



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

14. februar 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – trettende direktiv 86/560/EØF – regler for tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) – ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet – virksomhed, der ikke er etableret i Den Europæiske Union – forudgående og endelig afgørelse om afslag på tilbagebetaling af moms – forkert momsregistreringsnummer«

I sag C-562/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien) ved afgørelse af 15. september 2017, indgået til Domstolen den 25. september 2017, i sagen:

Nestrade SA

mod

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Jürimäe, og dommerne E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot,

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. november 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Nestrade SA ved procurador E. Codes Feijoo og abogada A. Iglesias Querol,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og F. Clotuche-Duvieusart, som befuldmægtigede,

* Processprog: spansk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT 1986, L 326, s. 40, herefter »trettende direktiv«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Nestrade SA, et erhvervsdrivende selskab, der er etableret i Schweiz, og på den anden side Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (det statslige skatte- og afgiftsforvaltningsorgan, Spanien) og Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager) vedrørende et delvist afslag på tilbagebetaling af merværdiafgift (moms) på grund af en endelig afgørelse forud for dette afslag.

Retsforskrifter

EU-retten

Trettende direktiv

- 3 Trettende direktivs artikel 2 bestemmer:

»1. Med forbehold af artikel 3 og 4 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den merværdiafgift, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i artikel 17, stk. 3, litra a) og b), i [Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1)] omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1, litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.

2. Medlemsstaterne kan gøre den i stk. 1 omhandlede tilbagebetaling betinget af, at tredjelande yder tilsvarende fordele med hensyn til omsætningsafgifter.

3. Medlemsstaterne kan kræve, at der udpeges en repræsentant over for skatte- og afgiftsmyndighederne.«

- 4 Trettende direktivs artikel 3, stk. 1, bestemmer:

»Den tilbagebetaling, der er omhandlet i artikel 2, stk. 1, sker efter ansøgning fra den afgiftspligtige person. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for ansøgningens indgivelse, herunder fristerne, den periode, som ansøgningen skal omfatte, den myndighed, der har kompetence til at modtage den, samt det mindste beløb, der kan begæres tilbagebetalt. De fastsætter ligeledes de nærmere bestemmelser for tilbagebetalingen, herunder fristerne. De pålægger ansøgeren de

forpligtelser, hvis opfyldelse er en nødvendig forudsætning for at kunne vurdere, om ansøgningen er berettiget, og for at kunne hindre svig, navnlig godtgørelse af, at han udøver en form for økonomisk aktivitet som omhandlet i artikel 4, stk. 1, i direktiv [77/388]. Ansøgeren skal afgive en skriftlig erklæring om, at han i det fastsatte tidsrum ikke har udført nogen transaktion, som ikke opfylder de i artikel 1, nr. 1), i nærværende direktiv fastsatte betingelser.«

Direktiv 2006/112/EF

- 5 Artikel 170 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 1) (herefter »direktiv 2006/112«), bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge artikel 1 i [trettende direktiv], artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i [Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på landets område, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23)] og artikel 171 i nærværende direktiv ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momsplichtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

- a) de i artikel 169 omhandlede transaktioner
- b) transaktioner, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden i henhold til artikel 194-197 og 199.«

- 6 Direktivets artikel 171 fastsætter følgende:

»1. Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momsplichtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv [2008/9].

2. Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv [trettende direktiv].

De i artikel 1 i [trettende direktiv] omhandlede afgiftspligtige personer, der i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momsplichtige varer, kun har foretaget leveringer af varer eller ydelser, for hvilke modtageren af disse transaktioner er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199, skal ligeledes ved anvendelsen af nævnte direktiv betragtes som afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i denne medlemsstat.

3. [Trettende direktiv] finder ikke anvendelse på:

- a) tilbagebetaling af fejlagtigt fakturerede momsbeløb efter medlemsstatens lovgivning
- b) fakturerede momsbeløb for levering af varer, som er eller kan være fritaget i henhold til artikel 138 eller artikel 146, stk. 1, litra b).«

