



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 2 juli 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rättelse av faktura – Skatt som fakturerats felaktigt – Återbetalning av felaktigt inbetald skatt – Ordning för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt – Transaktioner hänförliga till en beskattningsperiod som redan varit föremål för skattekontroll – Skatteneutralitet – Effektivitetsprincipen – Proportionalitet”

I mål C-835/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Timișoara (Appellationsdomstolen i Timișoara, Rumänien) genom beslut av den 21 november 2018, som inkom till domstolen den 24 december 2018, i målet

SC Terracult SRL

mot

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

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

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 februari 2020,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– SC Terracult SRL, genom I. Kocsis-Josan, avocată

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Rumäniens regering, inledningsvis genom E. Gane, R.I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim och C.-R. Canțar, därefter av E. Gane, R.I. Hațieganu, A. Wellman och O.-C. Ichim, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 mars 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 2013/43/EU av den 22 juli 2013 (EUT L 201, 2013, s. 4) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och av principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan SC Terracult SRL, ett bolag bildat enligt rumänsk rätt (nedan kallat Terracult), och å andra sidan Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspectie Fiscală Persoane Juridice 5 (generaldirektoratet för offentliga finanser i Timișoara – distriktskontoret för offentliga finanser i Arad – enheten för skattekontroll av juridiska personer nr 5, Rumänien) och ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Nationella skattemyndigheten – generaldirektoratet för offentliga finanser i Timișoara – omprövningsenheten, Rumänien), angående en begäran om att ett beskattningsbeslut, enligt vilket bolaget nekats återbetalning av mervärdesskatt och ålagts att betala ytterligare mervärdesskatt, ska upphävas.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202.”

- 4 I artikel 199a i detta direktiv, som infördes genom direktiv 2013/43 som trädde i kraft den 15 augusti 2013, föreskrevs följande:

”1. Medlemsstaterna får, till och med den 31 december 2018 och under minst två år, för följande tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen ska vara den beskattningsbara person åt vilken tillhandahållandena görs:

...

- i) Leveranser av spannmål och industrigrödor, inklusive oljeväxtfrön och sockerbeter, som i oförändrat skick vanligtvis inte är avsedda för slutkonsumtion.

...

- 1a. Medlemsstaterna får fastställa villkoren för tillämpningen av det förfarande som fastställs i punkt 1.

1b Tillämpningen av det förfarande som fastställs i punkt 1 på leverans av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster förtecknade i punkt 1 c–j är beroende av införandet av lämpliga och effektiva rapporteringsskyldigheter för de beskattningsbara personer som levererar de varor eller tillhandahåller de tjänster för vilka det förfarande som fastställs i punkt 1 är tillämpligt.”

- 5 Med stöd av rådets genomförandebeslut av den 20 juni 2011 om bemyndigande för Rumänien att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112 (EUT L 163, 2011, s. 26), som var tillämpligt till och med den 31 maj 2013 och därefter med stöd av artikel 199a.1 i mervärdesskattedirektivet, och som infördes genom direktiv 2013/43, tillämpade denna medlemsstat ordningen för omvänd betalningsskyldighet vad gäller vissa spannmål, inklusive raps.

Rumänsk rätt

- 6 I artikel 7.2 i Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (regeringsdekret nr 92 om skatteförfarandelagen) av den 24 december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 941 av den 29 december 2003) föreskrivs följande:

”Skattemyndigheten är behörig att ex officio pröva de faktiska omständigheterna samt att erhålla och använda alla uppgifter och handlingar som krävs för att korrekt fastställa den beskattningsbara personens skattemässiga situation. När skattemyndigheten gör sin bedömning ska den fastställa och beakta samtliga relevanta omständigheter i ärendet.”

- 7 Artikel 205 i skatteförfarandelagen har rubriken ”Möjlighet att begära omprövning”. I artikel 205.1 anges följande:

”En begäran om omprövning kan, i enlighet med lag, inges mot kravet på inbetalning av skatt och varje annat beskattningsbeslut. Eftersom en begäran om omprövning är en form av internt förvaltningsbesvär innebär en sådan begäran inte att den som anser sig ha lidit skada till följd av ett beskattningsbeslut, eller myndighetens underlåtenhet att fatta ett sådant beslut, fräntas sin rätt att överklaga till domstol på de villkor som föreskrivs i lag.”

