



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 21 mars 2018\*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167–171 – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Rätt till återbetalning av mervärdesskatt för beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten – Artikel 178 a – Regler om utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt – Direktiv 2008/9/EG – Närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt – Preklusionsfrist – Principen om skatteneutralitet – Mervärdesskatt har betalats och fakturerats flera år efter det att de berörda varorna levererades – Beslut att neka återbetalning på grund av att den preklusionsfrist som började löpa när varorna levererades har löpt ut”

I mål C-533/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakien högsta domstol) genom beslut av den 29 september 2016, som inkom till domstolen den 20 oktober 2016, i målet

**Volkswagen AG**

mot

**Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Rosas, C. Toader, A. Prechal och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, genom F. Imrecze, i egenskap av ombud,
- Slovakien regering, genom B. Ricziová, i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: slovakiska.

– Europeiska kommissionen, genom A. Tokár, R. Lyal och M. Owsiany-Hornung, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 26 oktober 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167 och 178 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat direktiv 2006/112), av rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23), av artikel 41 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) samt av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Volkswagen AG och Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakien finansdirektorat). Målet avser att denna myndighet delvis har avslagit en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt på grund av att en preklusionsfrist har löpt ut.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

##### *Direktiv 2006/112*

- 3 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

- 4 I artikel 167 i direktivet anges att ”[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”.
- 5 I artikel 168 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

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

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

...”

- 6 I artikel 169 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

- a) Transaktioner som avser de i artikel 9.1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

...”

- 7 Artikel 170 i detta direktiv har följande lydelse:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med ... artikel 2.1 och artikel 3 i direktiv 2008/9/EG och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

- a) de transaktioner som avses i artikel 169,

...”

- 8 Artikel 171.1 i direktivet har följande lydelse:

”Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomförandereglerna i direktiv 2008/9/EG.”

- 9 Avdelning X om avdrag i direktiv 2006/112 omfattar kapitel 4, med rubriken ”Regler om utövande av avdragsrätten”. I artikel 178 i direktivet, som ingår i kapitel 4, föreskrivs följande:

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

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

...”

- 10 Enligt artikel 179 första stycket i direktivet gäller följande:

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

- 11 I artikel 180 i samma direktiv föreskrivs att ”[m]edlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179”.

- 12 I artikel 182 i direktiv 2006/112 föreskrivs att ”[m]edlemsstaterna skall bestämma villkoren och reglerna närmare för tillämpning av artiklarna 180 och 181”.

13 Artikel 273 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

*Direktiv 2008/9*

14 I artikel 1 i direktiv 2008/9 stadgas följande:

”I detta direktiv fastställs närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i direktiv 2006/112/EG till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten.”

15 Artikel 2 i direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med:

1) *beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten*: en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten men som är etablerad inom en annan medlemsstats territorium.

...”

16 I artikel 3 i direktivet anges villkoren för att direktivet ska vara tillämpligt på en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten.

17 Artikel 5 i direktiv 2008/9 har följande lydelse:

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

a) Transaktioner som avses i artikel 169 a och b i direktiv 2006/112/EG.

...

Utän att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med direktiv 2006/112/EG, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten.”

18 Artikel 6 första stycket i direktiv 2008/9 har följande lydelse:

”För att vara berättigad till en återbetalning i den återbetalande medlemsstaten måste en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten utföra transaktioner som medför rätt till avdrag i etableringsmedlemsstaten.”

- 19 Det preciseras i artikel 28.1 i detta direktiv att bestämmelserna i direktivet ska tillämpas på återbetalningsansökningar som lämnats in efter den 31 december 2009.

### *Slovakisk rätt*

- 20 49 § 1 och 2 i zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (lag nr 222/2004 om mervärdesskatt, i den version som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lag nr 222/2004) har följande lydelse:

”1) Den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster inträder den dag då skatten på dessa varor och tjänster blir utkrävbar.

2) Den beskattningsbara personen får från den skatt denna person är skyldig att betala göra avdrag för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som han använder för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, med undantag för bestämmelserna i punkterna 3 och 7,

a) i de fall denna påförs honom av en annan beskattningsbar person, inom Slovakien, för varor och tjänster som har levererats eller som ska levereras till honom,

...”

- 21 51 § 1 i lagen har följande lydelse:

”Den beskattningsbara personen får utöva avdragsrätten enligt 49 § under förutsättning att

a) vederbörande vid tidpunkten för avdrag för skatten enligt 49 § 2 a innehar fakturan utfärdad av en beskattningsbar person enligt 71 §,

...”

