



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 18 mars 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Indirekta skatter – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Gemenskapsinterna förvärv av varor – Avdrag för ingående mervärdesskatt som ska betalas för ett sådant förvärv – Formkrav – Materiella villkor – Tidpunkt för att inge skattedeklaration – Principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen”

I mål C-895/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice, Polen) genom beslut av den 4 november 2019, som inkom till domstolen den 4 december 2019, i målet

A.

mot

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

ytterligare deltagare i rättegången:

Rzecznik Małych i Średnich przedsiębiorców,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden N. Piçarra samt domarna S. Rodin och K. Jürimäe (referent),

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A., genom M. Bielawski, doradca podatkowy,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, genom P. Chrupek, radca prawny,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska.

– Europeiska kommissionen, genom M. Siekierzyńska och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 167 och 178 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 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan A. och Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (direktören för nationella skatteinformationsmyndigheten, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten) angående avdrag för ingående mervärdesskatt som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

- b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium
 - i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36,”

- 4 Artikel 68 i direktivet har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum.

Det gemenskapsinterna förvärvet av varor skall anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum.”

- 5 I artikel 69 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Mervärdesskatten vid gemenskapsinterna förvärv av varor ska bli utkrävbar vid utfärdandet av fakturan, eller vid utgången av den tidsfrist som avses i artikel 222 första stycket om ingen faktura har utfärdats vid den tidpunkten.”

- 6 I artikel 167 i samma direktiv föreskrivs följande:

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

7 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet 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:

...

c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

...”

8 Artikel 178 i direktivet har följande lydelse:

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

...

c) För avdrag enligt artikel 168 c, avseende gemenskapsinterna förvärv av varor, ska denne i den mervärdesskattedeclaration som föreskrivs i artikel 250 ange alla de uppgifter som behövs för att beräkna den mervärdesskatt som ska betalas på hans gemenskapsinterna förvärv av varor samt inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–5.

...”.

9 I artikel 179 i direktivet föreskrivs 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.”

10 Artikel 180 i samma direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179.”

11 I artikel 181 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person som inte innehar en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–5 att göra det avdrag som avses i artikel 168 c för sina gemenskapsinterna förvärv av varor.”

12 I artikel 182 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall bestämma villkoren och reglerna för tillämpning av artiklarna 180 och 181.”

13 Artikel 222 första stycket i direktivet har följande lydelse:

”För leveranser av varor som utförs i enlighet med villkoren i artikel 138 eller tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren ska betala mervärdesskatt enligt artikel 196 ska en faktura utfärdas senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.”

14 I artikel 273 första stycket i samma direktiv föreskrivs följande:

”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.”

Polsk rätt

15 I artikel 86 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2018, position 2174), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”1. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, har den beskattningsbara personen rätt att dra av ingående mervärdesskatt från den skatt som ska betalas. ...

...

10. Rätten att dra av ingående mervärdesskatt från den skatt som ska betalas föreligger under den period under vilken skattskyldigheten uppkom i förhållande till de varor och tjänster som den beskattningsbara personen har förvärvat eller importerat.

10b. Rätten att dra av ingående mervärdesskatt från det skattebelopp som ska betalas föreligger i de fall som avses i:

...

2) Punkt 2. 4 c, om avdragsrätten inträder i enlighet med punkt 10, under förutsättning att den beskattningsbara personen

a) mottar en faktura som styrker leveransen av varorna och leveransen för denna person utgör ett gemenskapsinternt förvärv av varor inom tre månader efter utgången av den månad då skattskyldigheten för de förvärvade varorna uppkom.

b) inkluderar den skatt som ska betalas för gemenskapsinternas förvärv av varor i den skattedeklaration i vilken han är skyldig att beräkna skatten senast tre månader efter utgången av den månad då skattskyldigheten för de förvärvade varorna uppkom.

...

10i. Om den beskattningsbara personen inkluderar den skatt som ska betalas i den skattedeklaration i vilken han är skyldig att beräkna skatten efter utgången av den frist som föreskrivs i punkt 10b 2 b och 3, kan den beskattningsbara personen höja den ingående skatten vid beräkningen för den beskattningsperiod för vilken fristen att inge skattedeklarationen ännu inte har löpt ut.

...

13. Om den beskattningsbara personen inte har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt från den skatt som ska betalas inom de frister som anges i punkterna 10, 10d, 10e och 11, får denna person dra av det mervärdesskattebelopp som ska betalas genom att justera skattedeklarationen för den period då avdragsrätten inträdde, dock senast fem år från början av det år då avdragsrätten uppkom, med förbehåll för vad som föreskrivs i punkt 13a.