- 8 Enligt artikel 207.1 i nämnda lag gäller följande:

”Begäran om omprövning ska inges inom 30 dagar från delgivningen av beskattningsbeslutet, vid äventyr av preklusion.”

- 9 Artikel 213 i samma lag har rubriken ”Handläggning av begäran om omprövning”. Artikel 213.1 och 213.4 har följande lydelse:

”1) Den behöriga myndigheten ska, när den prövar en begäran om omprövning, granska de faktiska och rättsliga omständigheter som ligger till grund för beskattningsbeslutet. Vid bedömningen av begäran om omprövning ska hänsyn tas till parternas argument, de rättsliga bestämmelser som parterna har åberopat och de handlingar som lagts till akten i ärendet. Begäran om omprövning ska prövas inom gränserna för yrkandena i det.

...

4) Den som ingett begäran om omprövning, intervenienterna eller deras ombud kan lägga fram ny bevisning till stöd för sin begäran. I ett sådant fall har den skattemyndighet som utfärdat det omtvistade beskattningsbeslutet eller det organ som utfört kontrollen, beroende på omständigheterna, möjlighet att yttra sig med avseende på dessa nya omständigheter.”

10 Genom Legea nr. 571 privind Codul fiscal (lag nr 571 om skatter och avgifter) av den 22 december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 927 av den 23 december 2003, i dess ändrade och kompletterade lydelse enligt Legea nr. 343 (lag nr 343) av den 17 juli 2006 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 662 av den 1 augusti 2006), har bland annat mervärdesskattedirektivet införlivats med rumänsk rätt. I artikel 159 i denna lag föreskrivs följande:

”1) Korrigering av uppgifter i fakturor eller i andra handlingar som ersätter fakturor ska utföras på följande sätt:

- a) Om handlingen inte har överlämnats till mottagaren ska den annulleras och en ny handling upprättas.
- b) Om handlingen har översänts till mottagaren, ska det antingen utfärdas en ny handling som ska innehålla dels uppgifterna i den ursprungliga handlingen, nummer och datum för den korrigerade handlingen samt värdena med minustecken, dels de korrekta uppgifterna och värdena, eller utfärdas en ny handling som innehåller de korrekta uppgifterna och värdena samtidigt som det utfärdas en ytterligare handling med värdena med minustecken där nummer och datum för den korrigerade handlingen anges.

...

3) Beskattningsbara personer som har varit föremål för en skattekontroll vid vilken det har konstaterats att den uppburna skatten har beräknats felaktigt, och som är skyldiga att betala dessa belopp på grundval av det förvaltningsbeslut som har utfärdats av den behöriga skattemyndigheten, kan utfärda korrigeringsfakturor till mottagarna på det sätt som anges i punkt 1 b. På de fakturor som upprättas ska det anges att de har upprättats efter en kontroll och dessa fakturor ska redovisas som en separat post i mervärdesskattedeclarationen. Mottagarna har rätt att göra avdrag för den skatt som anges på dessa fakturor inom de gränser och på de villkor som stadgas i artiklarna 145–147b.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 11 Donauland SRL, ett bolag bildat enligt rumänsk rätt, levererade mellan den 10 och den 14 oktober 2013 raps till Almos Alfons Mosel Handels GmbH (nedan kallat Almos), ett bolag bildat enligt tysk rätt. Donauland betraktade dessa transaktioner som gemenskapsinterna leveranser.
- 12 Eftersom Donauland under skattekontrollen inte kunde förete några handlingar som styrkte att rapsen som levererats hade lämnat Rumänien, ansåg den behöriga skattemyndigheten att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs för gemenskapsinterna leveranser av varor inte var tillämpligt på dessa transaktioner. Skattemyndigheten påförde därför Donauland, genom ett beskattningsbeslut av den 4 mars 2014 (nedan kallat beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014), ett belopp på 440 241 rumänska lei (RON) (cirka 100 000 euro) i mervärdesskatt för leveranser av raps till Almos för oktober 2013, vilka kvalificerades som inhemska leveranser som omfattades av den normala skattesatsen på 24 procent. Donauland bestred inte detta beskattningsbeslut, vilket följaktligen vann laga kraft.
- 13 Den 27 mars 2014 omkvalificerade Donauland, i enlighet med beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014, de berörda gemenskapsinterna leveranserna genom att hänföra dem till kategorin inhemska leveranser som omfattades av den normala mervärdesskattesatsen och utfärdade för detta ändamål rättelsefakturor. I fakturorna angavs att de gemenskapsinterna leveranserna hade annullerats och att de hade omkvalificerats. I fakturorna angavs att de utgjorde rättelsefakturor och det angavs att de hade utfärdats på grundval av beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014.

