



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

21. september 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – ottende direktiv 79/1072/EØF – direktiv 2006/112/EF – afgiftspligtig person med bopæl i en anden medlemsstat – tilbagebetaling af moms på indførte varer – betingelser – objektive forhold, der bestyrker den afgiftspligtige persons hensigt om at anvende de indførte varer inden for rammerne af dennes økonomiske virksomhed – alvorlig risiko for, at den transaktion, som begrundede indførslen, ikke gennemføres«

I sag C-441/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol, Rumænien) ved afgørelse af 22. juni 2016, indgået til Domstolen den 8. august 2016, i sagen

SMS group GmbH

mod

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Berger (refererende dommer), og dommerne E. Levits og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- SMS group GmbH ved avocat E. Băncilă,
- den rumænske regering ved R.-H. Radu, C.-M. Florescu og R.-M. Mangu, som befuldmægtigede,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato, G. Galluzzo,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og L. Radu Bouyon, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

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

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2-6 i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT 1979, L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), og af artikel 17, stk. 2 og stk. 3, litra a), 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, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem SMS group GmbH og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest, Rumænien) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), som SMS group betalte i Rumænien i 2009.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Hovedsagen vedrører et krav om tilbagebetaling af moms, der blev indgivet den 23. december 2009 efter en vareindførsel, der fandt sted den 14. september 2009. I den foreliggende sag er det derfor ottende direktiv og Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), der finder anvendelse ratione temporis.

Ottende direktiv

- 4 Ottende direktivs artikel 1 fastsætter:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver [...] afgiftspligtig, som i den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet [...] og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land, med undtagelse af:

a) transportydelser [...]

b) tjenesteydelser i tilfælde, hvor afgiften kun påhviler aftageren [...]

- 5 Dette direktivs artikel 2 bestemmer:

»Hver enkelt medlemsstat tilbagebetaler på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den [moms], som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden

afgiftspligtig, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved de i [sjette direktivs] artikel 17, stk. 3, litra a) og b), omhandlede transaktioner [...]«

6 Det nævnte direktivs artikel 3 er affattet således:

»For at modtage tilbagebetaling skal enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet:

- a) til den [...] kompetente myndighed indgive en ansøgning [...]
- b) med en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, bekræfte, at han er [moms]pligtig i denne stat [...]
- c) skriftligt erklære, at han hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet, i løbet af den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode
- d) forpligte sig til at tilbagebetale ethvert beløb, som han uretmæssigt har oppebåret.«

7 Samme direktivs artikel 4 bestemmer:

»Enhver i artikel 2 omhandlet afgiftspligtig person, som i indlandet hverken har leveret goder eller præsteret tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i landet, bortset fra sådanne, som er omhandlet i artikel 1, litra a) og b), skal for at opnå tilbagebetaling:

- a) opfylde de i artikel 3, litra a), b) og d), omhandlede forpligtelser
- b) skriftligt erklære, at han i den i artikel 7, stk. 1, første afsnit, første og andet punktum, omhandlede periode hverken har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, at de må betragtes som foregået i indlandet, bortset fra de i artikel 1, litra a) og b), nævnte ydelser.«

8 Ottende direktivs artikel 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved anvendelse af nærværende direktiv fastsættes retten til tilbagebetaling af afgiften i overensstemmelse med artikel 17 i [sjette direktiv], således som denne anvendes i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen.«

9 Dette direktivs artikel 6 er affattet således:

»Medlemsstaterne kan ud over de i artikel 3 og 4 omhandlede forpligtelser ikke pålægge de i artikel 2 omhandlede afgiftspligtige personer andre forpligtelser, end at de i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget.«

10 Det nævnte direktivs artikel 7, stk. 1, fastsætter:

»Den i artikel 3 og 4 omhandlede ansøgning om tilbagebetaling skal vedrøre køb af goder eller tjenesteydelser, der er faktureret inden for en periode på mindst tre måneder og højst et kalenderår, eller import, der har fundet sted i samme periode. [...]«