13a. Om den beskattningsbara personen, när det gäller gemenskapsinterna förvärv av varor, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka förvärvaren av varor eller tjänster är en beskattningsbar person i enlighet med artikel 17, inte har dragit av den ingående mervärdesskatten från den mervärdesskatt som ska betalas inom de tidsfrister som anges i punkterna 10 och 11, får denna person dra av det mervärdesskattebelopp som ska betalas genom justering av skattedeklarationen för den period då avdragsrätten inträdde, dock senast fem år efter utgången av det år som avdragsrätten uppkom.”

- 16 Lydelsen av artikel 86.10b 2 b i mervärdesskattelagen är resultatet av en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2017. Till följd av denna ändring infördes uttrycket ”senast tre månader efter utgången av den månad då skattskyldigheten för de förvärvade varorna uppkom” i denna bestämmelse. Före detta datum angavs inte någon tidsfrist i nämnda bestämmelse. Genom samma ändring tillfogades punkt 10i till artikel 86 i denna lag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 17 A. är ett bolag som inom ramen för sin näringsverksamhet bland annat genomför gemenskapsinterna förvärv av varor på polskt territorium. Bolaget använder dessa varor för mervärdesskattepliktiga transaktioner på detta territorium.
- 18 A. lämnade in en begäran om förhandsbesked till skattemyndigheten angående följande faktiska situation. I vissa situationer kan bolaget inte ange den mervärdesskatt som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv i den deklaration som ska inges inom tre månader från utgången av den månad då skattskyldigheten för de förvärvade varorna uppkom. I så fall ska bolaget ange mervärdesskatten efter utgången av denna frist genom att justera sin skattedeklaration. Så skulle kunna vara fallet om en faktura har mottagits för sent, A:s klassificering av transaktionen är felaktig eller om den person som ansvarar för registren och mervärdesskattedeklarationerna har gjort ett fel.
- 19 A frågade i det konkreta fallet skattemyndigheten om bolaget i ett sådant fall kunde dra av ingående mervärdesskatt för ett gemenskapsinternt förvärv av varor under samma beskattningsperiod som den under vilken den mervärdesskatt som skulle betalas hade deklarerats, och detta även om bolaget hade gjort en justering av mervärdesskattedeklarationen efter utgången av den tremånadersfrist som föreskrivs i artikel 86.10b punkt 2 b i mervärdesskattelagen. Enligt A. ska denna fråga besvaras jakande, eftersom denna bestämmelse tillför ytterligare ett krav utöver de villkor för avdragsrätt som uppställs i mervärdesskattedirektivet och strider mot principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.
- 20 Såsom framgår av handlingarna i målet fattade skattemyndigheten den 27 december 2018 ett bindande förhandsbesked, enligt vilket tremånadersfristen i artikel 86.10b punkt 2 b i mervärdesskattelagen inte begränsar avdragsrätten och följaktligen inte kan anses vara oförenlig med mervärdesskattedirektivet eller med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet. Enligt artikel 178 i direktivet får medlemsstaterna dessutom införa formaliteter som påverkar avdragsrätten, såsom tremånadersfristen.