- 14 Den 28 mars 2014 underrättade Almos Donauland om att Almos hade konstaterat att nämnda rättelsefakturor innehöll uppgift om Almos tyska skatteregistreringsnummer och begärde att dessa fakturor skulle rättas så att Almos skatteregistreringsnummer i Rumänien angavs. Almos uppgav även för Donauland att rapsen i fråga inte hade lämnat Rumänien och att de aktuella leveranserna skulle omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt.
- 15 Den 31 mars 2014 utfärdade Donauland därför nya rättelsefakturor och omkvalificerade de aktuella nationella leveranserna, som omfattades av den normala mervärdesskattesatsen, så att de klassificerades i den kategori av leveranser av varor som omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt, och angav som skäl att identifikationsuppgifterna för köparen varit felaktiga, vilket hade upptäckts till följd av Almos meddelande av den 28 mars 2014. Eftersom dessa nya rättelsefakturor hade beaktats i mervärdesskattedeklarationen för mars 2014, drog Donauland av den mervärdesskatt som belöpte på dessa fakturor från den mervärdesskatt som skulle betalas för den innevarande perioden. Eftersom beräkningen av mervärdesskatten utvisade ett negativt mervärdesskattebelopp begärde Donauland återbetalning av mervärdesskatt med 440 241 RON (cirka 100 000 euro), vilket motsvarade den ytterligare mervärdesskatt som angavs i beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014.
- 16 Efter det att den behöriga skattemyndigheten, mellan den 28 november 2016 och den 10 februari 2017, hade kontrollerat nämnda ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, beslutade den, genom ett beskattningsbeslut av den 10 februari 2017 (nedan kallat beskattningsbeslutet av den 10 februari 2017), att slutgiltigt ålägga Terracult, som hade förvärvat Donauland genom absorption den 1 augusti 2016, att betala ytterligare mervärdesskatt med ett belopp på 440 241 RON (cirka 100 000 euro) avseende leveranser av raps som utfördes i oktober 2013. Skattemyndigheten fann bland annat att omkvalificeringen av dessa leveranser av raps och deras klassificering i kategorin leveranser av varor som omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt innebar att verkningarna av beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014 upphävdes på ett rättsstridigt sätt, trots att detta beslut hade vunnit laga kraft.
- 17 Terracult begärde omprövning av beskattningsbeslutet av den 10 februari 2017. Skattemyndigheten gjorde genom beslut av den 14 juli 2017 ingen ändring.
- 18 Den 2 februari 2018 överklagade Terracult till Tribunalul Arad (Förstainstansdomstolen i Arad, Rumänien) och yrkade bland annat upphävande av beslutet av den 14 juli 2017 som inte föranledde någon ändring av det tidigare beslutet, delvis upphävande av beskattningsbeslutet av den 10 februari 2017 och återbetalning av det belopp som betalats i enlighet med beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014. Terracult gjorde gällande att denna återbetalning borde ske eftersom Donauland inte hade gjort annat än att rätta sig, först, efter de uppgifter som Almos hade lämnat, enligt vilka den levererade rapsen skulle lämna Rumäniens territorium, därefter efter beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014, i vilket det konstaterades att rapsen inte hade lämnat landet och det fastställdes att ytterligare mervärdesskatt skulle betalas då det rörde sig om inhemska leveranser och, slutligen, efter de uppgifter som innebar att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt skulle tillämpas för dessa leveranser. Terracult gjorde gällande att de bestämmelser som reglerar detta förfarande och principen om mervärdesskattens neutralitet innebar att bolaget skulle medges rätta de aktuella fakturorna, vilket gjordes den 31 mars 2014 med hänsyn till de faktiska omständigheterna, och beviljas återbetalning av den ytterligare mervärdesskatt som felaktigt hade betalats.
- 19 Den 18 maj 2018 ogillade nämnda domstol Terracults överklagande med motiveringen att Donauland inte hade ingett en begäran om omprövning som skulle ha gjort det möjligt för bolaget att ändra den skattemässiga situation som angetts i beskattningsbeslutet av den 4 mars 2014. Den 29 juni 2018 överklagade Terracult den domen till Curtea de Apel Timișoara (Appellationsdomstolen i Timișoara, Rumänien).

