



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 26 april 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Rätt till återbetalning av mervärdesskatt – Transaktioner som avser en beskattningsperiod som redan varit föremål för en skattekontroll som avslutats – Nationell lagstiftning – Möjlighet för den beskattningsbara personen att rätta skattedeklarationer som redan varit föremål för en skattekontroll – Omfattas inte – Effektivitetsprincipen – Skatteneutralitet – Rättssäkerhet”

I mål C-81/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Suceava (Appellationsdomstolen i Suceava, Rumänien) genom beslut av den 23 januari 2017, som inkom till domstolen den 14 februari 2017, i målet

Zabrus Siret SRL

mot

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Vajda samt domarna E. Juhász (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Rumäniens regering, genom R. Radu, C. M. Florescu och R. Mangu, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och L. Radu Bouyon, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: rumänska.

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 (EGT 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), och av principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Zabrus Siret SRL (nedan kallat Zabrus) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (generaldirektoratet för offentliga finanser i Iași – distriktskontoret för offentliga finanser i Suceava, Rumänien) (nedan kallat generaldirektoratet). Målet rör den beskattningsbara personens möjligheter att rätta materiella fel i mervärdesskattedeklarationen i syfte att utnyttja rätten att dra av mervärdesskatten.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:
”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”
- 4 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:
”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:
a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.
...”
- 5 I artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”[d]en 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”.
- 6 Artikel 180 i direktivet har följande lydelse:
”Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179.”
- 7 Enligt artikel 182 i mervärdesskattedirektivet ska ”medlemsstaterna ... fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 180 och 181 i direktivet”.

8 I artikel 183 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Om avdragen för en viss beskattningsperiod överstiger den mervärdesskatt som skall betalas får medlemsstaterna föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt de villkor som de skall fastställa.

Om det överskjutande beloppet är ringa, får medlemsstaterna dock vägra att föra över det till nästa period eller att återbetala det.”

9 I artikel 250 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Varje beskattningsbar person skall inge en mervärdesskattedeclaration 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.

2. Medlemsstaterna skall tillåta, och får kräva, att den mervärdesskattedeclaration som avses i punkt 1 lämnas på elektronisk väg, i enlighet med villkor som de själva fastställer.”

10 I artikel 252 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Mervärdesskattedeclarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod.

2. Beskattningsperiodens längd skall av medlemsstaterna bestämmas till en, två eller tre månader.

Medlemsstaterna får dock fastställa andra tidsperioder, så länge dessa inte överstiger ett år.”

Rumänsk rätt

11 Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbeslut nr 92/2003 om taxeringsprocesslagen, *Monitorul Oficial al României*, del I, nr 863 av den 26 september 2005), i dess lydelse vid tiden för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskriver följande i artikel 84, med rubriken, ”Korrigeringar av skattedeclarationer”:

”1) Skattedeclarationer får rättas av den beskattningsbara personen på vederbörandes eget initiativ innan preskriptionstiden för rätten att fastställa skattemässiga skyldigheter löper ut.

2) Skattedeclarationer får rättas varje gång den beskattningsbara personen upptäcker fel i den ursprungliga deklARATIONEN, varvid en rättelsesdeklARATION ska inges.

3) I fråga om mervärdesskatt får rättelse av fel i skattedeclarationer utföras på grundval av bestämmelserna i skattelagen. Materiella fel i mervärdesskattedeclarationer rättas enligt de förfaranden som har godkänts genom dekret av ordföranden för Agenția Națională de Administrare Fiscală [nationella skattemyndigheten, ANAF].

4) Skattedeclarationer får varken inges eller rättas efter det att förbehåll om efterföljande kontroll har upphävts, med undantag av de fall där rättelse beror på att ett lagstadgat krav om rättelse av beskattningsunderlaget och/eller motsvarande skatt är uppfyllt eller ej.

5) Med ’fel’ i denna artikel avses fel vad gäller beloppet på skatter, pålagor och avgifter, skattepliktiga varor och intäkter samt andra uppgifter i beskattningsunderlaget.

6) Om den beskattningsbara personen under skattekontrollen inkommer med eller rättar skattedeclarationer avseende de perioder och de skatter, pålagor, bidrag eller andra intäkter som är föremål för skattekontrollen, ska skattemyndigheten lämna dessa utan avseende.”

