



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 21 november 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167, 168, 178 och 273 – Avdragsrättens omfattning – Fakturor saknas – Användning av sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av domstol – Bevisbörla för att avdragsrätt föreligger – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet”

I mål C-664/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia, Rumänien) genom beslut av den 10 november 2016, som inkom till domstolen den 21 december 2016, i målet

Lucrețiu Hadrian Vădan

mot

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjunde avdelningen T. von Danwitz, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (referent) och C. Vajda,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 31 januari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lucrețiu Hadrian Vădan, genom M. Bejenaru-Dragoș, C. D. Cubleşan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan och D. F. Pascu, avocats,
- Rumäniens regering, genom C.-R. Canțăr, O.-C. Ichim, E. Gane och C.M. Florescu, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, G.-D. Balan och L. Lozano Palacios, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 30 maj 2018 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) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), i synnerhet artiklarna 167, 168, 178 och 273 häri, samt av principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Lucrețiu Hadrian Vădan och å andra sidan Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nationella skattemyndigheten – Generaldirektoratet för prövning av klagomål, Rumänien) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (regional myndighet för offentliga finanser i Brașov, – avdelningen för offentliga finanser i departementet Alba, Rumänien). Målet gäller ett beslut att neka sökanden i det nationella målet rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster som han använt i samband med sina transaktioner på grund av att han inte kunnat visa fakturor avseende dessa varor och tjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Avdelning X i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Avdrag”. Avdelningen innehåller ett kapitel 1, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, som består av artiklarna 167–172. Artikel 167 har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

- 4 Artikel 168 i direktivet har följande lydelse:

”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.

...”

- 5 Kapitel 4 med rubriken ”Regler om utövande av avdragsrätten”, i nämnda avdelning X, innehåller artiklarna 178–183 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 178 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.

...”

- 6 Av artikel 179 i direktivet framgår 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.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen.”

- 7 Avdelning XI i samma direktiv, med rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”, innefattar kapitel 2 med rubriken ”Registrering”. Nämnda kapitel 2 omfattar artiklarna 213–216. Artikel 213.1 har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

...”

- 8 Kapitel 3 i nämnda avdelning XI behandlar fakturering och innehåller artiklarna 217–240 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 220 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person ska se till att en faktura i följande fall utfärdas antingen av honom själv eller av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

- 1) För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

...”

- 9 Artikel 226 i direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

- 1) Datum för utfärdandet av fakturan.
- 2) Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som unikt identifierar fakturan.
- 3) Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket den beskattningsbara personen har utfört leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.

- 4) Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket förvärvaren har erhållit en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster för vilken eller vilket han är betalningsskyldig för mervärdesskatt eller en sådan leverans av varor som avses i artikel 138.
- 5) Den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress.
- 6) De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.
- 7) Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning som avses i artikel 220.4 och 220.5 erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.
- 8) Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag från skatteplikt, priset per enhet, exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset per enhet.
- 9) Tillämpad mervärdesskattesats.
- 10) Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

...”

- 10 Kapitel 4 i nämnda avdelning XI behandlar räkenskaper och innehåller artiklarna 241–249 i direktiv 2006/112. Artikel 242 har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten.”

- 11 Artikel 244 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall se till att kopior lagras av de fakturor som har utfärdats av honom själv, av hans förvärvare eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, liksom alla fakturor som han har mottagit.”

- 12 Artikel 250 i direktivet återfinns i kapitel 5 som ingår i samma avdelning XI och behandlar deklARATIONER. I artikel 250.1 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeklaration som innehåller alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som är utkrävbar och de avdrag som skall göras, däribland och i den mån det är nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden, det sammanlagda beloppet för de transaktioner som hänför sig till skatten och avdragen i fråga samt beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.”

- 13 I kapitel 7 i avsnitt XI i nämnda direktiv återfinns artikel 273 som 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.”

Rumänsk rätt

- 14 Artikel 127 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatt, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927, av den 23 december 2003, nedan kallad lagen om skatt och avgifter), har följande lydelse:

”(1) Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet som avses i punkt 2, oberoende av dess syfte eller resultat.

(2) I denna avdelning avses med ekonomisk verksamhet 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 ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

...”

- 15 I artikel 145 i lagen om skatt och avgifter föreskrivs följande:

”1) Avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

2) Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används i någon av nedanstående transaktioner

a) skattepliktiga transaktioner,

...”

- 16 I artikel 146 i lagen om skatt och avgifter föreskrivs följande:

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

a) För skatt som ska erläggas eller har erlagts för varor som har eller kommer att levereras eller tjänster som har eller kommer att tillhandahållas, ska den beskattningsbara personen inneha en faktura med de uppgifter som avses i artikel 155 angivna.