- 22 I 55 b § 1 i lagen föreskrivs följande:

”Sökanden utövar rätten till återbetalning av skatten genom att lämna in en återbetalningsansökan på elektronisk väg via den elektroniska portalen i den medlemsstat där sökanden har sitt säte, sitt etableringsställe eller sin organisation, är bosatt eller stadigvarande vistas. Återbetalningsansökan ska lämnas in senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Daňový úrad Bratislava I [(skattekontoret i Bratislava I (Slovakien))] meddelar sökanden elektroniskt, utan otillbörligt dröjsmål, datumet för mottagande av återbetalningsansökan.”

- 23 I 71 § 1 och 2 i lag nr 222/2004 föreskrivs följande:

”1) I denna lag avses med:

a) *faktura*: alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form i enlighet med denna lag eller i enlighet med en gällande lag som reglerar upprättandet av faktura i en annan medlemsstat,

...

2) Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.”

24 45 § 1 i zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (lag nr 511/1992 om skatteförvaltning och om ändringar i organisationen för regionala skattemyndigheter), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, har följande lydelse:

”Om inget annat föreskrivs i denna lag eller i en specifik lag kan det varken tas ut någon skatt eller restskatt eller tillerkännas någon rätt till återbetalning av överskjutande skatt eller någon rätt till återbetalning av skatten när det har gått fem år från utgången av det år då den beskattningsbara personen borde ha lämnat in en mervärdesskattedeclaration eller en annan skattedeclaration eller var skyldig att inbetala skatten utan krav på att lämna in mervärdesskattedeclarationen eller någon annan skattedeclaration, eller då rätten till återbetalning av den överskjutande skatten eller rätten till återbetalning av skatten uppkom för den beskattningsbara personen ...”

### Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 25 Mellan åren 2004 och 2010 levererade bolagen Hella Leuchten-Systeme GmbH, med säte i Tyskland, samt Hella Slovakia Front Lighting s.r.o och Hella Slovakia – Signal Lighting, båda med säte i Slovakien (nedan gemensamt kallade Hella-bolagen), formar för framställning av belysningsarmaturer för personbilar till Volkswagen AG, ett bolag med säte i Tyskland. På de fakturor som de upprättade angav inte Hella-bolagen mervärdesskatt, eftersom de inte ansåg att det rörde sig om en leverans av varor utan om en mervärdesskattebefriad ”ekonomisk ersättning”.
- 26 Under år 2010 konstaterade Hella-bolagen att detta tillvägagångssätt inte var förenligt med slovakisk rätt. Bolagen upprättade därför fakturor på vilka angavs den mervärdesskatt som Volkswagen skulle betala för de berörda varorna med stöd av lag nr 222/2004, varefter de lämnade in kompletterande skattedeclarationer för hela perioden 2004–2010 och betalade in mervärdesskatten till staten.
- 27 Den 1 juli 2011 lämnade Volkswagen in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatten för dessa leveranser till skattekontoret i Bratislava I (Slovakien).
- 28 Genom beslut av den 3 april 2012 biföll skattemyndigheten delvis Volkswagens ansökan och återbetalade 1 536 622,92 euro i mervärdesskatt, vilket motsvarade leveranserna av varor åren 2007–2010. Skattemyndigheten avlog däremot ansökan när det gällde perioden 2004–2006, med motiveringen att den preklusionsfrist på fem år som föreskrivs i slovakisk rätt hade löpt ut. Skattemyndigheten uttalade att rätten till återbetalning av mervärdesskatt uppkommer vid den tidpunkt varorna levereras, det vill säga då mervärdesskatten var utkrävbar, med följd att rätten till återbetalning av denna mervärdesskatt för perioden 2004–2006 hade upphört när ansökan om återbetalning lämnades in. Detta beslut vidhölls av Republiken Slovakiens finansdirektorat i dess egenskap av överklagandeinstans.
- 29 Volkswagen överklagade detta beslut till Krajský súd v Bratislave (regional domstol i Bratislava) och yrkade att det skulle ogiltigförklaras. Överklagandet ogillades.
- 30 Volkswagen överklagade denna dom till Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens högsta domstol), den hänskjutande domstolen, och gjorde härvidlag bland annat gällande att tolkningen av den nationella lagstiftningen i 45 § 1 i lag nr 511/1992, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, avseende beräkningen av den tidpunkt då preklusionsfristen på fem år börjar löpa strider mot unionsrätten och EU-domstolens praxis. Volkswagen anser att rätten till återbetalning av mervärdesskatt enbart uppstår när en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster har skett och när mervärdesskatten har påförts av leverantören vid fakturans utfärdande. Preklusionsfristen kan således inte börja löpa om inte dessa två villkor är uppfyllda.