- 21 A. överklagade förhandsbeskedet till den hänskjutande domstolen, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice, Polen) och yrkade att förhandsbeskedet skulle ogiltigförklaras. Till stöd för sitt överklagande gjorde bolaget gällande att artikel 86.10b.2 b i mervärdesskattelagen är oförenlig med artiklarna 167 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.
- 22 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida artikel 86.10b 2 b i mervärdesskattelagen är förenlig med unionsrätten.
- 23 Den hänskjutande domstolen har preciserat att denna bestämmelse, sedan den 1 januari 2017, innehåller ett nytt villkor avseende fristen, enligt vilket rätten till avdrag förutsätter att en skattedeklaration inges inom tre månader från utgången av den månad då skatten på de förvärvade varorna uppkom. När denna frist väl har löpt ut ska den beskattningsbara personen justera den tidigare ingivna deklarationen och får endast dra av ingående mervärdesskatt för gemenskapsinterna förvärv av varor för den innevarande perioden, i enlighet med artikel 86.10i i mervärdesskattelagen. Den beskattningsbara personen bär således den ekonomiska bördan för den mervärdesskatt som ska betalas och, i förekommande fall, för betalning av ränta.
- 24 Enligt den motivering som åtföljde denna lagändring skulle ändringen möjliggöra en bättre kontroll av handeln inom gemenskapen, beträffande vilken oegentligheter konstaterats, och av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt.
- 25 Den hänskjutande domstolen har även understrukit att det i artikel 86 i mervärdesskattelagen föreskrivs en femårig frist för justering av mervärdesskatt som ska betalas, medan det i denna artikel föreskrivs två frister för att utöva avdragsrätten, nämligen dels en preklusionsfrist på tre månader för att beräkna denna skatt, dels en preskriptionstid på fem år. Denna preklusionsfrist kan ge upphov till svårigheter med avseende på unionsrätten.
- 26 Det framgår nämligen av domstolens praxis att medlemsstaterna i princip får föreskriva preklusionsfrister för att utöva avdragsrätten, förutsatt att de iakttar likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen. Sådana tidsfrister får dessutom inte strida mot principen om skatteneutralitet och bör vara proportionerliga, i den meningen att de inte innebär några orimliga formaliteter i förhållande till de eftersträlvade målen och inte medför ekonomiska bördor för den beskattningsbara personen. För att bedöma huruvida dessa principer har iakttagits ska hänsyn tas till de skäl som har orsakat förseningen i skattedeklarationen, beroende på om dessa skäl har skett oberoende av den beskattningsbara personen eller om de återspeglar fel som kan tillskrivas denne.
- 27 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen understrukit att införandet av en preklusionsfrist på tre månader, vars varaktighet i princip förefaller vara tillräcklig, ska befrämja administrativ disciplin hos den beskattningsbara personen och samtidigt bekämpa rättsmissbruk. Denna frist syftar således till att förebygga situationer där beskattningsbara personer, när det föreligger ett belopp avseende ingående mervärdesskatt som motsvarar den mervärdesskatt som ska betalas, använder sig av möjligheterna till justering för sent i syfte att optimera skatt och rättsmissbruk. Det finns emellertid vidare situationer där den beskattningsbara personen inte kan iaktta tremånadersfristen, i synnerhet om fakturan har utfärdats för sent eller i strid med gällande bestämmelser eller om det föreligger oegentligheter som är hänförliga till den postala befordran. I artikel 86.10b punkt 2 b i mervärdesskattelagen görs emellertid ingen åtskillnad beroende på om den beskattningsbara personen är i god tro eller inte.
- 28 Den hänskjutande domstolen har dragit slutsatsen att artiklarna 167 och 178 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som artikel 86.10b punkt 2 b i mervärdesskattelagen, i den mån tremånadersfristen är tillämplig på en beskattningsbar person i god tro.

- 29 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 167 i direktiv [2006/112], jämförd med artikel 178 i samma direktiv, tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken ett villkor för att utöva rätten att dra av ingående mervärdesskatt under samma beskattningsperiod som den då skatt skulle betalas för transaktioner avseende gemenskapsinterna förvärv av varor är att den skatt som ska betalas för dessa transaktioner redovisas i den korrekta skattedeklarationen som ska inges inom den obligatoriska tidsfristen (i Polen, tre månader) efter utgången av den månad då skattskyldigheten avseende de förvärvade varorna och tjänsterna uppkom?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 30 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 167 och 178 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till ett gemenskapsinternt förvärv, under samma beskattningsperiod som den under vilken mervärdesskatten ska betalas, villkoras av att den mervärdesskatt som ska betalas anges i den skattedeklaration som lämnats in inom tre månader från utgången av den månad då skattskyldigheten för varorna uppkom.
- 31 Det ska inledningsvis erinras om att det vid gemenskapsinterna förvärv enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet inte sker någon betalning av mervärdesskatt mellan förvärvaren och leverantören av en vara, eftersom förvärvaren är betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv, samtidigt som förvärvaren i princip kan göra avdrag för samma skatt, varför inget belopp ska betalas in till skattemyndigheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 33).
- 32 Det följer av 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 som ingår i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 30 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast utgör avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas (dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 33 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 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 34 Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. Enligt artikel 69 i direktivet ska mervärdesskatten vid gemenskapsinterna förvärv av varor bli utkrävbar vid utfärdandet av fakturan, eller vid utgången av den tidsfrist som avses i artikel 222 första stycket om ingen faktura har utfärdats vid den tidpunkten.
- 35 Rätten att göra avdrag för mervärdesskatt förutsätter vidare att de materiella och formella krav som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet har iakttagits (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 35).