...”

- 17 I punkt 46 i Hotărârea Guvernului nr 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbeslut nr 44/2004 om godkännande av tillämpningsföreskrifter för lag nr 571/2003 om skatt och avgifter, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112, av den 6 februari 2004), föreskrevs, den 1 januari 2007, i avsnitt VI följande:

”(1) Handlingar till styrkande av avdrag för mervärdesskatt får endast utgöras av sådana originalhandlingar som avses i artikel 146.1 i lagen om skatt eller av sådana andra handlingar som innehåller minst de uppgifter som avses i artikel 155.5 i lagen om skatt med undantag för de förenklade fakturor som avses i punkt 78. Om en dylik styrkande originalhandling har gått förlorad, förkommit eller förstörts ska den person som åtnjuter avdragsrätten be leverantören att utställa en kopia. På kopian ska det anges att den ersätter originalfakturan.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 18 Rumänske medborgaren Lucrețiu Hadrian Vădan har uppfört ett bostadskomplex bestående av 16 enfamiljs- och flerfamiljsenheter. Dessa består av 90 lägenheter. Byggnationen avslutades mellan den 6 juni 2006 och den 8 september 2008. Vid samma tidpunkt hade klaganden flera tomter för vilka det hade beviljats ett administrativt tillstånd att uppföra enfamiljsbostäder.
- 19 Under år 2006 genomförde Lucrețiu Hadrian Vădan 29 fastighetstransaktioner och under åren 2007–2009 genomförde han 70 sådana transaktioner. Han sålde även tomter med bygglov mellan åren 2008 och 2009. Det totala beloppet för dessa transaktioner uppgick till 19 234 596 rumänska lei (RON) (ungefär 4 104 163 euro).
- 20 Då klagandens omsättning från och med juni 2006 ansågs överstiga det lagstadgade tröskelvärdet för att vara befriad från mervärdesskatteplikt ansåg skattemyndigheten att han skulle betraktas som beskattningsbar person i mervärdesskatt hänseende och därför skulle registrera sig för mervärdesskatt från och med den 1 augusti 2006.
- 21 Då någon registrering för mervärdesskatt inte gjorts och någon deklaration inte heller lämnats in till skattemyndigheterna, ålade Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (generaldirektoratet för offentliga finanser i Alba, Rumänien) Lucrețiu Hadrian Vădan, genom beskattningsbeslut nr 59/28.01.2011, att betala ett belopp om 3 071 069 RON (ungefär 655 286 euro) i mervärdesskatt för perioden mellan den 1 augusti 2006 och den 31 december 2009, samt ett belopp om 2 476 864 RON (ungefär 528 498 euro) i skattetillägg och 460 660 RON (98 292 euros) i dröjsmålsavgift. Det totala belopp som utkrävdes uppgår till 6 008 593 RON (ungefär 1 282 077 euro).
- 22 Lucrețiu Hadrian Vădan har bestritt det belopp som fastställs i beskattningsbeslutet inför de administrativa myndigheterna vilka, genom beslut av den 19 augusti 2011, delvis biföll hans klagomål och fastställde det totala skattebeloppet till 5 735 741 RON (1 223 858 euro), varav 2 909 546 RON (620 821 euro) i mervärdesskatt, 2 389 763 RON (509 913 euro) i förseningstillägg och 436 432 RON (93 123 euro) i dröjsmålsavgift.
- 23 Lucrețiu Hadrian Vădan överklagade detta beslut till Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia, Rumänien) och yrkade att beskattningsbeslutet och beslutet av den 19 augusti 2011 skulle ogiltigförklaras.
- 24 Han gjorde härvid gällande att han inte var skyldig varken att registrera sig för mervärdesskatt eller att föra några som helst register då han betalat denna skatt i samband med de förvärv han gjort och aldrig hade uppburit någon mervärdesskatt från sina kunder.
- 25 Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) ogillade samtliga klagandens yrkanden i dom nr 42/2013.
- 26 Genom dom av den 3 december 2014 upphävde Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen, Rumänien) den dom som Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) meddelat med motiveringen att sistnämnda domstol felaktigt underlåtit att tillämpa klagandens avdragsrätt. Målet återförvisades till denna domstol för förnyad prövning.
- 27 Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen) ansåg att appellationsdomstolen konstaterat att Lucrețiu Hadrian Vădan åtnjöt avdragsrätt på grund av sin automatiska registrering för mervärdesskatt men att den domstolen därefter felaktigt slagit fast att han inte kunde åberopa vissa handlingar – i det här fallet två sakkunnigutlåtanden – på grund av att han inte inkommit med originalhandlingarna avseende inköp av varor och tjänster till de byggnader han sålt och detta trots att han i sin stämningsansökan till den domstolen påpekat att han inte hade möjlighet att inkomma med dessa handlingar.