Momsdirektivet

- 11 Momsdirektivet ophævede og erstattede pr. 1. januar 2007 sjette direktiv. Det fremgår af første og tredje betragtning til momsdirektivet, at en omarbejdning af sjette direktiv var nødvendig med henblik på at præsentere samtlige gældende bestemmelser på en klar og rationel måde i en omarbejdet struktur og ordlyd uden i princippet at indføre materielle ændringer.
- 12 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:
- »Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.
- Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. [...]«
- 13 Dette direktivs artikel 70 er affattet således:
- »Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres.«
- 14 Det nævnte direktivs artikel 146, stk. 1, fastsætter:
- »Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:
- a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet
- [...]«
- 15 Samme direktivs artikel 167, hvis affattelse er identisk med affattelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, bestemmer:
- »Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 16 Momsdirektivets artikel 168, hvis indhold i det væsentlige er identisk med indholdet af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastsætter:
- »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
- [...]
- e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«
- 17 Indholdet af momsdirektivets artikel 169 er i det væsentlige identisk med indholdet af sjette direktivs artikel 17, stk. 3. Førstnævnte artikel bestemmer:
- »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

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til [...] artikel 146 [...]

[...]«

18 Momsdirektivets artikel 170 er affattet således:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge [ottende direktiv] artikel 1 [...] 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

[...]«

19 Momsdirektivets artikel 171, stk. 1, bestemmer:

»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 [ottende direktiv].

[...]«

Rumænsk ret

20 Artikel 147b i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skat) med overskriften »Tilbagebetaling af afgift til afgiftspligtige, der ikke er momsregistreret i Rumænien« fastsætter:

»1) På de i loven fastlagte betingelser:

a) kan en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, som ikke er registreret og ikke har pligt til momsregistrering i Rumænien, anmode om tilbagebetaling af den betalte merværdiafgift [...]

[...]«

21 Punkt 49 i Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsbeslutning nr. 44/2004 om godkendelse af betingelserne for anvendelse af lov om skat) bestemmer:

»[...]

3) Den afgiftspligtige person [...] er en afgiftspligtig person, som ikke er registreret og ikke har pligt til momsregistrering i Rumænien, [...] ikke er etableret og ikke har et fast forretningssted i Rumænien, hvorfra der udøves økonomisk virksomhed, og som i samme periode ikke har leveret goder eller tjenesteydelser i Rumænien [...]

4) Der kan ske tilbagebetaling af afgiften [...] til afgiftspligtige personer som omhandlet i stk. 3, hvis de goder og tjenesteydelser, som er [...] indført til Rumænien, og som der er blevet betalt afgift af, er blevet anvendt af den afgiftspligtige person til:

- a) transaktioner i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige person, såfremt disse transaktioner var blevet gennemført i Rumænien, ville have kunnet fradrage afgiften for [...]

[...]

5) For at opfylde betingelserne for tilbagebetaling skal afgiftspligtige personer som omhandlet i stk. 3 overholde følgende forpligtelser:

[...]

- c) bekræfte ved en skriftlig erklæring, at man i perioden, for hvilken der anmodes om tilbagebetaling, ikke har leveret goder eller tjenesteydelser, som er leveret eller anses for at være leveret i Rumænien [...]

[...]

6) De kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder kan ikke pålægge afgiftspligtige personer, som anmoder om tilbagebetaling [...], andre forpligtelser end dem, der er fastsat i stk. 5. I særlige tilfælde kan de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder anmode den afgiftspligtige person om at fremlægge supplerende oplysninger, som er nødvendige til vurdering af, hvorvidt en anmodning om tilbagebetaling er berettiget.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

22 SMS group er et i Tyskland etableret selskab, der sælger og monterer stålforarbejdningsanlæg. Den 7. februar 2008 indgik SMS Meer, der siden er blevet overtaget af SMS group, i egenskab af sælger, en aftale betegnet »aftale nr. 27« med Zimekon Handels GmbH (Østrig) (herefter »køberen«) vedrørende konstruktion og levering af et system til svejsning af rør med henblik på fremstilling af stålrør og -profiler med langsgående elektrosvejsning (herefter »RSA«). Modtageren af RSA var selskabet OOO Zimekon Ukraine.

23 Ifølge den i aftale nr. 27 fastsatte betalingsplan skulle køberen senest marts 2008 betale et forskud på 2 mio. EUR for den første fase af arbejderne vedrørende fremstillingen af RSA, derefter et beløb på 800 000 EUR senest den 15. april 2008, yderligere 1 mio. EUR senest den 15. maj 2008 og endelig et beløb på 1 mio. EUR senest den 15. juni 2008. Leveringen til aftageren skulle foregå mellem den 1. juni 2009 og den 30. september 2009, forudsat at betalingerne ifølge aftalen var foretaget inden for de fastsatte frister.