- 36 De materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor enligt artikel 2.1 b i) i direktivet räknas upp i artikel 168 c i direktivet. Dessa villkor förutsätter att förvärven har gjorts av en skattskyldig person, att denne även är betalningsskyldig för mervärdesskatten på dessa förvärv och att de aktuella varorna används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner.
- 37 De formella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt reglerar däremot de närmare förutsättningarna för kontrollen av utövandet av denna rätt samt för att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska fungera väl, såsom skyldigheterna rörande bokföring, fakturering och deklaration (dom av den 11 december 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 42).
- 38 När det gäller den mervärdesskatt som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv, framgår det av artikel 178 c i mervärdesskattedirektivet att utövandet av avdragsrätten förutsätter att den beskattningsbara personen i den mervärdesskattedeklaration som föreskrivs i artikel 250 i direktivet har angett alla uppgifter som är nödvändiga för att beräkna det mervärdesskattebelopp som ska betalas för sina förvärv och att vederbörande innehar en faktura som utfärdats i enlighet med bestämmelserna i avdelning XI, kapitel 3, avsnitten 3–5 i direktivet.
- 39 I artikel 179 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs vidare att den beskattningsbara personen ska göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som ska 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”.
- 40 Detta innebär att avdragsrätten i princip ska utövas under den period under vilken denna rätt inträtt och under vilken den beskattningsbara personen innehar en faktura (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 34, och dom av den 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 35).
- 41 Avdragsrätten ska i princip utövas under samma period som den har uppkommit, det vill säga, enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, vid den tidpunkt skatten blir utkrävbar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 36).
- 42 Enligt artiklarna 180 och 182 i direktivet kan emellertid en beskattningsbar person ges rätt till avdrag, även om denne inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, under förutsättning att vissa regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttagits (dom av den 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 46 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 april 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 37).
- 43 Medlemsstaterna har i detta avseende möjlighet att med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet vidta åtgärder för en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande. Åtgärderna får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften och de får inte äventyra mervärdesskattens neutralitet (dom av den 12 juli 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 47 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 47 och där angiven rättspraxis).
- 44 Enligt den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet uppkommer avdragsrätten för mervärdesskatt som är hänförlig till ett gemenskapsinternt förvärv, om den beskattningsbara personen, inom tre månader från utgången av den månad då skattskyldigheten för de förvärvade varorna uppkom, dels mottar en faktura som styrker leveransen av varor som utgör ett gemenskapsinternt förvärv av varor, dels anger det mervärdesskattebelopp som ska betalas för detta förvärv i den skattedeklaration i vilken den beskattningsbara personen är skyldig att beräkna skatten. Om en sådan uppgift inte anges i den deklaration som ingetts inom denna frist, kan den beskattningsbara personen fortfarande justera sin deklaration inom fem år från utgången av det år då avdragsrätt för

mervärdesskatt som ska betalas för ett gemenskapsinternt förvärv uppkom. I detta fall ska den beskattningsbara personen beräkna den mervärdesskatt som ska betalas för detta förvärv med retroaktiv verkan, medan han endast kan dra av den mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet för den innevarande beskattningsperioden.