Spansk ret

- 7 Artikel 119a i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift) af 28. december 1992, der har overskriften »Særordning for tilbagebetaling til visse handels- og erhvervsdrivende, der ikke er etableret på det område, hvor [momsen] finder anvendelse inden for Fællesskabet eller på De Kanariske Øer, Ceuta eller Melilla«, bestemmer i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»Handels- og erhvervsdrivende, der ikke er etableret på det område, hvor [momsen] finder anvendelse inden for Fællesskabet eller på De Kanariske Øer, Ceuta eller Melilla, kan anmode om tilbagebetaling af [moms] opkrævet ved køb eller indførsel af varer eller ved levering af tjenesteydelser på dette område, når de i denne lovs artikel 119 nævnte betingelser og begrænsninger er opfyldt, medmindre de nedenfor anførte særlige bestemmelser finder anvendelse, og i overensstemmelse med den procedure, der ved bekendtgørelse er fastsat herfor:

[...]«

- 8 Artikel 31 i Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (kongeligt dekret nr. 1624/1992 om vedtagelse af bekendtgørelsen om merværdiafgift) af 29. december 1992, der har overskriften »Tilbagebetaling til visse handels- og erhvervsdrivende, der ikke er etableret på det område, hvor [momsen] finder anvendelse, men er etableret inden for Fællesskabet eller på De Kanariske Øer, Ceuta eller Melilla«, bestemmer i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»[...]

7. [...]

Når der er tvivl om gyldigheden eller rigtigheden af de oplysninger, der er indeholdt i en anmodning om tilbagebetaling eller i en elektronisk kopi af de fakturaer eller dokumenter, som anmodningen henviser til, kan det organ, der har kompetence til at behandle anmodningen, i medfør af den procedure til indhentelse af supplerende eller efterfølgende oplysninger, der er henvist til i artikel 119, stk. 7, i lov nr. 37/1992, om fornødent kræve, at ansøgeren fremlægger originalerne af de pågældende dokumenter. Disse originaler skal være til rådighed for skatte- og afgiftsforvaltningen i hele perioden indtil afgiftens forældelse.

Anmodninger om supplerende eller efterfølgende oplysninger skal besvares af adressaten inden for en frist på en måned efter anmodningens modtagelse.

8. Afgørelsen af anmodningen om tilbagebetaling skal træffes og meddeles ansøgeren inden for fire måneder efter den dato, hvor det organ, som har kompetence til at træffe afgørelsen, modtog anmodningen.

Når en anmodning om supplerende eller efterfølgende oplysninger er nødvendig, skal afgørelsen dog træffes og meddeles ansøgeren inden for en frist på to måneder fra datoen for modtagelsen af de efterspurgte oplysninger eller, hvis adressaten ikke besvarer en sådan anmodning, fra den dato, der ligger en måned efter det tidspunkt, hvor anmodningen blev foretaget. I sådanne sager skal tilbagebetalingsproceduren have en mindste varighed på seks måneder regnet fra modtagelsen af anmodningen hos det organ, som har kompetence til at træffe afgørelse herom.

Når en anmodning om supplerende eller efterfølgende oplysninger er nødvendig, er den seneste frist for at afgøre anmodningen om tilbagebetaling under alle omstændigheder otte måneder regnet fra modtagelsen heraf, og såfremt ansøgeren efter udløbet af de i dette stk. nævnte frister ikke har modtaget en udtrykkelig meddelelse om afgørelsen, skal anmodningen anses for afslået.

[...]

10. Et helt eller delvist afslag på en indgiven anmodning kan påklages af ansøgeren i medfør af bestemmelserne i afsnit V i [Ley 58/2003 General Tributaria (den almindelige lov om skatter og afgifter) nr. 58/2003 af 17. december 2003].

[...]«

9 Artikel 31 i det nævnte kongelige dekret nr. 1624/1992 bestemmer:

»[...]

3. De originale fakturaer og øvrig dokumentation for retten til tilbagebetaling skal være til rådighed for skatte- og afgiftsmyndigheden i hele perioden indtil afgiftens forældelse.

[...]

5. Anmodninger om tilbagebetaling som omhandlet i denne artikel behandles og afgøres i overensstemmelse med bestemmelserne i denne bekendtgørelses artikel 31, stk. 6-11.«

10 Artikel 139 i den almindelige lov om skatter og afgifter, der har overskriften »Afslutning af den begrænsede kontrolprocedure«, har følgende ordlyd:

»1. Den begrænsede kontrolprocedure afsluttes på en af følgende måder:

- a) ved udtrykkelig afgørelse truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden med det indhold, der er henvist til i det følgende stykke
- b) ved bortfald af sagen når fristen fastsat i denne lovs artikel 104 er udløbet, uden at der er meddelt en udtrykkelig afgørelse, dog med forbehold for skatte- og afgiftsmyndighedens ret til at genoptage sagen, inden forældelsesfristen udløber.