- 20 Curtea de Apel Timișoara (Appellationsdomstolen i Timișoara) är osäker på huruvida den relevanta nationella lagstiftningen och de nationella myndigheternas tillämpning av denna är förenlig med unionsrätten och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Utgör mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, i en situation som den som är aktuell i det nationella målet, hinder för en förvaltningspraxis och/eller en tolkning av nationella bestämmelser enligt vilka det inte är möjligt att korrigera fakturor och, till följd därav, redovisa de korrigerade fakturorna i mervärdesskattedeklarationen för den period under vilken korrigeringen gjordes, för transaktioner utförda under en period som har varit föremål för en skattekontroll på grundval av vilken skattemyndigheterna utfärdade ett beskattningsbeslut som har vunnit laga kraft, när det efter det att beskattningsbeslutet hade utfärdats framkommit ytterligare information och uppgifter som medför att andra skatteregler ska tillämpas?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller en nationell administrativ praxis enligt vilken en beskattningsbar person, som har utfört transaktioner som senare har visat sig omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, inte har rätt att korrigera de fakturor som rör dessa transaktioner och åberopa denna korrigerings för att rätta en tidigare skattedeklaration eller genom att lämna in en ny skattedeklaration i vilken den utförda korrigeringen beaktas, i syfte att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och inbetalats av denna beskattningsbara person, med motiveringen att det redan har genomförts en skattekontroll avseende den period då de nämnda transaktioner genomfördes som avslutades genom att den behöriga skattemyndigheten utfärdade ett beskattningsbeslut som, eftersom det inte bestreds av nämnda beskattningsbara person, vunnit laga kraft.
- 22 Det är ostridigt mellan de berörda parter som har inkommit med skriftliga yttranden i förevarande mål att alla leveranser av raps som utfördes i oktober 2013 i Rumänien, av en beskattningsbar person, till en annan beskattningsbar person, vilka båda hade ett rumänskt skatteregistreringsnummer, omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt. Enligt detta förfarande sker det ingen betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och den beskattningsbara person som tar emot leveranserna. I stället är leveransmottagaren betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt för de genomförda transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 23 Eftersom mervärdesskatten inte ska inbetalas av en sådan leverantör, enligt artiklarna 193, 199 och 199a i mervärdesskattedirektivet, kan leverantören inte heller anses vara betalningsskyldig för mervärdesskatten. Den omständigheten att leverantören har betalat in mervärdesskatten på grund av det felaktiga antagandet att den berörda leveransen inte omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet innebär inte att det kan göras undantag från denna regel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2015, GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, punkterna 28 och 29). Den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och inbetalats ska således i princip återbetalas till nämnda leverantör.
- 24 Enligt domstolens fasta praxis utgör rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som har tagits ut i en medlemsstat i strid med unionsregler nämligen en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen. Den berörda medlemsstaten är således i princip skyldig att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten. En ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald

mervärdesskatt görs med stöd av rätten till återbetalning av felaktigt inbetalda belopp, vilken enligt fast rättspraxis syftar till att avhjälpa följderna av skattens eller avgiftens oförenlighet med unionsrätten, genom att den kostnad som skatten eller avgiften felaktigt inneburit för den ekonomiska aktör som slutligen burit den undanröjs (dom av den 14 juni 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punkterna 29 och 30 samt där angiven rättspraxis).