- 28 Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen) kritiserade även appellationsdomstolen för att ha underlåtit att göra en bedömning av huruvida det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet kunde fastställas med hjälp av andra handlingar än originalfakturan för att säkerställa effektiviteten av ”principen om att den genomförda ekonomiska transaktionen verkligen genomförts och undvika överdriven formalism”. Nämnade domstol har i detta avseende understrukit att handlingar avseende de tjänster som tillhandahållits och de arbeten som utförts av den eller de som uppfört de aktuella byggnaderna också var relevanta.
- 29 Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) har å sin sida påpekat att till följd av den dom som meddelats efter överklagande inkom Lucrețiu Hadrian Vădan med en skrivelse daterad den 15 februari 2008, vilken tillställts Camera Notarilor Publici București (kontoret för notarius publicus i Bucearest, Rumänien). I denna skrivelse tolkade den nationella skattemyndigheten bestämmelserna i lagen om skatt och avgifter på så sätt att de var tillämpliga på fysiska personer som inte är registrerade för mervärdesskatt vilka, från och med den 1 januari 2008, har överlåtit nyuppförda byggnader, delar av sådana byggnader eller tomter med bygglov. Lucrețiu Hadrian Vădan har å sin sida anfört att mellan år 2006 och år 2008 kunde inte någon fysisk person registrera sig för mervärdesskatt och att det inte förelåg någon skyldighet att utfärda fakturor. Avsaknaden av fakturor kompenseras av kassakvitton som numera är oläsbara på grund av den dåliga kvalitén på det bläck som använts.
- 30 I sin begäran om förhandsavgörande har Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) angett att den fråga den ska ta ställning till gäller huruvida en byggherre som – utan att först ha vidtagit några åtgärder hos skattemyndigheten – inte registrerat sig för mervärdesskatt trots att han var skyldig att göra detta och som inte fört någon bokföring har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till de belopp han har investerat i de sålda byggnaderna. Frågan ställs mot bakgrund av att vederbörande inte kan uppvisa kvitton med mervärdesskatt angiven och att övriga handlingar är oläsbara och följaktligen otillräckliga för att fastställa om avdragsrätt föreligger och i sådant fall dess omfattning.
- 31 Med hänvisning till EU-domstolens dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), undrar Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) om tillämpning av principen om mervärdesskattens neutralitet medger att avdragsrätten utövas i en situation, såsom den som är aktuell i det nationella målet, då det inte var obligatoriskt att utfärda fakturor till fysiska personer och den beskattningsbara personen inte kan uppvisa fakturor, samt huruvida proportionalitetsprincipen utgör hinder för en åtgärd som innebär att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt inskränks i en sådan situation.
- 32 Om nämnda principer ska tolkas så, att de medger att en beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utan att vederbörande uppvisar fakturor, undrar Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) om det är möjligt att medge en sådan rätt med hjälp av en indirekt beräkning – i förevarande fall genom ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av denna domstol – där den sakkunnige ges i uppdrag att beräkna det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet på grundval av omfattningen av de arbeten som utförts eller den arbetskraft som anställts av den aktuella beskattningsbara personen och som var nödvändiga för att uppföra de sålda byggnaderna.
- 33 Mot bakgrund av samtliga dessa omständigheter beslutade Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska [mervärdesskattedirektivet] och i synnerhet artiklarna 167, 168, 178, 179 och 273 samt proportionalitets- och neutralitetsprinciperna tolkas så, att en beskattningsbar person som uppfyller villkoren i sak för avdragsrätt för mervärdesskatt har rätt att göra avdrag för

mervärdesskatt i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet där vederbörande inte kan styrka att han betalat ingående mervärdesskatt, till exempel genom att visa fakturor, för varor och tjänster som tillhandahållits?

