Domstolen taler i dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 43), om et fortolkningsprincip.
- 20 – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).
- 21 – Dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), og mit forslag til afgørelse Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).
- 22 – Jf. allerede mit forslag til afgørelse Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 ff.).
- 23 – Ligeledes generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-

533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

24 – Jf. dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 35).

25 – Dom af 15.11.2017, Geissel og Butin (C-374/16 og C-375/16, EU:C:2017:867, præmis 41), og af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 27), jf. også mit forslag til afgørelse Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punkt 30, 32 og 46).

26 – Dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

27 – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

28 – Dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 49 og 50).

29 – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 42 og 43).

30 – Dom af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 43), formentlig også dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 33 ff.).

31 – Dom af 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 – Jf. blot de mange indlæg i Tyskland i denne sammenhæng: T. Hartman, »Vorsteuerabzug ohne Rechnung?«, NWB 2019, 316; F. Huschens, »Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?«, UVR 2019, 45; C. Höink/C. Hudasch, »Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!«, BB 2019, 542; B. Heuermann, »Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?«, StBp 2019, 85; M. F. Schumann, »Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?«, DStR 2019, 1191; R. Weimann, »Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung«, AStW 2019, 285; P. Zaumseil, »Vorsteuerabzug ohne Rechnung«, UR 2019, 289.

33 – Dom af 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 44 »fremlægge objektive beviser for«, præmis 45 »beviser«, præmis 47 »bevis«, og præmis 48 »fremlægge beviser«).

34 – Helt korrekt i så henseende dom af 21.11.2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 45 – et skøn kan ikke erstatte sådanne beviser).

35 – Dette gjaldt f.eks. for dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), og af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

36 – Ligeledes også generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 58), jf. også mit forslag til afgørelse Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 65 ff.).

37 – Dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 37).

38 – Dette gælder f.eks. for dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), og dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297).

39 – Dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 47), jf. i denne retning dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 41 og 42 og den deri

nævnte retspraksis).

40 – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 47), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80), af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 41), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58), af 30.9.2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39), af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63).

41 – Dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58 og 59), jf. i denne retning ligeldes dom af 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siwicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43), dog med henvisning til ordningen for omvendt betalingspligt, og af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), også i et tilfælde med omvendt betalingspligt.

42 – Således med udtrykkelig præcisering i dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 39 ff.). Dommen af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 35 og 49) vedrørte ligeledes en faktura, hvoraf besiddelsen var uomtvistet, men hvori angivelserne til dels var upræcise. Dommen af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45), nævner også besiddelsen af en oprindelig faktura.

43 – Dom af 15.11.2017, Geissel og Butin (C-374/16 og C-375/16, EU:C:2017:867, præmis 40), og af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 38 og tilsvarende i præmis 29 (»besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 226«)). Tilsvarende også dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 42), og af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 47).

44 – Domstolen synes også at lægge dette til grund (dom af 30.9.2010, Uszodaépít?, C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 45), når den taler om, at momsdirektivets artikel 178 er til hinder for pålæggelsen af yderligere formaliteter. I så fald kan momsdirektivets artikel 178 selv jo ikke være en ren formalitet. Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 43), og af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 50) præciserer ligeledes, at de materielle og formelle betingelser for at gøre fradragsretten gældende, først er opfyldt efter besiddelsen af en faktura, hvoraf momsbyrden fremgår.

45 – Dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 43).

46 – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 40 ff.).

47 – Dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45), tilsvarende også dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 53 og 57).

48 – Jf. dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), og dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297).

- 49 – I dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 39), foretog Domstolen udtrykkeligt en afgrænsning i forhold til dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 38), idet den bemærkede, at der i sidstnævnte sag ikke forelå en faktura, mens der i Senatex-dommen forelå en faktura, som også blev betalt, inklusive moms. I dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34 ff.), var der ligeledes tale om berigtigelse af den oprindelige faktura.
- 50 – Udtrykkeligt bekræftet ved dom af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 47 og 51). Her fungerer fakturaen nemlig ikke som transportmiddel for momsbyrden (herom udførligt i punkt 61 ff. ovenfor), eftersom leverandøren ikke skal betale momsen og dermed heller ikke skal overvælte den.
- 51 – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 57).
- 52 – Dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45), Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), dom af 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, præmis 18, udleder ligeledes dette af Domstolens praksis.
- 53 – I denne retning også Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). Jf. dom af 12.3.2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604, præmis 23, af 22.1.2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, præmis 17; og af 20.10.2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593, præmis 19.
- 54 – Med hensyn til kriteriet »særskilt angivet moms« følger dette allerede af Domstolens afgørelser i Volkswagen-dommen og i Biosafe-dommen, hvori der forelå fakturaer, hvor angivelsen af momsen manglede for at momsfradraget kunne gøres gældende med det relevante beløb. Jf. dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 42 og 43), og af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 49 og 50).
- 55 – Dette gælder f.eks. for dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), og dom af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297).
- 56 – Jf. om momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og nr. 7), dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), jf. om samme direktivs artikel 226, nr. 1), dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), jf. om direktivets artikel 226, nr. 3), dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).
- 57 – Således udtrykkeligt dom af 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 55 – retten til tilbagebetaling fortsætter med at bestå, når den først er indtrådt, når der ikke foreligger svig eller misbrug).
- 58 – Menneskerettighedsdomstolen, dom af 22.1.2009, »Bulves« AD v. Bulgaria, (nr. 3991/03), præmis 53 ff.
- 59 – Jf. i denne retning dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 37), af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 47), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 34 og 35), af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 64), af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 17), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 45 ff.).
- 60 – I dom af 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 43 ff.) lagde Domstolen

således uden videre til grund, at muligheden for at iværksætte søgsmål mod en afgørelse inden for en rimelig frist, er tilstrækkelig. Således udtrykkeligt dom af 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 42 med yderligere henvisninger).

61 – Dom af 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, præmis 33 og 34), jf. også dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 39).

62 – Dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 45), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 32), og af 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 46).

63 – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 36), af 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 41), af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 46), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 33), af 21.6.2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, præmis 29), af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 48), af 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, præmis 16), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 44).

64 – Dom af 14.2.2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, præmis 33), af 8.5.2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 36), og af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45).

65 – Jf. denne retning udtrykkeligt dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 53 og 57).