[...]

2. Den administrative afgørelse, der afslutter den begrænsede kontrolprocedure, skal mindst have følgende indhold:

- a) afgiftsforpligtelsen eller elementer heraf og den periode, som kontrollen vedrører
- b) en beskrivelse af de konkrete sagsbehandlingskridt, der er taget
- c) en redegørelse for de faktiske omstændigheder og det retlige grundlag for afgørelsen
- d) en foreløbig bedømmelse [...]«

11 Artikel 219 i den almindelige lov om skatter og afgifter, der har overskriften »Tilbagekaldelse af afgørelser om pålæggelse af afgifter og sanktioner«, bestemmer:

»1. En afgiftsmyndighed kan tilbagekalde sine afgørelser til fordel for den berørte part, når de må anses for åbenbart lovstridige, når opståede omstændigheder, der indvirker på en bestemt retsstilling, påviser, at den pågældende afgørelse savner grundlag, eller når de berørte parter har været frataget adgangen til at forsvare sig under sagens behandling.

En sådan tilbagekaldelse kan under ingen omstændigheder udgøre en dispensation eller undtagelse, der ikke er tilladt i skatte- og afgiftslovgivningen, og ej heller stride mod lighedsprincippet, den almene interesse eller retsordenen.

2. Tilbagekaldelse er kun mulig, så længe forældelsesfristen ikke er udløbet.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 12 Nestrade, der har hjemsted og er skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, driver momspligtig virksomhed i Spanien.
- 13 Den 21. september 2010 indgav Nestrade, i henhold til proceduren for tilbagebetaling af indgående moms erlagt som spansk moms af en virksomhed, der ikke er etableret i Den Europæiske Union, en anmodning til AEAT om tilbagebetaling af indgående moms i anledning af vareleveringer fra virksomhedens leverandør »Hero España SA« (herefter »Hero«) i løbet af det tredje og fjerde kvartal af 2009. Nestrade anmodede også om tilbagebetaling af alle de andre momsbeløb, selskabet havde betalt for regnskabsårene 2008-2010 i anledning af vareleveringer fra Hero.
- 14 For samtlige regnskabsår anmodede AEAT Nestrade om at tilvejebringe de fakturaer, der svarede til vareleveringerne fra Hero (herefter »de korrekte fakturaer«), idet de fakturaer, der oprindeligt blev fremlagt, havde Nestrades hollandske momsregistreringsnummer, mens det schweiziske momsregistreringsnummer skulle have været angivet.
- 15 Den 23. november 2010 opfordrede AEAT således Nestrade til inden for en frist på ti hverdage regnet fra anmodningens meddelelse den 13. december 2010 at fremlægge de korrekte fakturaer udstedt af Hero for tredje og fjerde kvartal af 2009. Nestrade reagerede ikke på denne anmodning inden for den fastsatte frist.
- 16 Den 10. januar 2011 udstedte Hero berigtigede fakturaer for tredje og fjerde kvartal af 2009.
- 17 Den 5. april 2011 traf AEAT en afgørelse om afslag på tilbagebetaling af de 114 662,59 EUR, der krævedes tilbagebetalt for det tredje og fjerde kvartal af 2009 med den begrundelse, at det ikke var i stand til at fastslå, om anmodningen var berettiget.
- 18 Denne afgørelse, som er ubestridt af Nestrade, blev endelig den 14. maj 2011.
- 19 Den 5. august 2011 anmodede Nestrade på ny AEAT om tilbagebetaling af indgående moms for skatteårene 2008 til 2010 og anmodede desuden også om tilbagebetaling af indgående moms for perioden mellem januar og marts 2011. Ved denne lejlighed fremlagde Nestrade berigtigede fakturaer og annullerede de fakturaer, der oprindeligt var blevet udstedt af Hero for hvert af de pågældende år, herunder for det tredje og fjerde kvartal af regnskabsåret 2009.
- 20 Ved afgørelse af 12. december 2011 traf AEAT for det første afgørelse om tilbagebetaling af den indgående moms for skatteårene 2008 og 2010 såvel som for det første og andet kvartal af regnskabsåret 2009, i alt 542 094,25 EUR. AEAT var af den opfattelse, at Nestrade havde svaret på dets anmodninger og fremlagt de berigtigede fakturaer, der var anmodet om. AEAT indrømmede denne tilbagebetaling efter at have kontrolleret, at alle betingelserne herfor var opfyldt. For det andet traf AEAT afgørelse om afslag på tilbagebetaling af den moms, der vedrørte to fakturaer udstedt af Hero for tredje og fjerde kvartal af skatteåret 2009. Dette afslag blev begrundet med, at der var givet afslag på sidstnævnte tilbagebetaling ved afgørelse af 5. april 2011, som var blevet endelig den 14. maj 2011.