24 Selv om køberen blot havde betalt forskuddet på 2 mio. EUR, indgik SMS Meer den 26. juni 2008 en underleverandøraftale med Asmas AES med hjemsted i Tyrkiet, hvis genstand var levering af udstyr, som SMS Meer havde brug for med henblik på at fremstille RSA (herefter »de omhandlede varer«). Den 5. november 2008 blev opfyldelsen af aftale nr. 27 på køberens anmodning udsat indtil den 1. september 2009, idet køberen var i økonomiske vanskeligheder. SMS Meer anmodede køberen om at foretage de resterende betalinger, idet selskabet præciserede, at arbejdet først ville blive genoptaget, når de skyldige beløb var blevet betalt.

- 25 Den 14. september 2009 indførte SMS Meer de omhandlede varer fra Tyrkiet til Rumænien og betalte moms heraf med et beløb på 1 487 739 rumænske lei (RON) (ca. 327 500 EUR). Efter indførslen blev varerne oplagret i Rumænien.
- 26 Da køberen ikke betalte de resterende rater, blev opfyldelsen af aftale nr. 27 ikke genoptaget efterfølgende. Ifølge SMS group har de omhandlede varer ikke kunnet anvendes til andre projekter, og selskabet har til hensigt at lade dem ophugge som skrot.
- 27 Den 23. december 2009 anmodede SMS Meer skatte- og afgiftsmyndigheden om tilbagebetaling af den moms, der var betalt til den rumænske stat i anledning af de omhandlede varers indførsel. I sin besvarelse af en anmodning fra skatte- og afgiftsmyndigheden om yderligere oplysninger gjorde SMS Meer gældende, at selskabet i tilfælde af manglende opfyldelse af aftale nr. 27 havde til hensigt at udføre disse varer. Selskabet fremlagde imidlertid ingen konkrete oplysninger om bestemmelsesstedet eller datoen for udførslen.
- 28 Skattemyndigheden afviste imidlertid at tilbagebetale momsen med henvisning til, at SMS Meer ikke havde fremlagt dokumentation for de omhandlede varers efterfølgende omsætning og deres endelige modtager. Den administrative instans for behandling af klager i skatte- og afgiftssager imødekom ikke den af SMS Meer indgivne klage over afslaget på tilbagebetaling, og Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien) gav ved en første dom af 30. maj 2012 ikke SMS Meer medhold i selskabets søgsmål om annullation af disse to afgørelser fra skatte- og afgiftsmyndighederne.
- 29 Denne første dom blev imidlertid ophævet af Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstolen, Rumænien), der hjemviste sagen til Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest) til fornyet afgørelse. Ved dom af 9. juli 2014 traf sidstnævnte på ny afgørelse om ikke at tage SMS Meers påstand til følge, idet skatte- og afgiftsmyndighederne, ifølge denne retsinstans, med føje havde krævet, at SMS Meer fremlagde bevis for de omhandlede varers efterfølgende omsætning. SMS Meer var således forpligtet til i henhold til artikel 147b, stk. 1, litra a), i lov nr. 571/2003 at føre bevis for anvendelsen af de til Rumænien indførte varer, idet den faktiske anvendelse heraf var relevant for den gældende skatteordning.
- 30 SMS Meer har iværksat kassationsanke til prøvelse af dommen af 9. juli 2014, idet selskabet har gjort gældende, at indgåelsen af aftale nr. 27 med køberen og den delvise opfyldelse heraf var en afgiftspligtig transaktion. I øvrigt blev aftale nr. 27 også opfyldt imod betaling af et forskud på 2 mio. EUR af den samlede aftalte pris og ved hjælp af indgåelsen af en underleverandøraftale samt indkøb fra en leverandør i Tyrkiet af en del af de komponenter, som var nødvendige for at fremstille RSA. SMS Meer har således ført bevis for en direkte tilknytning mellem indførslen af de omhandlede varer og vedkommendes afgiftspligtige transaktioner. Retten til tilbagebetaling af momsen kan ifølge SMS Meer ikke betinges af bevis for den efterfølgende omsætning af varerne efter indførslen, selv om aftale nr. 27 i sidste ende ikke blev gennemført til fulde. På indførselstidspunktet havde aftaleparterne fortsat til hensigt at gennemføre transaktionen.
- 31 Ifølge den forelæggende ret løb SMS Meer på datoen for indførslen en alvorlig risiko for, at aftale nr. 27 ville blive misligholdt, fordi køberen ikke længere betalte raterne som fastlagt i aftalen. Under disse omstændigheder opstår det spørgsmål, om gennemførelse af en indførsel på et tidspunkt, hvor opfyldelsen af aftalen var udsat, bevirker, at indførslen af de omhandlede varer ikke længere havde nogen tilknytning til opfyldelsen af denne aftale.