- 25 Domstolen erinrar i detta hänseende om att principen om mervärdesskattens neutralitet, som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, syftar till att en beskattningsbar person inte till någon del ska belastas av mervärdesskatten i sin ekonomiska verksamhet. Detta system 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 13 mars 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 26 Med avseende på återbetalning av felaktigt fakturerad mervärdesskatt har EU-domstolen redan slagit fast att mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse, vidtagen av den som har utställt fakturan, av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten, och att det under dessa förhållanden i princip ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor rättelse kan ske av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt (dom av den 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 27 För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer det på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, då fakturautställaren visar att han eller hon var i god tro (dom av den 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 28 När fakturautställaren fullständigt och i god tid har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet emellertid att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt ska kunna korrigeras, utan att medlemsstaterna som villkor för en sådan rättelse får kräva att fakturautställaren har handlat i god tro. Denna rättelse kan inte göras beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning (dom av den 11 april 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 29 Vid leveranser av varor som omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt medför utövandet av rätten till återbetalning inte någon risk för skattebortfall. Den beskattningsbara person som mottar dessa leveranser är visserligen betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt, men kan i princip göra avdrag för samma skatt så att inget belopp ska erläggas till skattemyndigheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 30 Eftersom det inte finns någon risk för skattebortfall innebär ett beslut att neka en leverantör återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt, som fakturerats trots att det, i stället för de allmänna bestämmelserna om mervärdesskatt, var bestämmelserna om förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt som var tillämpliga på en leverans som genomfördes av denna leverantör inom ramen för dennes mervärdesskattepliktiga ekonomiska verksamhet, följaktligen att leverantören påförs en skattebörda i strid med principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 31 Dessutom utgör även principerna om effektivitet och proportionalitet hinder för en sådan lagstiftning eller administrativ praxis som de som är i fråga i det nationella målet.
- 32 Vad gäller effektivitetsprincipen, enligt vilken en nationell förfarandebestämmelse inte får medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten, framgår det av domstolens praxis att möjligheten att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt utan någon begränsning i tiden strider mot rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken en

beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, med hänsyn till vederbörandes rättigheter och skyldigheter gentemot skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid. Domstolen har bekräftat att det är förenligt med unionsrätten att av rättssäkerhetshänsyn uppställa rimliga preklusionsfrister för att väcka talan, vilka skyddar både den enskilde och den berörda myndigheten. Sådana tidsfrister kan nämligen inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om utgången av dessa frister per definition medför att talan helt eller delvis ska avvisas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punkterna 41 och 42 samt där angiven rättspraxis).