- 45 I detta avseende erinrar domstolen för det första, såvitt som den nationella lagstiftningen uppställer som villkor för själva uppkomsten av avdragsrätt att en faktura har upprättats och en deklaration har ingetts, om att avdragsrätten, mot bakgrund av punkterna 34 och 36 ovan, endast kan göras beroende av de materiella villkor som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet och som för ett gemenskapsinternt förvärv anges i artikel 168 c i direktivet. Avdragsrätten är däremot inte nödvändigtvis beroende av att en faktura har erhållits eller av deklarationen eller av att den mervärdesskatt som ska betalas för ett sådant förvärv har beräknats inom en viss tidsfrist.
- 46 För det andra kan en sådan nationell lagstiftning som den som beskrivs i punkt 44 i denna dom få till följd att beräkningen av ett utkrävt mervärdesskattebelopp och samma avdragsgilla mervärdesskatt, som hänför sig till ett och samma gemenskapsinterna förvärv, inte äger rum under samma beskattningsperiod, oberoende av omständigheterna i det enskilda fallet, den beskattningsbara personens goda tro och skälen till att deklarationen av den skatt som ska betalas för ett sådant förvärv har lämnats in för sent. Tillämpningen av denna lagstiftning fördröjer utövandet av avdragsrätten för mervärdesskatt som ska betalas för gemenskapsinterna förvärv enbart på grund av åsidosättandet av ett formkrav. Detta innebär att mervärdesskatten tillfälligt belastar den beskattningsbara personen.
- 47 Det framgår av domstolens fasta praxis att det enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet, inom ramen för förfarandet för omvänd skattskyldighet, krävs att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. När skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda, kan den inte uppställa ytterligare villkor för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för denna skatt, vilka kan leda till att utövandet av avdragsrätten omintetgörs (dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 62 och där angiven rättspraxis, och dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 38 och 40 och där angiven rättspraxis). Avdragsrätt får emellertid nekas om åsidosättandet av sådana formella krav medför att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes (dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71, och dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39).
- 48 Domstolen erinrar vidare om att det krav som angetts i punkt 41 i denna dom, enligt vilket avdragsrätten i princip utövas under den period då skatten blev utkrävt, kan säkerställa skatteneutraliteten. Kravet säkerställer nämligen att betalning av mervärdesskatt och avdrag sker under samma period, med följd att den beskattningsbara personen helt befrias från den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats avseende all ekonomisk verksamhet som är hänförlig till denna person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punkterna 35–37).
- 49 Det skulle strida mot denna logik att tillfälligt låta den beskattningsbara personen bära den mervärdesskatt som ska betalas för ett gemenskapsinternt förvärv, särskilt eftersom, såsom framgår av punkt 31 i denna dom, inget belopp ska betalas till skattemyndigheten för ett sådant förvärv.
- 50 Med förbehåll för att de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, kan tillämpningen av en nationell lagstiftning inte automatiskt och på grund av ett åsidosättande av ett formkrav hindra utövandet av avdragsrätten för mervärdesskatt som ska betalas för ett gemenskapsinternt förvärv under samma period som den period under vilken samma mervärdesskattebelopp beräknades, utan att samtliga relevanta omständigheter beaktas, bland annat den beskattningsbara personens goda tro.

- 51 Det kan inte dras någon annan slutsats ur domstolens praxis enligt vilken medlemsstaterna av rättssäkerhetsskäl får föreskriva 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, 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 utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 52 Det framgår nämligen av de omständigheter som anges i punkterna 44 och 46 i denna dom att den tremånadersfrist som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet för att deklarerera mervärdesskatt som är hänförlig till ett gemenskapsinternt förvärv inte kan likställas med en preklusionsfrist, i den mening som avses i denna rättspraxis, som medför att avdragsrätten går förlorad.
- 53 Såsom framgår av den rättspraxis som anges i punkt 43 i denna dom är medlemsstaterna behöriga att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen, föreskriva sanktioner för det fall de formella villkoren för utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda. Unionsrätten utgör bland annat inte hinder för att medlemsstaterna för åsidosättande av de formella kraven, i förekommande fall, föreskriver sanktioner i form av avgifter eller någon annan ekonomisk påföljd som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 48 och där angiven rättspraxis).
- 54 En nationell lagstiftning som innebär ett systematiskt förbud mot att utöva avdragsrätten för mervärdesskatt som är hänförlig till ett gemenskapsinternt förvärv under samma period som den under vilken samma mervärdesskattebelopp ska beräknas, utan att det föreskrivs att samtliga relevanta omständigheter, bland annat den beskattningsbara personens goda tro, ska beaktas, går däremot utöver vad som är nödvändigt för att dels säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten, i ett fall där, såsom framgår av den rättspraxis som nämns i punkt 31 i denna dom, ingen mervärdesskatt ska betalas till skattemyndigheten, dels förebygga skatteundandragande.
- 55 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras som följer. Artiklarna 167 och 178 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utövandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till ett gemenskapsinternt förvärv, under samma beskattningsperiod som den under vilken mervärdesskatten ska betalas, förutsätter att den mervärdesskatt som ska betalas anges i den skattedeclaration som lämnats in inom tre månader från utgången av den månad då skattskyldighet avseende de förvärvade varorna inträder.

Rättegångskostnader

- 56 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 (nionde avdelningen) följande:

Artiklarna 167 och 178 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utövandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt, som är hänförlig till ett gemenskapsinternt

förvärv, under samma beskattningsperiod som den under vilken mervärdesskatten ska betalas, förutsätter att den mervärdesskatt som ska betalas anges i den skattedeclaration som lämnats in inom tre månader från utgången av den månad då skattskyldighet avseende de förvärvade varorna inträder.

Underskrifter