32 På denne baggrund har Înalta Curte de Casație și Justiție (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 2, 3, 4 og 5 i [ottende direktiv], sammenholdt med artikel 17, stk. 2 og stk. 3, litra a), i [sjette direktiv], fortolkes således, at de er til hinder for en praksis ved en national skattemyndighed, hvorefter der ikke foreligger objektive forhold, der bestyrker den afgiftspligtige persons erklærede hensigt om at benytte de indførte goder inden for rammerne af dennes økonomiske virksomhed, såfremt gennemførelsen af den aftale, i kraft af hvilken den afgiftspligtige person købte og indførte goderne, på tidspunktet for den faktiske indførsel var udsat, hvilket indebærer en alvorlig risiko for, at den efterfølgende levering/transaktion, hvortil de indførte goder var erhvervet, ikke længere udføres?
- 2) Udgør beviset for den efterfølgende omsætning af de indførte goder, dvs. fastlæggelsen af, at de indførte goder faktisk er blevet anvendt til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, og på hvilken måde, en supplerende betingelse for tilbagebetaling af merværdiafgift ud over de i [ottende direktivs] artikel 3 og 4 nævnte, der således er forbudt i medfør af direktivets artikel 6, eller en nødvendig oplysning om den materielle betingelse for tilbagebetaling – dvs. at de indførte goder benyttes inden for rammerne af afgiftspligtige transaktioner – som skatteorganet kan anmode om i henhold til direktivets artikel 6?
- 3) Kan artikel 2, 3, 4 og 5 i [ottende direktiv], sammenholdt med artikel 17, stk. 2 og stk. 3, litra a), i [sjette direktiv], fortolkes således, at retten til tilbagebetaling af merværdiafgift kan nægtes, såfremt den forventelige efterfølgende transaktion, inden for rammerne af hvilken de indførte goder skulle benyttes, ikke længere udføres? Er godernes faktiske anvendelse – nærmere bestemt hvorvidt, på hvilken måde og på hvilket område, dvs. i den medlemsstat, hvor merværdiafgiften er blevet betalt, eller uden for denne medlemsstat, de alligevel er blevet benyttet – under disse omstændigheder relevant?»

Om de præjudicielle spørgsmål

- 33 Med de tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om ottende direktiv, sammenholdt med momsdirektivets artikel 170, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på dens område, ret til tilbagebetaling af moms, der er erlagt for indførsel af varer, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor opfyldelsen af den aftale, i forbindelse med hvilken den afgiftspligtige person købte og indførte varerne, på indførselstidspunktet var blevet udsat, hvor den transaktion, til hvilken varerne skulle anvendes, i sidste ende ikke blev gennemført, og hvor den afgiftspligtige person ikke har ført bevis for varernes efterfølgende omsætning.
- 34 Det skal med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål først bemærkes, at ottende direktiv har til formål at fastsætte nærmere bestemmelser for tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en medlemsstat af afgiftspligtige personer, der er etableret i en anden medlemsstat, og at harmonisere retten til tilbagebetaling, således som den fremgår af momsdirektivets artikel 170 (dom af 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Herved følger det af ottende direktivs artikel 2, at hver enkelt medlemsstat på de i direktivets fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, tilbagebetaler den moms, som er blevet opkrævet for indførsel af goder til den førstnævnte medlemsstat i det omfang, hvor disse goder anvendes til brug ved de i momsdirektivets artikel 170 omhandlede transaktioner.
- 36 I denne henseende præciserer ottende direktivs artikel 3 og 4, hvilke formaliteter der skal overholdes for at opnå tilbagebetaling.