- 33 Det framgår av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten och den domstol som avgjorde målet i första instans, i det nationella målet nekade leverantören rätten att tillämpa de bestämmelser i den nationella skattelagstiftningen som reglerar möjligheten att, inom fem år, erhålla återbetalning av felaktigt fakturerad och inbetald mervärdesskatt genom att rätta de fakturor som leverantören hade utfärdat, med motiveringen att leverantören, i enlighet med den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, för att erhålla denna återbetalning, borde ha använt sig av möjligheten att bestrida det första beskattningsbeslutet innan det vann laga kraft.
- 34 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 47 i sitt förslag till avgörande kan det emellertid vara så att en beskattningsbar person – även om det i den nationella lagstiftningen anges att vederbörande har 30 dagar på sig att begära omprövning räknat från delgivningen av beskattningsbeslutet – har väldigt kort tid på sig att bestrida beskattningsbeslutet, eller till och med ser sin rätt gå förlorad genom preklusion, när de uppgifter som kan användas för att bestrida detta beskattningsbeslut upptäcks först efter det att detta beslut har meddelats, så att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att utöva sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatten. I förevarande fall följer det av de uppgifter domstolen har tillgång till att Terracults föregångare endast hade ett par dagar på sig att på ett ändamålsenligt sätt bestrida det första beskattningsbeslutet, genom det omprövningsförfarande som stod bolaget till buds.
- 35 Under dessa omständigheter utgör effektivitetsprincipen hinder för en sådan nationell lagstiftning eller administrativ praxis, i den mån de kan beröva en beskattningsbar person möjligheten att korrigera fakturorna avseende vissa av vederbörandes transaktioner och att åberopa dessa i syfte att erhålla återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och inbetalats av denna beskattningsbara person, trots att den preskriptionstid på fem år som föreskrivs i nämnda lagstiftning ännu inte har löpt ut (se, analogt, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 40).
- 36 När det gäller den hänskjutande domstolens osäkerhet med avseende på proportionalitetsprincipen kan det erinras om att en nationell lagstiftare har möjlighet att kombinera formella krav för beskattningsbara personer med sanktioner för att förmå dessa personer att iaktta kraven i syfte att säkerställa att mervärdesskattesystemet fungerar väl. Således skulle det vara möjligt att tillämpa en administrativ sanktionsavgift mot en beskattningsbar person, vars begäran om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt är en följd av vederbörandes egen vårdslöshet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 48 och 49).
- 37 Det ska påpekas att den berörda medlemsstaten – under förutsättning att det kan fastställas att den beskattningsbara personen varit vårdslös, vilket det ankommer på den nationella domstolen att konstatera – ska använda sig av ett sådant tillvägagångssätt som, samtidigt som det gör det möjligt att effektivt uppnå det syfte som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, innebär minsta möjliga avsteg från de principer som fastställs i unionslagstiftningen, såsom principen om mervärdesskattens neutralitet. Med beaktande av att denna princip är central i det gemensamma mervärdesskattesystemet, ska en sanktion som innebär att återbetalning av felaktigt fakturerad och inbetald mervärdesskatt alltid nekas, betraktas som oproportionerlig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 50 och 51 samt där angiven rättspraxis).

- 38 Det ska även tilläggas att rätten till återbetalning av mervärdesskatt, såsom den rumänska regeringen har påpekat, ska nekas om denna rätt åberopas på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Bekämpande av skatteundandragande och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet och enskilda får inte missbruka eller åberopa unionsrätten i bedrägligt syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punkt 29 och där angiven rättspraxis). I förevarande fall har den hänskjutande domstolen emellertid inte på något sätt i sin begäran om förhandsavgörande angett att det skulle föreligga bedrägeri eller missbruk.
- 39 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller en nationell administrativ praxis enligt vilken en beskattningsbar person, som har utfört transaktioner som senare har visat sig omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt, inte har rätt att korrigera de fakturor som rör dessa transaktioner och åberopa denna korrigering för att rätta en tidigare skattedeklaration eller genom att lämna in en ny skattedeklaration i vilken den utförda korrigeringen beaktas, i syfte att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och inbetalats av denna beskattningsbara person, med motiveringen att det redan genomförts en skattekontroll avseende den period då de nämnda transaktionerna genomfördes, vilken avslutades genom att den behöriga skattemyndigheten utfärdade ett beskattningsbeslut som, eftersom det inte bestreds av nämnda beskattningsbara person, vunnit laga kraft.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller en nationell administrativ praxis enligt vilken en beskattningsbar person, som har utfört transaktioner som senare har visat sig omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt, inte har rätt att korrigera de fakturor som rör dessa transaktioner och åberopa denna korrigering för att rätta en tidigare skattedeklaration eller genom att lämna in en ny skattedeklaration i vilken den utförda korrigeringen beaktas, i syfte att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och inbetalats av denna beskattningsbara person, med motiveringen att det redan genomförts en skattekontroll avseende den period då de nämnda transaktionerna genomfördes, vilken avslutades genom att den behöriga skattemyndigheten utfärdade ett beskattningsbeslut som, eftersom det inte bestreds av nämnda beskattningsbara person, vunnit laga kraft.

Underskrifter