31 Eftersom den hänskjutande domstolen ska pröva om Volkswagens argumentation är välgrundad och därmed fastställa när den femårsfrist börjar löpa inom vilken beskattningsbara personer kan ansöka om återbetalning av utkrävd mervärdesskatt vid äventyr av preklusion, hyser den tvivel om huruvida skattemyndigheternas praxis enligt vilken denna frist börjar löpa från tidpunkten för leveransen av mervärdesskattepliktiga varor eller tillhandahållandet av mervärdesskattepliktiga tjänster är förenlig med unionsrätten.

32 Mot denna bakgrund beslutade Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakien's högsta domstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska direktiv 2008/9 och rätten till återbetalning av skatten tolkas så, att utövandet av rätten till återbetalning av mervärdesskatten förutsätter att följande två villkor är kumulativt uppfyllda:

- a) leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, och
- b) påförande av mervärdesskatt i leverantörens faktura?

Kan en beskattningsbar person som inte har påförts mervärdesskatt i en faktura med andra ord ansöka om återbetalning av skatten?

2) Är den omständigheten att fristen för återbetalning av skatten löper från en tidpunkt då inte alla materiella villkor för utövandet av rätten till återbetalning av skatten är uppfyllda förenlig med principerna om proportionalitet eller mervärdesskattens neutralitet?

3) Ska bestämmelserna i artikel 167 och 178 a i direktiv 2006/112 mot bakgrund av principen om skatteneutralitet tolkas så, att de – under sådana omständigheter som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen och under förutsättning att de övriga nödvändiga materiella och förfarandemässiga villkoren för utövandet av rätten att göra avdrag för skatten är uppfyllda – utgör hinder för ett tillvägagångssätt från skattemyndigheternas sida genom vilket en beskattningsbar person nekas rätten till återbetalning av skatten, som vederbörande har utövat inom fristen enligt direktiv 2008/9, i det fall skatten påförs vederbörande av en leverantör i en faktura och betalas in av den sistnämnda innan preklusionsfristen enligt den nationella lagstiftningen har löpt ut?

4) Har de slovakiska skattemyndigheterna mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet – vilka utgör de grundläggande principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt – gått utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med direktiv 2006/112, om de har nekat en beskattningsbar person rätt till återbetalning av den inbetalda skatten på grund av att preklusionsfristen för återbetalning enligt den nationella lagstiftningen har löpt ut, även om den beskattningsbara personen under denna tid inte kunde utöva rätten till återbetalning och även om skatten har uppburits på vederbörligt sätt och risken för skatteundandragande eller utebliven betalning är helt utesluten?

5) Kan principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och rätten till god förvaltning enligt artikel 41 i stadgan tolkas så, att de utgör hinder för en tolkning av de nationella bestämmelserna enligt vilken tidpunkten för skattemyndighetens beslut om återbetalning av skatten, och inte den tidpunkt då en beskattningsbar person utövar rätten till återbetalning av skatten, är avgörande för iakttagande av fristen för återbetalning av skatten?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### Frågorna 1–4

- 33 Den hänskjutande domstolen har ställt de första fyra frågorna, som ska provas gemensamt, för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, under sådana omständigheter som i det nationella målet, där mervärdesskatt fakturerades den beskattningsbara personen och betalades av densamme flera år efter det att de berörda varorna levererats, nekas rätt till återbetalning av mervärdesskatten med motiveringen att den preklusionsfrist som föreskrivs i nämnda lagstiftning för att utöva denna rätt började löpa från leveranstidpunkten och hade löpt ut när ansökan om återbetalning ingavs.
- 34 För att bevara denna fråga erinrar domstolen om att direktiv 2008/9 enligt dess artikel 1 syftar till att fastställa närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i direktiv 2006/112 till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten.
- 35 Direktiv 2008/9 syftar emellertid inte till att fastställa villkoren för att utöva rätten till återbetalning eller omfattningen av denna rätt. I artikel 5 andra stycket i detta direktiv föreskrivs nämligen att utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med direktiv 2006/112, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten.
- 36 Rätten för en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt direktiv 2008/9 få den mervärdesskatt som denne erlagt i en annan medlemsstat återbetald motsvaras av den beskattningsbara personens rätt enligt direktiv 2006/112 att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat (se, för ett likande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Daimler och Widex, C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 37 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 38 Syftet med avdragssystemet, och således med återbetalningarna, är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 27, och dom av den 21 september 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 40 och där angiven rättspraxis).
- 39 Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har understrukit utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 40 Avdragsrätten för mervärdesskatt är emellertid underordnad såväl materiella som formella krav och villkor (dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 38).