- 2) Om fråga 1 besvaras jakande önskas svar på om [mervärdesskattedirektivet] och proportionalitets- och neutralitetsprinciperna ska tolkas så, att en indirekt bedömningsmetod (med hjälp av ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av en domstol) som använts av en oberoende expert och som grundas på mängden arbete/arbetskraft som enligt sakkunnigutlåtande erfordrades för de aktuella byggnadsarbetena kan utgöra en godtagbar och lämplig åtgärd för att fastställa omfattningen av avdragsrätten i en situation där leverans av varor (byggmaterial) och tjänster (arbetskraft för att utföra byggnadsarbeten) görs av personer som är skyldiga att erlagga mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 34 Enligt fast rättspraxis är domstolen endast behörig att tolka unionsrätten, vad avser dess tillämpning i en ny medlemsstat, från och med dagen för den statens anslutning till Europeiska unionen (beslut av den 11 maj 2017, Exmitiani, C-286/16, ej publicerat, EU:C:2017:368, punkt 12).
- 35 I målet vid den nationella domstolen är EU-domstolen således endast behörig att besvara de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen såvitt de gäller mervärdesskattepliktiga transaktioner som genomförts från och med den 1 januari 2007, då Rumänien anslöt sig till unionen.
- 36 De två frågorna ska prövas tillsammans. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor för att få klarhet i om mervärdesskattedirektivet, i synnerhet artiklarna 167, 168, 178 a och 179, samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så att i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet har en beskattningsbar person som inte kan styrka att han betalat ingående mervärdesskatt, till exempel genom att visa fakturor eller någon annan handling, rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utifrån enbart en bedömning som gjorts med hjälp av ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av en nationell domstol.
- 37 Av fast rättspraxis från domstolen följer att avdragsrätten utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 38 Syftet med avdragssystemet är 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 (dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 57 och där angiven rättspraxis).
- 39 Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. De materiella villkoren för att denna rätt ska inträda anges i artikel 168 a i direktivet. För att en person ska ha avdragsrätt, krävs således dels att den berörda personen är en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet, dels att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led i samband med dennes skattepliktiga transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

- 40 Vad gäller de formella villkoren för avdragsrätt framgår det av artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet att avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura som utfärdats i enlighet med artikel 226 i direktivet (dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 41 Domstolen har tidigare slagit fast att den ingående mervärdesskatten, enligt den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet, måste få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Av detta följer att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att en faktura inte uppfyller villkoren som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet, när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren avseende denna rätt är uppfyllda (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 42 och 43).
- 42 En strikt tillämpning av det formella kravet att visa fakturor kolliderar således med neutralitets- och proportionalitetsprinciperna. En sådan tillämpning skulle nämligen på ett orimligt sätt hindra den beskattningsbara personen från att komma i åtnjutande av skatteneutraliteten avseende dessa transaktioner.
- 43 Det ankommer emellertid på den beskattningsbara person som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att han uppfyller de krav som uppställs härför (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 44 Den beskattningsbara personen är således skyldig att lägga fram objektiv bevisning för att varor och tjänster faktiskt har levererats till honom i ett tidigare led av beskattningsbara personer för hans mervärdesskattepliktiga transaktioner och att vederbörande verkligen har erlagt mervärdesskatt till dessa personer.
- 45 Bevisningen kan omfatta bland annat handlingar som innehas av de leverantörer som den beskattningsbara personen har köpt de varor eller tjänster av för vilka han erlagt mervärdesskatt. En bedömning som gjorts med hjälp av ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av en nationell domstol kan i förekommande fall komplettera sådan bevisning eller stärka dess tillförlitlighet men inte ersätta den.
- 46 I förevarande fall framgår det av upplysningarna i begäran om förhandsavgörande att Lucrețiu Hadrian Vădan inte kunde uppvisa några fakturor och därför i stället inkommit med andra handlingar som dock är oläsliga och enligt den hänskjutande domstolen otillräckliga för att fastställa om avdragsrätt föreligger och i sådant fall dess omfattning.
- 47 Vad gäller bevisning med hjälp av sakkunnigutlåtande, likt det som är aktuellt i det nationella målet, har nämnda domstol påpekat att den sakkunnige skulle få i uppdrag att fastställa det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet på grundval av omfattningen av de arbeten som utförts eller den arbetskraft som anstälts av den aktuella beskattningsbara personen och som var nödvändiga för att uppföra de sålda byggnaderna. EU-domstolen måste dock konstatera att ett sådant sakkunnigutlåtande inte har förmågan att styrka att Lucrețiu Hadrian Vădan verkligen har erlagt mervärdesskatt för de aktuella transaktionerna i ett tidigare led i syfte att uppföra byggnaderna.
- 48 Mot denna bakgrund ska de ställda frågorna besvaras på följande sätt. Mervärdesskattedirektivet, i synnerhet artiklarna 167, 168, 178 a och 179, samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så att i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet har en beskattningsbar person som inte kan styrka att han betalat ingående mervärdesskatt, till

exempel genom att visa fakturor eller någon annan handling, inte rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utifrån enbart en bedömning som gjorts med hjälp av ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av en nationell domstol.

Rättegångskostnader

- 49 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 (fjärde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i synnerhet artiklarna 167, 168, 178 a och 179, samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så att i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet har en beskattningsbar person som inte kan styrka att han betalat ingående mervärdesskatt, till exempel genom att visa fakturor eller någon annan handling, inte rätt att göra avdrag för mervärdesskatt utifrån enbart en bedömning som gjorts med hjälp av ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av en nationell domstol.

Underskrifter