- 21 Den 8. marts 2012 bekræftede AEAT denne afgørelse af 12. december 2011.
- 22 Nestrade indgav en klage over AEAT's afgørelser af 12. december 2011 og 8. marts 2012. Denne klage blev afslået ved afgørelse af 22. januar 2015 truffet af Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager). Hovedbegrundelsen for afslaget var, at der forelå en endelig administrativ afgørelse.
- 23 Nestrade iværksatte et søgsmål ved den forelæggende ret mod AEAT's afgørelser af 12. december 2011 og 8. marts 2012 og mod afgørelsen af 22. januar 2015 truffet af Tribunal Económico-Administrativo Central (centralt ankenævn i skatteretlige sager).
- 24 Den forelæggende ret finder, at der er en vis uoverensstemmelse mellem dels nødvendigheden af overholdelsen af retssikkerhedsprincippet i tilknytning til en endelig administrativ afgørelse, som afgørelsen af 5. april 2011, dels nødvendigheden af en ensartet anvendelse af EU-retten, som bl.a. bestemmelserne i direktiv 2006/112 vedrørende retten til at fradrage moms.
- 25 På denne baggrund har den forelæggende ret bemærket, at Domstolen i dom af 8. maj 2013, *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297), har fastslået, at tilbagebetaling af indgående moms kan nægtes, hvis de berigtigede fakturaer fremlægges for afgiftsmyndigheden, efter at den har truffet afgørelse om afslag på tilbagebetaling af moms. Den forelæggende ret ønsker ikke desto mindre oplyst, om denne retspraksis skal anvendes i en situation som den i hovedsagen omhandlede, som er karakteriseret ved, at Nestrade ikke har udvist forsømmelse eller manglende samarbejde med AEAT, og ved en tilsidesættelse af retten til forsvar for førstnævnte.
- 26 Under disse omstændigheder har Audiencia Nacional (domstol i visse straffe-, forvaltnings- og arbejdsretlige sager, Spanien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Kan retspraksis i [dom af 8. maj 2013, *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297),] præciseres således, at tilbagebetaling af moms efter anmodning fra en virksomhed, der ikke er hjemmehørende i EU, er tilladt, selv om den nationale afgiftsmyndighed allerede har givet afslag på tilbagebetaling, på det grundlag at virksomheden har undladt at besvare en anmodning om oplysninger vedrørende dens skatteidentifikationsnummer, når det tages i betragtning, at myndigheden på det relevante tidspunkt allerede var i besiddelse af denne oplysning, eftersom den var blevet fremlagt af virksomheden som svar på andre anmodninger?

Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende:

- 2) Betyder en anvendelse med tilbagevirkende kraft af retspraksis i [dom af 15. september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691)], at en administrativ afgørelse om afslag på tilbagebetaling af den omhandlede moms skal annulleres, når det tages i betragtning, at nævnte afgørelse udelukkende opretholder en tidligere endelig administrativ afgørelse om afslag på tilbagebetaling af moms, der blev vedtaget af AEAT i henhold til en anden procedure end den, der ved lov er fastsat for en sådan situation, og hvorved rettighederne for ansøgeren om tilbagebetaling desuden begrænses, idet denne fratages adgangen til at forsvare sig?»

Om de præjudicielle spørgsmål

- 27 Indledningsvis skal det for det første bemærkes, at den forelæggende ret i sin afgørelse henviser til bestemmelserne i direktiv 2006/112 vedrørende retten til at fradrage moms og den praksis fra Domstolen, der vedrører denne.