12 I artikel 105 i samma lag, som innefattar ”Regler för skattekontroll”, föreskrivs följande:

”...

3) Skattekontroll sker vid ett enda tillfälle för varje skatt, pålaga, avgift och andra belopp som ska betalas till den allmänna sammanlagda budgeten för varje beskattningsperiod.

...

5) Skattekontroll genomförs enligt principerna om oberoende, enhetlighet, autonomi, hierarki, territorialitet och decentralisering.

...

8) När skattekontrollen är avslutad ska den beskattningsbara personen inge en skriftlig försäkran om att samtliga handlingar och uppgifter som behövs för skattekontrollen har ställts till myndighetens förfogande.

9) Den beskattningsbara personen är skyldig att inom de frister och enligt de villkor som fastställs av skattekontrollorganen vidta alla åtgärder som följer av den rättsakt som utfärdas i samband med skattekontrollen.”

13 Artikel 105 bis i skatteförfarandelagen, med rubriken ”Regler om ny kontroll”, har följande lydelse:

”1) Genom undantag från bestämmelserna i artikel 105.3 får skattemyndigheten besluta att ompröva en viss period.

2) Med ’omprövning’ avses en skattekontroll som genomförs till följd av att det har framkommit nya uppgifter som var okända för skattemyndigheten vid kontrolltillfället och som påverkar kontrollen.

3) Med ’nya uppgifter’ avses upplysningar, handlingar eller andra dokument som har framkommit genom en korsvis kontroll utan förvarning eller som har meddelats till skattemyndigheten av organ som har behörighet att handlägga ett brottmålsförfarande eller av andra offentliga myndigheter eller som på något annat sätt har kommit i kontrollorganens händer och är av en sådan karaktär att de kan påverka den tidigare skattekontrollen.

4) När förfarandet för den nya kontrollen inleds ska skattekontrollorganet meddela den beskattningsbara personen sitt beslut att göra en ny kontroll, varvid detta beslut kan överklagas enligt villkoren i denna lag. Bestämmelserna vad gäller meddelandet om inledande av kontroll och dess innehåll tillämpas på motsvarande sätt även på beslutet om ny kontroll.”

14 Artikel 106 i samma lag, med rubriken ”Den beskattningsbara personens skyldighet att samarbeta”, föreskrivs, i punkt 1, att den beskattningsbara personen är skyldig att samarbeta vid fastställandet av den faktiska skattesituationen. Vederbörande är skyldig att inkomma med uppgifter och att på den plats där skattekontrollen genomförs uppvisa alla handlingar och alla andra uppgifter som är nödvändiga för att klargöra de faktiska omständigheter som är relevanta ur skattemässigt hänseende.

- 15 I bilaga 1 till Ordinul nr 179 av den 14 maj 2007 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (förordning nr 179 om godkännande av regler för rättelse av materiella fel i mervärdesskattedeclarationer, av den 14 maj 2007 (nedan kallad förordning nr 179/2007), föreskrivs följande i punkterna 1, 3.1, 4.1 och 4.2:
- ”1. Materiella fel i mervärdesskattedeclarationer som inges av beskattningsbara personer får rättas av den behöriga skattemyndigheten på dennes eget initiativ eller på begäran av den beskattningsbara personen.
- ...
- 3.1. Rättelse av materiella fel i mervärdesskattedeclarationer får ske inom en preskriptionstid på fem år från och med den 1 januari det år som följer på det år då den deklARATION som är föremål för rättelse har ingetts.
- ...
- 4.1. Mot bakgrund av dessa anvisningar får materiella fel i mervärdesskattedeclarationer inte rättas med avseende på beskattningsperioder som redan har varit eller är föremål för skattekontroll.
- 4.2. Med avvikelse från vad som föreskrivs i punkt 4.1 får rättelse av materiella fel i mervärdesskattedeclarationer ske på grundval av beslut om åtgärder som har meddelats av skattekontrollorganet. I så fall ska den beskattningsbara personens ansökan om rättelse av det materiella felet åtföljas av en kopia på eller originalet av beslutet om åtgärder.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 16 Zabrus var föremål för en kontroll avseende mervärdesskatt för perioden 1 maj till 30 november 2014. Denna kontroll avslutades genom en rapport som upprättades den 26 januari 2015.
- 17 Den 25 maj 2015 lämnade Zabrus in en mervärdesskattedeclaration för april 2015 med möjlighet till återbetalning av skatten. I enlighet därmed begärde Zabrus återbetalning av två belopp uppgående till 39 637 respektive 26 627 RON (rumänska lei). Det första beloppet fördes in i deklARATIONEN genom en rättelse, efter det att den ovannämnda skattekontrollen avslutats, av en bokföringsnot om kvittning av mervärdesskatt för juli 2014. Det andra beloppet följer av rättelsen i februari 2015 avseende transaktioner som Zabrus gjort under år 2014 och för vilka bolaget först efter nämnda skattekontroll upptäckt relevanta styrkande handlingar i sina räkenskaper.
- 18 Därefter var Zabrus föremål för en skattekontroll som avsåg perioden mellan den 1 december 2014 och den 30 april 2015. Denna kontroll avslutades genom en rapport som upprättades den 9 juli 2015.
- 19 Skattemyndigheten har vägrat att återbetala mervärdesskattebeloppen på 39 637 RON respektive 26 627 RON, med hänvisning till att de återkrävda beloppen hänför sig till transaktioner som genomförts under en beskattningsperiod som föregick den period som kontrollerats, och att den perioden redan hade varit föremål för en skattekontroll som avslutades den 26 januari 2015. Skattemyndigheten angav att principen om en enhetlig skattekontroll, enligt de tillämpliga nationella bestämmelserna, förhindrar återbetalning av de belopp som Zabrus begärt, eftersom inga oegentligheter avseende betalningarna av mervärdesskatt fastställts för den period som redan varit föremål för kontroll, och eftersom kontrollorganen inte fattat något beslut om åtgärder som ska vidtas av Zabrus.