- 37 Som Europa-Kommissionen med rette har anført i sit skriftlige indlæg, har ottende direktiv imidlertid hverken til formål at fastsætte betingelserne for, at tilbagebetalingsretten kan udøves, eller omfanget af denne ret. Det fremgår således af direktivets artikel 5, at retten til tilbagebetaling af moms fastlægges i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i momsdirektivet.
- 38 I denne sammenhæng bemærkes, at retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til i medfør af ottende direktiv at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat, modsvarer det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til momsdirektivet har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat (dom af 25.10.2012, Daimler og Widex, C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Ifølge Domstolens faste praksis udgør ovennævnte fradragsret en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Fradragssystemet og dermed også tilbagebetalingssystemet tilsigter således, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (dom af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Hvad nærmere angår betingelserne for at få ret til tilbagebetaling fremgår det af momsdirektivets artikel 170, sammenholdt med dette direktivs artikel 169, at enhver afgiftspligtig person, der ifølge ottende direktivs artikel 1 ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, hvis varerne anvendes til 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, eller hvis varerne anvendes til visse momsfrie transaktioner.
- 42 Denne tilbagebetalingsret indtræder i henhold til momsdirektivets artikel 70 og 167 samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, dvs. på det tidspunkt, hvor indførslen af varerne finder sted (jf. analogt dom af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt SMS Meer kan anses for at være en sådan afgiftspligtig person, der er omhandlet i ottende direktivs artikel 1, bemærkes, at denne bestemmelse i det væsentlige fastsætter to kumulative betingelser. For det første må den omhandlede afgiftspligtige person i den i direktivets artikel 7, stk. 1, omhandlede periode ikke have noget forretningssted i den medlemsstat, hvori den pågældende anmoder om tilbagebetaling. For det andet må vedkommende i den samme periode ikke have leveret goder eller sådanne tjenesteydelser, der må anses for at være leveret i denne medlemsstat med undtagelse af visse opregnede tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, præmis 42).
- 44 I det foreliggende tilfælde er det ikke bestridt, at SMS Meer opfylder ovennævnte betingelser. Navnlig er det uomtvistet, at dette selskab på tidspunktet for den i hovedsagen omhandlede indførsel var momspligtig i Tyskland i sin egenskab af selskab, der i denne medlemsstat udøver økonomisk virksomhed, der består i at sælge og montere stålforarbejdningsanlæg, og at selskabet ikke havde pligt til at lade sig momsregistrere i Rumænien.
- 45 Hvad for det andet angår spørgsmålet om, hvorvidt SMS Meer handlede som afgiftspligtig ved indførslen af de omhandlede varer til Rumænien, bemærkes, at begrebet »afgiftspligtig person« ifølge momsdirektivets artikel 9, stk. 1, defineres i forhold til begrebet »økonomisk virksomhed« (dom af 29.11.2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

- 46 En privat, som indfører varer til brug for en økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig, selv hvis varerne ikke straks anvendes til denne økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 29.11.2012, *Gran Via Moinești*, C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis). Det fremgår således af Domstolens praksis, at en person, der afholder investeringsomkostninger i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvilket bestyrkes af objektive forhold, skal betragtes som en afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 24, af 29.2.1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 17, og af 22.10.2015, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Spørgsmålet, om en afgiftspligtig person handler i sin egenskab af afgiftspligtig, er et faktuel spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af det omhandlede gode og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom af 22.3.2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 I denne sammenhæng bemærkes, at den nationale ret inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse er enekompetent til at bedømme de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder og til at fortolke den nationale lovgivning. Domstolen, hvis opgave det er at give den nationale ret brugbare svar, har dog kompetence til på grundlag af sagsakterne i hovedsagen samt de for Domstolen afgivne indlæg at vejlede den nationale ret på en sådan måde, at denne lettere kan træffe sin afgørelse (dom af 11.5.2017, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 I den foreliggende sag kan det lægges til grund, at SMS Meer efter at have modtaget et forskud på 2 mio. EUR indgik en underleverandøraftale den 26. juni 2008, hvis genstand var de omhandlede varer, der blev indkøbt som nødvendigt udstyr til fremstilling af RSA og følgelig med henblik på at opfylde aftale nr. 27. Det synes at fremgå af disse konstateringer, at dette selskab indførte de omhandlede varer i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold.
- 50 I denne henseende er det uden betydning i sig selv, at aftale nr. 27 var blevet udsat på det tidspunkt, hvor de omhandlede varer indførtes, navnlig henset til, at det må formodes, at SMS Meer ville have misligholdt sine kontraktlige forpligtelser over for sin underleverandør, hvis selskabet havde modsat sig varernes levering alene med den begrundelse, at aftale nr. 27 var blevet udsat. I øvrigt var det først efter, at disse varer var blevet indført, at det lå definitivt fast, at opfyldelsen af aftalen ikke ville blive genoptaget, hvilket skyldtes forhold, som SMS Meer ikke havde nogen indflydelse på, nemlig de betalingsvanskeligheder, som køberen var kommet i.
- 51 Ved indførslen af de omhandlede varer handlede SMS Meer således i sin egenskab af afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.
- 52 Hvad for det tredje angår anvendelsen af de omhandlede varer til de i momsdirektivets artikel 170 omhandlede transaktioner er det ubestridt, at modtageren af RSA, til hvis fremstilling SMS Meer erhvervede disse varer, befandt sig i Ukraine. Følgelig fandt indførslen af disse varer sted med henblik på, at der i sidste ende kunne foretages en udførsel som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, dvs. en transaktion, hvortil der henvises i momsdirektivets artikel 170.
- 53 På denne baggrund må det antages, at SMS Meer ved indførslen af de omhandlede varer til Rumænien fik ret til tilbagebetaling af den erlagte moms.
- 54 Denne ret kan ikke anfægtes under henvisning til, at den transaktion, i forbindelse med hvilken de omhandlede varer skulle anvendes, i sidste instans ikke blev gennemført, og at SMS Meer ikke har kunnet føre det af skattemyndigheden krævede bevis for varernes efterfølgende omsætning.