- 41 Vad beträffar materiella krav och villkor framgår det av ordalydelsen i artikel 168 a i direktiv 2006/112 att det, för att kunna utnyttja rätten till avdrag för det första krävs att den berörda personen är en "beskattningsbar person" i den mening som avses i direktivet och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 28 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 39).
- 42 Vad beträffar formerna för utövandet av avdragsrätten, som kan likställas med formella krav eller villkor, föreskrivs i artikel 178 a i direktiv 2006/112 att en beskattningsbar person ska inneha en faktura som upprättats i enlighet med artiklarna 220–236 och 238–240 i direktivet (dom av den 19 oktober 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 40).
- 43 Det följer av vad som sagts ovan, vilket generaladvokaten påpekade i punkt 58 i sitt förslag till avgörande, att även om avdragsrätten enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 uppkommer samtidigt som skatten blir utkrävbar, kan denna rätt enligt artikel 178 i samma direktiv i princip först utövas när den beskattningsbara personen innehar en faktura (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 44 Såsom framgår av lydelsen i artiklarna 167 och 179 första stycket i direktiv 2006/112, ska avdrag i princip göras under samma period som avdragsrätten inträder, det vill säga när skatten blir utkrävbar.
- 45 Enligt artiklarna 180 och 182 i direktivet kan emellertid en beskattningsbar person ges rätt till avdrag, även om han inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, under förutsättning att vissa regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas (dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 46 En möjlighet att utnyttja avdragsrätten utan någon begränsning i tiden skulle emellertid stå i strid med principen om rättssäkerhet, vilken fordrar att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 47 EU-domstolen har därför slagit fast att en preklusionsfrist som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med bestämmelserna i direktiv 2006/112, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkterna 34 och 35 och där angiven rättspraxis).
- 48 Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Bekämpandet av bedrägeri, eventuellt skatteundandragande eller missbruk är nämligen ett mål som erkänns och uppmuntras i direktivet. De åtgärder som medlemsstaterna har möjlighet att anta enligt denna bestämmelse får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften. Åtgärderna får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkterna 49 och 50 och där angiven rättspraxis).

- 49 I detta mål framgår det av beslutet om hänskjutande att även om leveranserna av de berörda varorna skedde under perioden 2004–2010 reglerade Hella-bolagen mervärdesskatten först år 2010 genom att upprätta fakturor med angivande av mervärdesskatt, lämna in kompletterande mervärdesskattedeklarationer till den behöriga nationella myndigheten och betala in mervärdesskatten till staten. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att risken för skatteundandragande eller för att beloppet inte skulle betalas in är helt utesluten. Under sådana omständigheter var det objektivt omöjligt för Volkswagen att utöva rätten till återbetalning innan denna reglering ägt rum, då företaget tidigare inte förfogade över fakturorna eller ens visste att det skulle betalas mervärdesskatt.
- 50 Det var nämligen först efter denna reglering som de materiella och formella villkor som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda och Volkswagen kunde ansöka om att avlastas från den mervärdesskatt som bolaget var skyldigt att betala eller hade betalat i enlighet med direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet. Då Volkswagen inte har visat bristande omsorgsfullhet och det inte föreligger något missbruk eller medverkan till bedrägeri med Hella-bolagen, kan en preklusionsfrist som började löpa när varorna levererades och som beträffande vissa perioder löpte ut före denna reglering därför inte utgöra hinder för rätt till återbetalning av mervärdesskatten.
- 51 De första fyra frågorna ska följaktligen besvaras som följer. Unionsrätten ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, under sådana omständigheter som i det nationella målet, där mervärdesskatt fakturerades den beskattningsbara personen och betalades av densamme flera år efter det att de berörda varorna levererats, nekas rätt till återbetalning av mervärdesskatten med motiveringen att den preklusionsfrist som föreskrivs i nämnda lagstiftning för utövande av denna rätt började löpa vid leveranstidpunkten och hade löpt ut när ansökan om återbetalning ingavs.

### *Fråga 5*

- 52 Mot bakgrund av svaret på de första fyra frågorna – av vilket det framgår att förenligheten hos nationell lagstiftning eller praxis med unionsrätten under sådana omständigheter som i det nationella målet ska bedömas mot bakgrund av direktiv 2006/112 – saknas anledning att besvara den femte frågan.

### **Rättegångskostnader**

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

**Unionsrätten ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person, under sådana omständigheter som i det nationella målet, där mervärdesskatt fakturerades den beskattningsbara personen och betalades av densamme flera år efter det att de berörda varorna levererats, nekas rätt till återbetalning av mervärdesskatten med motiveringen att den preklusionsfrist som föreskrivs i nämnda lagstiftning för utövande av denna rätt började löpa från leveranstidpunkten och hade löpt ut när ansökan om återbetalning ingavs.**

Underskrifter