- 20 Zabrus har på olika administrativa vägar förgäves försökt hävda sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Både begäran om en ny skattekontroll för perioden 1 maj till 30 november 2014 och begäran om rättelse av ett materiellt fel i mervärdesskattedeclarationerna från maj till oktober 2014 avslogs.
- 21 Den 22 oktober 2015 väckte Zabrus, vid Tribunalul Suceava (Distriktsdomstolen i Suceava), talan om ogiltigförklaring av generaldirektoratets beslut att neka återbetalning av mervärdesskatten till dessa belopp. I sin ansökan betonade Zabrus att avdrag för mervärdesskatt utgör en rättighet för den beskattningsbara personen, och att denna rätt inte kan begränsas om de materiella kraven är uppfyllda, även om vissa formkrav inte har uppfyllts. Bolaget gjorde också gällande att skattemyndighetens vägran att kontrollera mervärdesskatten med hänvisning till principen om skattekontrollens enhetlighet innebär att avdragsrätten sätts ur spel genom att det åläggs ytterligare materiella eller formella krav som inte är förenliga med unionsrätten, vilket utgör en oproportionerlig och orimligt kostsam åtgärd för den beskattningsbara personen.
- 22 Generaldirektoratet har gjort gällande att i enlighet med bestämmelserna i skatteförfarandelagen och förordning nr 179/2007 kan transaktioner som avser en period som redan har varit föremål för skattekontroll enbart rättas eller kontrolleras på nytt på skattemyndighetens initiativ, om det framkommer nya uppgifter genom samarbete med andra institutioner eller om det föreligger rättsakter som antagits under tidigare kontroller och som föreskriver vidtagande av åtgärder. Situationen i förevarande mål ger emellertid inte upphov till sådana antaganden.
- 23 Genom dom av den 31 mars 2016 beslutade Tribunalul Suceava (Distriktsdomstolen i Suceava) att ogilla Zabrus talan med motiveringen att en ny kontroll av en period som redan har varit föremål för skattekontroll förutsätter att det föreligger nya uppgifter i förhållande till de tidigare kontrollerade uppgifterna, som inte var kända för myndigheterna vid tidpunkten för den första kontrollen och vars sena uppvisande inte kan tillskrivas vare sig den beskattningsbara person som är föremål för kontrollen eller skattemyndigheten.
- 24 Denna domstol anser att principen om skattekontrollens enhetlighet och rättssäkerhetsprincipen skulle bli illusoriska om det efter en kontroll var möjligt att inkomma med styrkande handlingar eller att beakta bokföringsfel som ändrar det belopp som ska återbetalas på grundval av andra villkor än de restriktiva villkor som lagstiftaren har föreskrivit på området. Samma domstol har även angett att förlusten av avdragsrätten inte heller kan anses oproportionerlig, när den felaktiga bokföringen eller den sena upptäckten av styrkande handlingar kan tillskrivas Zabrus.
- 25 Dessutom fastställde denna domstol att den felaktiga bokföringen av den mervärdesskatt på 39 637 RON som skulle återbetalas, och den senare upptäckten av styrkande handlingar för deklaration av mervärdesskatt som uppgår till 26 627 RON, inte utgör nya uppgifter, i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, utan materiella fel i mervärdesskattedeclarationerna som inte längre kan rättas, eftersom skattekontrollen för perioden 1 maj 2014 till 30 november 2014 som avslutades genom rapporten av den 26 januari 2015, i vilken det inte konstaterats några oegentligheter som skulle kunna ändra beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, inte åtföljts av en rättsakt som föreskriver åtgärder som Zabrus ska vidta för att möjliggöra en rättelse.
- 26 Den 31 mars 2016 väckte Zabrus talan mot denna dom vid Curtea de Apel Braşov (Appellationsdomstolen i Suceava) och gjorde gällande att rätten till återbetalning av mervärdesskatt inte upphör genom att det åläggs ytterligare materiella eller formella krav, såsom villkoren i den nationella lagstiftningen, för att rätta materiella fel eller för att göra en ny kontroll avseende en period som redan varit föremål för en skattekontroll. Med hänvisning till principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, påpekade Zabrus att den orimliga lösning som skattemyndigheten och domstolen i första instans förespråkade undanröjer bolagets rätt att dra av mervärdesskatten på grunder som står i strid med mervärdesskattedirektivet.