- 55 Det følger således af Domstolens faste praksis, at når der ikke foreligger svig eller misbrug og med forbehold for eventuelle berigtigelser i henhold til de betingelser, der er fastsat i momsdirektivet, fortsætter retten til tilbagebetaling med at bestå, når den først er indtrådt (jf. analogt dom af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 56 Med andre ord, når den afgiftspligtige person ikke har kunnet anvende de varer, der giver anledning til tilbagebetaling, som led i den afgiftspligtige transaktion på grund af omstændigheder, som han ikke har indflydelse på, fortsætter retten til tilbagebetaling med at bestå, idet der ikke i et sådant tilfælde foreligger risiko for svig eller misbrug, som kan begrunde, at tilbagebetaling nægtes (jf. analogt dom af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). Disse betragtninger finder a fortiori anvendelse på en afgiftspligtig som SMS Meer, eftersom dette selskab efter eget udsagn ikke kunne bruge de omhandlede varer til andre formål.
- 57 Det følger heraf, at for så vidt som de nationale skattemyndigheder ikke har fremlagt objektive forhold, der kan bevise, at retten til tilbagebetaling er opstået ved misbrug eller svig, hvilket det i sidste ende påhviler den forelæggende ret at efterprøve, er faktiske omstændigheder, der indtrådte efter indførslen, uden betydning i det foreliggende tilfælde. Hvis SMS Meer afkræves bevis for, at de omhandlede varer til sidst blev udført fra Rumænien, vil dette i realiteten navnlig svare til, at der tilføjes en materiel betingelse for at kunne udøve retten til tilbagebetaling, der ikke er fastsat i momsordningen.
- 58 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at ottende direktiv, sammenholdt med momsdirektivets artikel 170, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på dens område, ret til tilbagebetaling af moms, der er erlagt for indførsel af varer, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor opfyldelsen af den aftale, i forbindelse med hvilken den afgiftspligtige person købte og indførte varerne, var blevet udsat på indførselstidspunktet, hvor den transaktion, til hvilken varerne skulle anvendes, i sidste ende ikke blev gennemført, og hvor den afgiftspligtige person ikke har ført bevis for varernes efterfølgende omsætning.

Sagsomkostninger

- 59 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 parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, sammenholdt med artikel 170 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, der ikke er etableret på dens område, ret til tilbagebetaling af merværdiafgift, der er erlagt for indførsel af varer, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor opfyldelsen af den aftale, i forbindelse med hvilken den afgiftspligtige person købte og indførte varerne, på indførselstidspunktet var blevet udsat, hvor den transaktion, til hvilken varerne skulle anvendes, i sidste ende ikke blev gennemført, og hvor den afgiftspligtige person ikke har ført bevis for varernes efterfølgende omsætning.

Underskrifter