- 28 Den omstændighed, at en national ret rent formelt har udformet sin anmodning om præjudiciel afgørelse under henvisning til bestemte EU-retlige bestemmelser, er dog ikke til hinder for, at Domstolen oplyser denne ret om alle de fortolkningsmomenter, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den nationale ret, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål. Det tilkommer herved Domstolen ud fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, og navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (dom af 29.9.2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Som den spanske regering og Europa-Kommissionen har bemærket, vedrører hovedsagen en anmodning om tilbagebetaling af moms indgivet af en virksomhed, der er etableret i et tredjeland, nemlig Schweiz. Bestemmelserne vedrørende tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på EU's område, er reguleret i trettende direktiv, som det fremgår af dets artikel 2, stk. 1. Domstolen har i den forbindelse fastslået, at bestemmelserne i trettende direktiv, og herunder i særdeleshed artikel 2, stk. 1, skal anses for at være *lex specialis* i forhold til momsdirektivets artikel 170 og 171 i direktiv 2006/112 (dom af 15.7.2010, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, C-582/08, EU:C:2010:429, præmis 35).
- 30 De forelagte spørgsmål skal følgelig undersøges i lyset af bestemmelserne i trettende direktiv.
- 31 For det andet skal det understreges, at hovedsagen ikke vedrører den tidsmæssige virkning af berigtigelsen af en faktura, som er et spørgsmål, Domstolen allerede har truffet afgørelse om hvad angår retten til at fradrage moms i dom af 15. september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Derimod vedrører den medlemsstaternes mulighed for tidsmæssigt at begrænse muligheden for at berigtige fejlbehæftede fakturaer med henblik på udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms. Den forelæggende ret har forklaret, at en sådan berigtigelse i henhold til spansk lovgivning ikke længere kan have virkning efter, at administrationens afgørelse om afslag på tilbagebetaling er blevet endelig.
- 32 I betragtning af det ovenstående skal det bemærkes, at den forelæggende ret med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om bestemmelserne i trettende direktiv skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat tidsmæssigt begrænser muligheden for at berigtige fejlbehæftede fakturaer, eksempelvis ved berigtigelse af det momsregistreringsnummer, der oprindeligt blev opført på fakturaen, med henblik på udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms.
- 33 Domstolen har fastslået, at bestemmelserne i sjette direktiv skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken afgiftspligtige personer, der er i besiddelse af ufuldstændige fakturaer, kan nægtes retten til fradrag for moms, selv om disse fakturaer, efter at en sådan afgørelse om nægtelse er blevet truffet, suppleres ved fremlæggelse af oplysninger, som har til formål at bevise de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse, deres art og beløbet herfor (jf. i denne retning dom af 8.5.2013, *Petroma Transports m.fl.*, C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 36). Det skal dog præciseres, at sjette direktiv 77/388 heller ikke forbød medlemsstaterne at acceptere berigtigelsen af en mangelfuld faktura, efter at afgiftsmyndigheden havde vedtaget en afgørelse om afslag på retten til fradrag eller retten til tilbagebetaling af moms.
- 34 Dette finder ligeledes anvendelse hvad angår trettende direktiv. Det fremgår nemlig af direktivets artikel 3, stk. 1, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere betingelser for ansøgningen om tilbagebetaling af moms, herunder fristerne, og de pålægger de forpligtelser, hvis opfyldelse er en nødvendig forudsætning for at kunne vurdere, om ansøgningen er berettiget.
- 35 Da det således ikke er reguleret i trettende direktiv, skal indførelsen af foranstaltninger, der fastsætter en frist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at berigtige de fejlbehæftede eller mangelfulde fakturaer med henblik på udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms, reguleres i national ret, forudsat dels at denne procedure finder anvendelse uden forskel på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet, der er baseret på national ret, og de

rettigheder, der er baseret på fællesskabsretten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke kan gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve den nævnte ret (effektivitetsprincippet) (jf. analogt dom af 8.5.2008, *Ecotrade*, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 46, og af 26.4.2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