- 27 Den hänskjutande domstolen anser att Zabrus inte kan grunda sig på EU-domstolens praxis i fråga om skattemässig neutralitet, eftersom bolaget inte har nekats avdragsrätt på grund av ett åsidosättande av ett formkrav för avdragsrätten, utan på grund av principen om en enhetlig skattekontroll, vilket är en princip som följer av rättssäkerhetsprincipen och som erkänns och skyddas i unionsrätten och i EU-domstolens praxis.
- 28 Enligt den hänskjutande domstolen bör hänsyn också tas till möjligheten, enligt nationell lagstiftning, att en period som redan har varit föremål för en skattekontroll enligt nationell lagstiftning får omprövas, men enbart på skattemyndighetens initiativ, om nya uppgifter framkommer i ett senare skede genom samarbetet mellan statliga institutioner. Denna nationella bestämmelse har EU-domstolen funnit vara förenlig med unionsrätten i sin dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).
- 29 Den hänskjutande domstolen anser att principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och rättssäkerhet i förevarande fall ska bedömas med hänsyn inte bara till Zabrus oaktsamhet utan även till den omständigheten att kvittnings- och återbetalningsnoterna utfärdats av en kommunal skattemyndighet.
- 30 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

- ”1) Utgör [mervärdesskattedirektivet] samt principerna om skatteneutralitet 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 vilken det inte är möjligt att genomföra någon kontroll och bevilja rätt till återbetalning av mervärdesskatt till följd av rättelser avseende transaktioner utförda under en period som föregår kontrollperioden och som redan har varit föremål för en skattekontroll i vilken skattemyndigheten inte har konstaterat några oegentligheter som kan medföra att beskattningsunderlaget ändras, trots att nämnda bestämmelser tolkas på så sätt att skattemyndigheten kan besluta om att utföra en ny kontroll för en period som redan har varit föremål för skattekontroll mot bakgrund av nya uppgifter och upplysningar som i ett senare skede har framkommit genom samarbete mellan statliga myndigheter och institutioner?
- 2) Ska direktiv 2006/112/EG samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet tolkas så, att de, i en situation som den som är aktuell i det nationella målet, utgör hinder för nationella bestämmelser av lagstiftningskaraktär, enligt vilka det inte är möjligt att rätta materiella fel i mervärdesskattedeclarationer avseende beskattningsperioder som redan har varit föremål för skattekontroll, med undantag för de fall där rättelsen görs med stöd av ett beslut om åtgärder som har meddelats av skattekontrollorganet i samband med den tidigare kontrollen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 31 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168, 179, 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, med avvikelse från den i den nationella lagstiftningen stadgade principen om en femårig preskriptionstid för rättelse av mervärdesskattedeclarationer, föreskriver att en beskattningsbar person inte kan göra en sådan rättelse i syfte att hävda sin avdragsrätt, av det enda skälet att denna rättelse avser en period som redan har varit föremål för skattekontroll.
- 32 Vad gäller avdragsrätten följer det av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system

för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se, bland annat, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 37, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 35).

- 33 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet som i princip inte får inskränkas. Det har särskilt betonats att avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 36).
- 34 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 neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig (se, bland annat, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 39, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 37).
- 35 Även om rätten att dra av mervärdesskatt är beroende av efterlevnaden av de materiella och formella kraven i mervärdesskattedirektivet, framgår det av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolens frågor enbart ställts på grund av det faktum att avdragsrätt nekats på grund av att den beskattningsbara personen inte har haft möjlighet att göra en rättelse i sin mervärdesskattedeclaration, eftersom begäran om rättelse avsåg en period som redan hade varit föremål för en skattekontroll som avslutats.
- 36 I detta avseende erinrar domstolen om att det av lydelsen i artikel 167 och artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet framgår att avdrag i princip ska göras under samma period som avdragsrätten inträder, det vill säga när skatten blir utkrävbar.
- 37 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).
- 38 I detta hänseende framgår det av domstolens praxis att en möjlighet att utnyttja avdragsrätten som inte begränsas i tiden skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller dennes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid. 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, kan således inte anses vara oförenlig med bestämmelserna i direktivet, 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 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 48 och 49, och där angiven rättspraxis).
- 39 I förevarande fall framgår det av den nationella lagstiftning som avses i beslutet om hänskjutande att rätten att dra av mervärdesskatt, enligt rumänsk rätt, omfattas av den allmänna preskriptionstiden på fem år. Rätten till avdrag för mervärdesskatt har emellertid en kortare preskriptionstid om det skett en skattekontroll. Det är nämligen i princip omöjligt för den beskattningsbara personen att göra en rättelse i sin mervärdesskattedeclaration för de beskattningsperioder som redan har varit föremål för en kontroll av skattemyndigheten. Under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det

nationella målet får en beskattningsbar person således inte göra några rättelser i sin mervärdesskattedeclaration. Den rumänska regeringen har gjort gällande att denna begränsning följer av principen om enhetlighet vid skattekontroll och att rättssäkerhetsprincipen kräver att en sådan kontroll bara görs en gång.

- 40 Även om det inte av den hänskjutande domstolens uppgifter framgår att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet föreskriver ett annat system för mervärdesskatt än det som föreskrivs i andra nationella skatteärenden, utgör effektivitetsprincipen hinder mot en sådan reglering i den mån den, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, kan beröva en beskattningsbar person möjligheten att rätta sina mervärdesskattedeclarationer när vederbörande har varit föremål för en skattekontroll avseende den beskattningsperiod som rättelsen avser, trots att den preskriptionstid på fem år som föreskrivs i denna förordning ännu inte har löpt ut.
- 41 När skattekontrollen, såsom under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, sker omedelbart efter det att deklARATIONEN har lämnats in eller en kort tid därefter, berövas den beskattningsbara personen, enligt denna bestämmelse, möjligheten att rätta sin mervärdesskattedeclaration, så att det blir praktiskt taget omöjligt eller åtminstone orimligt svårt för denna person att utöva avdragsrätten.
- 42 Den omständigheten att en nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i det nationella målet, fråntar den beskattningsbara personen möjligheten att göra en rättelse i sin mervärdesskattedeclaration, genom att förkorta fristen för en sådan rättelse, är således oförenlig med effektivitetsprincipen.
- 43 Dessutom utgör principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen också hinder för en sådan bestämmelse som den som är i fråga i det nationella målet.
- 44 Den grundläggande principen om skatteneutralitet kräver enligt fast rättspraxis att den ingående mervärdesskatten måste få dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (se, för ett liknande resonemang, se dom av den 28 juli 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45).
- 45 I det nationella målet är det emellertid just den bristande uppfyllelsen av vissa formella krav i den nationella lagstiftningen i fråga som föranledde beslutet att inte låta Zabrus dra av mervärdesskatten trots att detta bolag begärt rättelse av sina deklARATIONER i syfte att visa att de materiella kraven för att beviljas avdrag för de båda beloppen var uppfyllda.
- 46 Bristande uppfyllelse av formella krav som kan rättas kan inte tillåtas påverka ett korrekt fungerande system för mervärdesskatt.
- 47 Genom tillämpningen av en sådan nationell lagstiftning, som den som är i fråga i det nationella målet, kommer definitivt en del av mervärdesskatten att belasta den beskattningsbara personen, vilket strider mot den rättspraxis som det hänvisas till punkt 34 ovan.
- 48 Vad gäller proportionalitetsprincipen har den nationella lagstiftaren visserligen möjlighet att kombinera formella krav för beskattningsbara personer med påföljder som uppmuntrar dessa personer att iakta kraven för att säkerställa ett väl fungerande mervärdesskattesystem.
- 49 En administrativ sanktionsavgift skulle bland annat kunna komma att tillämpas mot en beskattningsbar person som gör en rättelse i sin mervärdesskattedeclaration med stöd av handlingar som styrker dennes rätt till mervärdesskatteavdrag och som personen hade i sin besittning vid den tidpunkt deklARATIONEN lämnades in, eller efter det att ett bokföringsfel upptäckts, som påverkar det mervärdesskattebelopp som ska återbetalas.

- 50 Medlemsstaterna ska emellertid i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, innebär minsta möjliga skada för de principer som fastställs i unionslagstiftningen, såsom den grundläggande principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt (dom av den 10 juli 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 23).
- 51 I en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet, och med beaktande av att avdragsrätten är central i det gemensamma mervärdesskattesystemet, ska en sanktionsåtgärd som innebär att avdragsrätt alltid nekas, betraktas som oproportionerlig för det fall det inte föreligger ett undandragande eller påverkan på statsbudgeten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 70 och där angiven rättspraxis).
- 52 Det finns dock ingenting i handlingarna i målet som tyder på en risk för undandragande eller påverkan på statsbudgeten.
- 53 Domstolen kan slutligen inte godta den rumänska regeringens argument, att den i det nationella målet aktuella lagstiftningen motiveras av principen om en enhetlig skattekontroll, vilken följer av rättssäkerhetsprincipen.
- 54 Ett nationellt system för skattekontroll, såsom det som är i fråga i det nationella målet, som inte medger att en beskattningsbar person gör rättelser i sin mervärdesskattedeclaration, även om systemet föreskriver dels en sådan rättelse när den görs i enlighet med en rättsakt som antagits av en skattemyndighet, dels en möjlighet för skattemyndigheterna att i samband med nya uppgifter genomföra en ny kontroll, är inte avsett att skydda skattebetalarnas rättigheter och förefaller inte utgöra en tillämpning av rättssäkerhetsprincipen. Faktum är att ett sådant system, tillsammans med dessa undantag, främst är avsett för en effektiv skattekontroll och för att de nationella myndigheterna ska kunna agera effektivt.
- 55 Samma slutsats kan härledas ur dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Av den domen framgår visserligen att den beskattningsbara personen – inom preklusionsfristen – inte kan åberopa rättssäkerhetsprincipen för att hindra skattemyndigheten från att återkalla ett beslut varigenom den har medgett nämnda person avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräva betalning av nämnda mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta och vite (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 51). Det följer emellertid inte av nämnda dom att skattemyndigheterna – inom preklusionsfristen – kan åberopa samma princip i syfte att hindra den beskattningsbara personen från att göra en rättelse i en mervärdesskattedeclaration som omfattar en period som redan har varit föremål för skattekontroll.
- 56 Under dessa omständigheter ska de ställda frågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168, 179, 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, med avvikelse från den i den nationella lagstiftningen stadgade principen om en femårig preskriptionstid för rättelse av mervärdesskattedeclarationer, föreskriver att en beskattningsbar person inte kan göra en sådan rättelse i syfte att hävda sin avdragsrätt, av det enda skälet att denna rättelse avser en period som redan har varit föremål för skattekontroll

Rättegångskostnader

- 57 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, 168, 179, 180 och 182 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, samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet, med avvikelse från den i den nationella lagstiftningen stadgade principen om en femårig preskriptionstid för rättelse av mervärdesskattedeclarationer, föreskriver att en beskattningsbar person inte kan göra en sådan rättelse i syfte att hävda sin avdragsrätt, av det enda skälet att denna rättelse avser en period som redan har varit föremål för skattekontroll.

Underskrifter