- 36 I denne forbindelse skal det bemærkes, at det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om nationale foranstaltninger er forenelige med EU-retten, om end Domstolen kan forsyne denne ret med relevant vejledning med henblik på at afgøre den tvist, der er indbragt for den (dom af 28.7.2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 36).
- 37 Hvad for det første angår ækvivalensprincippet skal det bemærkes, at det følger af dette princip, at personer, som påberåber sig rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, ikke skal stilles ringere end personer, som udelukkende henholder sig til rettigheder i henhold til national ret (dom af 7.3.2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, præmis 39).
- 38 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om AEAT har tilsidesat ækvivalensprincippet, i det omfang sidstnævnte ikke har annulleret sin afgørelse af 5. april 2011 på grundlag af artikel 219 i den almindelige lov om skatter og afgifter. I den forbindelse skal det bemærkes, at ingen af de for Domstolen fremlagte sagsakter gør det muligt at fastslå, at denne artikel anvendes forskelligt afhængigt af, om den pågældende ret er tillagt ved EU-retten eller national lovgivning.
- 39 Desuden er ækvivalensprincippet, i modsætning til, hvad Nestrade har gjort gældende under retsmødet, heller ikke blevet tilsidesat derved, at AEAT har behandlet dels anmodningerne om tilbagebetaling af indgående moms for regnskabsårene 2008 og 2010 såvel som for første og andet kvartal af regnskabsåret 2009, dels anmodningen om tilbagebetaling af moms for tredje og fjerde kvartal af regnskabsåret 2009 forskelligt. En sådan forskelsbehandling viser, selv hvis den blev bevist, ikke på nogen måde, at rettigheder, der er tillagt i henhold til EU-retten, forskelsbehandles i forhold til rettigheder, der udelukkende har national karakter.
- 40 Hvad for det andet angår effektivitetsprincippet fremgår det af Domstolens praksis, at spørgsmålet om, hvorvidt en national processuel regel gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges borgerne i henhold til EU-retten, skal bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure for de forskellige nationale instanser, herunder procedurens forløb og særlige kendetegn. Efter disse betragtninger skal der i givet fald tages hensyn til de principper, der ligger til grund for den nationale retsplejeordning, såsom beskyttelsen af retten til forsvar, retssikkerhedsprincippet og princippet om en hensigtsmæssig sagsbehandling (dom af 7.3.2018, *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Domstolen har allerede fastslået, at muligheden for at indgive en ansøgning om tilbagebetaling af overskydende moms uden fastsættelse af nogen form for frist ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, som kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke i al evighed kan anfægtes (dom af 21.6.2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, præmis 29). Domstolen har anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den afgiftspligtige og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten, selv om udløbet af disse frister i sagens natur medfører en hel eller delvis afvisning af sagen (dom af 14.6.2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 I det foreliggende tilfælde opfordrede AEAT den 23. november 2010 Nestrade til at fremlægge de korrekte fakturaer inden for en frist på ti hverdage regnet fra anmodningens meddelelse den 13. december 2010.

- 43 Det skal bemærkes, at det ikke fremgår af den forelæggende rets afgørelse, at Nestrade gjorde AEAT opmærksom på, at selskabet ikke var i besiddelse af de korrekte fakturaer på datoen for anmodningen fra denne myndighed. Derudover fremgår det af denne afgørelse, at Nestrade ikke fremlagde disse fakturaer for AEAT i løbet af de næsten tre måneder, der gik mellem den dato, hvor selskabet havde fået dem, og den dato, hvor afgørelsen om afslag på tilbagebetaling af moms blev vedtaget. Nestrade bestred heller ikke den sidstnævnte afgørelse, inden den blev endelig, selv om selskabet ifølge den forelæggende ret kunne have iværksat et søgsmål mod denne afgørelse inden for en rimelig frist.
- 44 Under disse omstændigheder skal det, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, bemærkes, at det i praksis ikke var umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for Nestrade at udøve sin ret til tilbagebetaling af moms.
- 45 I denne forbindelse skal det bemærkes, at hvis skattemyndigheden er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person er momsbetalingspligtig, kan den ikke anvende en lovgivning, der indfører supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (jf. i denne retning dom af 30.9.2010, *Uszodaépitő*, C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 40).
- 46 Det samme ræsonnement finder anvendelse hvad angår retten til tilbagebetaling af moms. Hvad angår hovedsagen fremgår det dog, som Kommissionen har gjort gældende, at AEAT ikke rådede over de nødvendige oplysninger til at bedømme den i hovedsagen omhandlede ret til tilbagebetaling på grundlag af de oplysninger, der blev fremlagt af Nestrade i forbindelse med andre anmodninger om tilbagebetaling vedrørende den samme leverandør, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.
- 47 I betragtning af det ovenstående skal de forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i trettende direktiv skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat tidsmæssigt begrænser muligheden for at berigtige fejlbehæftede fakturaer, eksempelvis ved at berigtige det momsregistreringsnummer, der oprindeligt blev opført på fakturaen, med henblik på udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms, for så vidt som ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet overholdes, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

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

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

Bestemmelserne i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en medlemsstat tidsmæssigt begrænser muligheden for at berigtige fejlbehæftede fakturaer, eksempelvis ved berigtigelse af det momsregistreringsnummer, der oprindeligt blev opført på fakturaen, med henblik på udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms, for så vidt som ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet overholdes, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter