Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 26 mars 2020[1]

Mål C-835/18

SC Terracult SRL
mot
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(begäran om förhandsavgörande från Curtea de Apel Timişoara (Appellationsdomstolen i Timişoara, Rumänien))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Förfarande för omvänd betalningsskyldighet – Rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt – Återbetalning av skatt som har betalats felaktigt – Transaktioner avseende en skatteperiod som redan har varit föremål för en skattekontroll – Effektivitetsprincipen – Skatteneutralitet – God tro – Missbruk av rättigheter – Skatteundandragande – Rättssäkerhet”

I. Inledning

1. En beskattningsbar person blev föremål för en skattekontroll av skattemyndigheten. Då skattemyndigheten konstaterade felaktigheter avseende en viss transaktion i vilken den beskattningsbara personen agerade leverantör, meddelade den ett beskattningsbeslut enligt vilket den beskattningsbara personen skulle betala ytterligare mervärdesskatt. Den beskattningsbara personen följde beskattningsbeslutet och betalade den begärda ytterligare mervärdesskatten.

2. Senare upptäcktes emellertid nya omständigheter som gjorde att andra skattebestämmelser (förfarandet för omvänd betalningsskyldighet) kom att tillämpas på den aktuella transaktionen. Får den nationella skattemyndigheten, under dessa omständigheter, neka den beskattningsbara personen tillåtelse att korrigera de aktuella fakturorna och därmed i praktiken frånta den beskattningsbara personen rätten att justera skatten, på grund av att fakturorna avser transaktioner som genomförts under en period som omfattades av en skattekontroll, och att det resulterande beskattningsbeslutet inte ifrågasattes av den beskattningsbara personen vid den tidpunkten?

1 Originalspråk: engelska.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. I artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt,[2] i den version som var tillämplig vid tidpunkten för händelserna i målet,[3] föreskrevs följande:

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

4. I artikel 199a i mervärdesskattedirektivet föreskrevs följande:

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

…

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

…”

5. Enligt genomförandebeslut 2011/363/EU bemyndigades Rumänien att tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på vissa spannmål, inbegripet raps.[4] Den 20 februari 2014 informerade Rumänien kommissionen om att denna medlemsstat, i enlighet med direktiv 2013/43, skulle fortsätta att tillämpa detta förfarande på vissa spannmål fram till den 18 december 2018.

B. Nationell rätt

6. Enligt artikel 7.2 i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (regeringsdekret nr 92/2003 om skatteförfarandelagen) har skattemyndigheterna rätt att ex officio granska den faktiska situationen samt erhålla och använda alla de uppgifter och handlingar som krävs för att korrekt fastställa den beskattningsbara personens skattemässiga situation. Vidare ska de enligt denna bestämmelse fastställa och ta i beaktande samtliga omständigheter som är av betydelse i varje enskilt fall.

7. Enligt artikel 205.1 och artikel 207.1 i skatteförfarandelagen, får ett beskattningsbeslut överklagas inom 30 dagar från delgivningen av detta beslut. Efter denna period är det inte längre möjligt. Överklagandeförfarandet fråntar inte en beskattningsbar person dennes rättsmedel enligt lagstadgade villkor.

2 Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

3 Till följd av de ändringar som infördes genom rådets direktiv 2013/43/EU av den 22 juli 2013 om ändring av direktiv 2006/112 (EUT L 201, 2013, s. 4).

4 Rådets genomförandebeslut 2011/363/EU av den 20 juni 2011 om bemyndigande för Rumänien att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 163, 2011, s. 26).

8. I artikel 213.1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”Den behöriga myndigheten ska, med anledning av överklagandet, granska de faktiska och rättsliga grunderna för skattemyndighetens beslut. Bedömningen av överklagandet ska beakta parternas argument, de rättsliga bestämmelser som de har åberopat och handlingarna i målet. Överklagandet ska behandlas inom gränserna för yrkandena i det.”

9. I artikel 159 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter), i dess ändrade och kompletterade lydelse enligt Legea nr. 343/2006 (lag nr 343/2006) som genom avdelning VI, bland annat, har införlivat mervärdesskattedirektivet med den nationella rättsordningen föreskrivs följande:

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

…

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

…

(3) Beskattningsbara personer som har varit föremål för en skattekontroll och beträffande vilka det har konstaterats och fastställts fel med avseende på korrekt fastställande av uppburen skatt och som är skyldiga att betala dessa belopp på grundval av det förvaltningsbeslut som har utfärdats av den behöriga skattemyndigheten, kan utfärda korrigeringsfakturor till mottagarna på det sätt som anges i punkt 1 b. Den beskattningsbara personen ska på fakturorna ange att de har utfärdats efter en kontroll och redovisa dessa fakturor som en separat post i mervärdesskattedeklarationen. Mottagarna har rätt att göra avdrag för den skatt som anges på dessa fakturor på de villkor och inom de gränser som stadgas i artiklarna 145–147.[2]”

III. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

10. Donauland SRL, ett företag som senare fusionerades genom absorption med Terracult SRL (nedan kallat Terracult), blev föremål för en skattekontroll av den rumänska skattemyndigheten som avslutades i mars 2014. Vid skattekontrollen konstaterades att Donauland, under perioden 10–14 oktober 2013, hade sålt raps till Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Tyskland) (nedan kallat Almos). Vid skattekontrollen konstaterade skatteinspektörerna att bolaget inte kunde uppvisa handlingar som styrkte att varorna hade lämnat Rumäniens territorium och ansåg därför att undantaget från mervärdesskatt för gemenskapsinterna leveranser av varor inte var tillämpligt på dessa leveranser.

11. Den 4 mars 2014 utfärdade nämnda myndigheter ett beskattningsbeslut (nedan kallat det första beskattningsbeslutet) och en skattekontrollspromemoria genom vilka Donauland påfördes vissa ytterligare skatteförpliktelser, däribland ett belopp på 440 241 rumänska lei (RON) i mervärdesskatt för de rapsleveranser till Almos som hade utförts i oktober 2013, vilka betraktades som inhemska leveranser på vilka den normala mervärdesskattesatsen på 24 procent tillämpades.

12. Donauland bestred inte det ursprungliga beskattningsbeslutet.

13. Den 28 mars 2014 meddelade Almos Donauland att man hade konstaterat att de fakturor som Donauland hade utfärdat angav Almos skatteregistreringsnummer för Tyskland. Almos meddelade Donauland att varorna inte hade lämnat Rumänien och begärde korrigeringsfakturor där Almos skatteregistreringsnummer i Rumänien angavs.

14. På grundval av de handlingar som Almos ingav, bokförde Donauland 180 korrigeringsfakturor för Almos, i enlighet med artikel 159.3 i lag nr 571/2003 om skatter och avgifter. Korrigeringsfakturorna utfärdades till Almos (riktade till både Almos i Tyskland och dess skatterepresentant i Rumänien) och angav följande transaktioner: 1) återföring av utförda gemenskapsinterna leveranser och deras omklassificering som inhemska leveranser på vilka den normala mervärdesskattesatsen på 24 procent har tillämpats, och 2) återföring av dessa inhemska leveranser på vilka den ordinarie mervärdesskattesatsen har tillämpats samt deras klassificering som leveranser av varor för vilka förfarandet för omvänd betalningsskyldighet var tillämpligt mot bakgrund av meddelandet av den 28 mars 2014 där köparen meddelade att köparens identifikationsuppgifter var felaktiga.

15. Donauland redovisade korrigeringsfakturorna i mervärdesskattedeklarationen för mars 2014. Donauland gjorde avdrag för mervärdesskatten avseende dessa fakturor från den mervärdesskatt som klaganden var skyldig att betala för den perioden.

16. Till följd av ansökan om återbetalning av mervärdesskatt genomfördes en ny skattekontroll under perioden november 2016– februari 2017, efter vilken beskattningsbeslutet av den 10 februari 2017 (nedan kallat det andra beskattningsbeslutet) utfärdades. Genom detta beskattningsbeslut ålades Terracult att betala ytterligare mervärdesskatt med ett belopp på 440 241 RON.

17. Terracult ingav ett administrativt överklagande av det andra beskattningsbeslutet till Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (det regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Timișoara, Rumänien), som genom beslut av den 14 juli 2017 inte gjorde någon ändring.

18. Den 2 februari 2018 överklagade Terracult detta beslut till Tribunalul Arad (Regionala domstolen i Arad, Rumänien) och yrkande, bland annat, delvis upphävande av det andra beskattningsbeslutet och återbetalning av det belopp som detta företag betalat på grundval av det första beskattningsbeslutet. Tribunalul Arad (Regionala domstolen i Arad, Rumänien) ogillade överklagandet.

19. Den 29 juni 2018 överklagade Terracult nämnda dom till Curtea de Apel Timișoara (Appellationsdomstolen i Timișoara, Rumänien). Den domstolen beslutade, då den hyste tvivel beträffande huruvida den aktuella nationella lagstiftningen var förenlig med unionsrätten, att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till EU-domstolen för ett förhandsavgörande:

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

20. Skriftliga yttranden har inkommit från Terracult, den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen. Dessa parter yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 5 februari 2020.

IV. Rättslig bedömning

21. Den hänskjutande domstolen har, genom sin tolkningsfråga, önskat få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivets bestämmelser, och principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, utesluter en bestämmelse eller en praxis i en medlemsstat, enligt vilken korrigering av fakturor avseende transaktioner som genomförts under en period som var föremål för en skattekontroll, till följd av vilken skattemyndigheten utfärdat ett beskattningsbeslut som har blivit slutgiltigt, när det efter utfärdandet av beskattningsbeslutet har framkommit ytterligare information som skulle medföra en tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

22. Enligt min uppfattning är en sådan praxis inte förenlig med unionsrätten. För att förklara denna slutsats är det först nödvändigt att fastställa vilken beskattningsbar person som var mervärdesskatteskyldig avseende den aktuella transaktionen (A). Därefter vill jag understryka vikten av rätten att göra en rättelse av skatten och erhålla en återbetalning av skatt som felaktigt har betalats in (B). Slutligen ska jag göra en bedömning av de grunder som de rumänska myndigheterna har anfört för att bestrida en rättelse av skatt och återbetalning av den skatt som felaktigt har betalats in i förevarande fall (C).

A. Beskattningsbar person som har att erlägga mervärdesskatten

23. I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet anges att ”mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, *utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person* i enlighet med artiklarna 194–199b och artikel 202”.[5]

24. Genom genomförandebeslut 2011/363 bemyndigades Rumänien att – under den aktuella perioden – tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på försäljning av raps. Enligt artikel 199a.1 i mervärdesskattedirektivet är, i sådant fall, den betalningsskyldiga personen den *beskattningsbara person åt vilken [leveranserna] görs*.[6]

25. Domstolen har i detta sammanhang bekräftat att det enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte sker någon betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och mottagaren av en tjänst. Tjänstemottagaren är betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt för de genomförda transaktionerna och kan i princip göra avdrag för skatten så att inget belopp ska erläggas till skattemyndigheten.[7]

26. Eftersom det (nu) är ostridigt mellan parterna att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ska tillämpas på den aktuella transaktionen, var det mottagaren som var mervärdesskatteskyldig och inte leverantören. Den omständigheten att leverantören betalade mervärdesskatten på grund av det felaktiga antagandet att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte var tillämpligt, kan inte ge skattemyndigheten rätt att göra undantag från den omvända betalningsskyldigheten och att anse att det inte är tjänstemottagaren som är betalningsskyldig för mervärdesskatten utan tjänsteleverantören.[8]

27. Följaktligen är nästa fråga som ska prövas huruvida leverantören i princip har rätt att göra en rättelse av den skatt som felaktigt har fakturerats och att erhålla en återbetalning av den felaktigt betalda skatten.

5 Min kursivering.

6 Min kursivering.

7 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 23), dom av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41) och dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 30).

8 Se, analogt, dom av den 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 29).

B. Rätt att göra en rättelse av skatt som felaktigt har fakturerats och att erhålla en återbetalning av skatt som felaktigt har betalats

28. I fast rättspraxis har det slagits fast att det ”för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en *möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt*, då fakturautställaren visar att han eller hon var i god tro”.[9]

29. Det följer även av fast rättspraxis att *rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter* som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen. Medlemsstaten ska således i princip återbetala avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten.[10]

30. I avsaknad av unionsrättsliga bestämmelser om rättelse av den som har utställt fakturan av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt,[11] och om återbetalning av skatter,[12] ankommer det i princip på medlemsstaterna att fastställa detaljerade nationella bestämmelser inom dessa områden, i enlighet med principen om medlemsstaternas processuella autonomi. Dessa nationella bestämmelser ska emellertid fastställas med beaktande av principerna om likvärdighet och effektivitet. De får inte vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt, eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten.

31. Således ska en person som felaktigt har fakturerat mervärdesskatt ha rätt att göra en rättelse och, i förekommande fall, begära en återbetalning. De förfaranden enligt vilka en beskattningsbar person får göra en skatterättelse och begära en återbetalning är dem som föreskrivs i nationell rätt.

32. Det har i förevarande fall inte gjorts gällande att de nationella förfarandena inte är förenliga med likvärdighetsprincipen. Terracult har emellertid anfört att dessa förfaranden bland annat åsidosätter effektivitetsprincipen, eftersom de gör det omöjligt för företaget att göra en rättelse och begära återbetalning.

33. Denna ståndpunkt har bestritts av den rumänska regeringen. Denna regering har gjort gällande att myndigheterna, i det aktuella fallet, på ett rättsenligt sätt kunde hindra leverantören från att göra en rättelse och begära återbetalning. Det finns två skäl till detta. För det första överklagade leverantören inte det första beskattningsbeslutet inom den föreskrivna tiden. För det andra förefaller den rumänska regeringen mena att leverantören inte agerade i god tro eller missbrukade sina rättigheter. Jag kommer att undersöka dessa två argument i tur och ordning.

C. Kunde skattemyndigheten motsätta sig rättelsen och återbetalningen?

1. Tidsfrister

34. Den rumänska regeringen har gjort gällande att Terracult inte överklagade det första beskattningsbeslutet inom den utsatta tidsfristen. Det blev således slutgiltigt och kunde inte längre ifrågasättas.

9 Se dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Min kursivering.

10 Se, bland annat, dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

11 Se, bland annat, dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth and Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkterna 48 och 49).

12 Se, exempelvis, dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

35. Jag anser att den rumänska regeringens argument blandar samman två situationer. Å ena sidan finns ett scenario där vissa faktiska omständigheter och/eller den rättsliga bedömningen av dem har varit föremål för en kontroll av en myndighet. Metaforiskt sett öppnades en låda med vissa frågor för att sedan granskas och stängas. Å andra sidan finns ett helt annat scenario där nya faktiska omständigheter, vilka inte fanns i lådan vid tidpunkten för granskningen, har uppkommit senare. I denna situation kunde dessa specifika omständigheter inte ha granskats av den enkla anledningen att de inte förelåg vid den aktuella tidpunkten.

36. Beträffande det första scenariot är jag böjd att hålla med om att om beskattningsbeslutet hade varit felaktigt vid den tidpunkt då det utfärdades, skulle det tveklöst ha ankommit på Terracult att överklaga det inom den frist som föreskrevs i nationell rätt. Om företaget inte gjorde detta skulle det ha inneburit att bedömningen blev slutgiltig och – oberoende av huruvida den var korrekt eller rättsenlig – inte längre kunde överklagas av skattebetalaren.

37. Domstolen har vid upprepade tillfällen angett att det är förenligt med unionsrätten att av rättssäkerhetshänsyn uppställa rimliga preklusionsfrister för att väcka talan, vilka skyddar både den enskilde och den berörda myndigheten. Sådana frister kan inte anses medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, även om utgången av dessa frister per definition medför att den talan som har väckts helt eller delvis ska avvisas”. [13]

38. Domstolen har, med tillämpning av denna princip, vad beträffar förfarandet för omvänd betalningsskyldighet funnit att en preklusionsfrist, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. [14] En möjlighet att lämna in en ansökan om återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt utan någon begränsning i tiden skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, med hänsyn till vederbörandes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid. [15]

39. Förevarande mål tycks emellertid vara av ett annat slag. Det förefaller omfattas av det andra scenariot som beskrivits ovan. Beskattningsbeslutet var, i förevarande fall, såvitt framgår av handlingarna i målet, inte felaktigt när det meddelades av skattemyndigheten. Beslutet återspeglade de uppgifter som angavs i fakturorna och resultaten av skattemyndighetens skattekontroll. Det var först senare, efter det att Almos hade framställt en begäran till Donauland, som ingångsinformationen ändrades.

40. Situationen ändrades således först *efter* det att beskattningsbeslutet hade meddelats och Terracult hade följt det. [16] Mottagarens begäran att använda dess rumänska skatteregistreringsnummer medförde ett byte av rättsordning. Under dessa omständigheter kan Terracult knappast kritiseras för att ha beslutat att använda den mest uppenbara metoden för att rätta den felaktigt fakturerade mervärdesskatten, i stället för att ifrågasätta lagenligheten av beskattningsbeslutet.

13 Se, bland annat, dom av den 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

14 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

15 Se dom av den 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

16 Terracult kan således knappast anses ha agerat utan tillräcklig omsorg när det, i syfte att följa beskattningsbeslutet, betalade den begärda skatten. Trots den bakomliggande situationen var det tvunget att göra detta enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken ”[m]ervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura”.

41. Jag förstår att det troligen skulle ha varit möjligt för Terracult att bestrida det första beskattningsbeslutet enligt nationell rätt, trots att det inte var olagligt, på grundval av de nya omständigheter som kom fram efter det att beslutet hade meddelats.[17] Detta skulle emellertid, mot bakgrund av unionsrätten och de nationella bestämmelserna, ha varit ett lite okonventionellt sätt för Terracult att agera på.

42. En specifik metod för att avhjälpa en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet har uttryckligen föreskrivits i den nationella lagstiftningen i artikel 159 i lag nr 571/2003 om skatter och avgifter. Förekomsten av en sådan metod följer – ska det understrykas – av unionsrätten. Domstolen har redan slagit fast att det enligt principerna om skatteneutralitet och effektivitet *krävs* att medlemsstaterna föreskriver nödvändiga instrument och förfaranderegler för att garantera att den beskattningsbara personen har en möjlighet att rätta felaktigt fakturerad skatt och har rätt till en återbetalning av avgifter som tagits ut i strid med unionsrätten.[18]

43. De argument som den rumänska regeringen har framfört mot en möjlighet för Terracult att vidta dessa åtgärder är inte övertygande. Denna regering har anfört att det aktuella målet ger upphov till en eventuell konfrontation mellan, å ena sidan, rättssäkerhetsprincipen (som följer av behovet av att bibehålla giltigheten av rättsakter som inte har överklagats inom den utsatta fristen) och, å andra sidan, principen om skatteneutralitet (grundad på nödvändigheten att säkerställa att en beskattningsbar person inte belastas av en skatt som den inte skulle erlägga) och att den legitimt skulle kunna gynna den första framför den andra.

44. Detta är, enligt min uppfattning, inte det sätt på vilket förevarande mål bör beskrivas. Som jag redan har påpekat i punkt 35 i detta förslag till avgörande, vill jag återigen betona att det aktuella målet inte rör ett påstått felaktigt eller rättsstridigt beskattningsbeslut som inte har överklagats inom den utsatta fristen. Det rör en transaktion som, till följd av att nya omständigheter har blivit kända, omklassificerades efter det att ett beskattningsbeslut hade meddelats. Ett krav på att den beskattningsbara personen ska överklaga ett (eventuellt lagenligt och giltigt) beskattningsbeslut under dessa omständigheter är inte bara kontraintuitivt, utan väcker även ett antal spörsmål vad gäller skatteneutralitet, likvärdighet och rätten till ett effektivt rättsmedel.

45. För det första skulle den nationella lagstiftningen, om den tolkades på detta sätt, behandla beskattningsbara personer som, enligt min uppfattning, är i liknande situationer på väldigt olika sätt. Varaktigheten av den period under vilken en beskattningsbar person har rätt att korrigera uppgifter som har angetts i fakturor och göra en rättelse skulle bero på huruvida skattemyndigheterna hade gjort en skattekontroll och meddelat ett beskattningsbeslut eller inte. Beskattningsbara personer som har varit föremål för en skattekontroll skulle bara ha 30 dagar på sig att korrigera fakturorna genom att bestrida skattekontrollens lagenlighet. De som inte har granskats skulle ha den normala perioden på fem år. Meddelandet av ett beskattningsbeslut skulle därför innebära att en 30-dagarsperiod skulle ersätta den ordinarie 5-årsperioden.

46. Denna skillnad förefaller omöjlig att motivera, eftersom båda de beskattningsbara personerna, mot bakgrund av nya faktiska omständigheter som upptäckts senare, skulle kunna vara i exakt samma situation. Det ska i detta hänseende erinras om att det enligt fast rättspraxis gäller att ”likabehandlingsprincipen, som i fråga om mervärdesskatt motsvaras av principen om skatteneutralitet, innebär att lika situationer inte får behandlas olika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling”.[19]

17 Den rumänska regeringen har gjort gällande att detta faktiskt är möjligt och denna uppfattning tycks bekräftas av de svar som den hänskjutande domstolen har gett på domstolens frågor. Det ska emellertid påpekas att Terracult inte delar denna uppfattning, utan har gjort gällande att frågan inte är reglerad i den nationella rätten.

18 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

19 Se, exempelvis, dom av den 13 mars 2014, Jetair and BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punkt 53).

47. För det andra riskerar en skyldighet för en beskattningsbar person att överklaga ett beskattningsbeslut inom 30 dagar, även när de uppgifter som kan medföra en rättelse upptäcks efter att detta beslut meddelats, att göra rätten till ett effektivt rättsmedel verkningslös. Beroende på när dessa uppgifter upptäcks, kan den beskattningsbara personen ha väldigt lite tid på sig att överklaga beskattningsbeslutet, eller till och med se sin rätt gå förlorad genom preklusion. I det aktuella fallet skulle Terracult exempelvis endast ha haft ett par dagar på sig att överklaga det första beskattningsbeslutet (som meddelades den 4 mars 2014) efter att de nya omständigheterna uppmärksammats (den 28 mars 2014). I avsaknad av en skattekontroll och ett beskattningsbeslut skulle Terracult ha kunnat korrigera fakturorna och rätta skatten inom den längre perioden på 5 år.

48. För det tredje vill jag slutligen påpeka att dessa ganska märkliga konsekvenser understryker den problematiska utgångspunkten. Det ska betonas att en nationell bestämmelse om att det som redan har omprövats (av myndighet eller domstol) i allmänhet inte får tas upp igen är sund och korrekt. Denna princip kan emellertid logiskt sett endast tillämpas på de, rättsliga eller faktiska, frågor som faktiskt var föremål för en omprövning. Däremot kan inte verkan av en preklusion utvidgas till att gälla nya uppgifter som inte var och inte kunde ha varit föremål för någon sådan omprövning, på grund av att de inte förelåg vid den aktuella tidpunkten. [20]

49. Mot denna bakgrund anser jag att bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet utgör hinder för en medlemsstats bestämmelse eller praxis som inte tillåter korrigering av fakturor avseende transaktioner som genomförts under en period som var föremål för en skattekontroll, efter vilken skattemyndigheterna meddelade ett beskattningsbeslut som har blivit slutgiltigt, när det efter det att beskattningsbeslutet meddelats framkommit ytterligare information som medför att en annan skatteordning (förfarandet för omvänd betalningsskyldighet) ska tillämpas.

2. God tro, missbruk av rättigheter och skatteundandragande

50. Den rumänska regeringen har även gjort gällande att rätten att justera och begära återbetalning, som normalt sett föreskrivs i den nationella lagstiftningen, kan begränsas under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, eftersom leverantören inte agerade i god tro eller, under alla omständigheter, missbrukade sina rättigheter. Den rumänska regeringen har i detta hänseende gjort gällande att korrigeringen av fakturorna faktiskt omintetgjorde resultaten av det första beskattningsbeslutet. Denna regering har vidare påpekat att de varor som Terracult sålde till Almos efter denna försäljning har blivit föremål för några misstänkta transaktioner mellan Almos och en tredjepart.

20 En bredare analogi kan göras med tillämpning av samma logik i samband med en omprövning av en domstol. I detta sammanhang föreligger det ett ännu större krav på stabilitet och oföränderlighet i rättsliga förhållanden när de väl har skapats genom ett slutgiltigt domstolsbeslut, vilket definitivt väger tyngre än ett administrativt beslut eller beskattningsbeslut. Även i detta sammanhang utesluter emellertid inte den omständigheten att ett mål har överklagats till andra instans eller till en högre instans att målet kan återupptas, om nya omständigheter senare uppdagas vilka motiverar en sådan extraordinär åtgärd. De utgör endast olika frågor och olika åtgärder. Således ska en liknande logik i än högre grad tillämpas på mervärdesskattesystemet, vilket redan föreskriver och godtar en mycket högre grad av flexibilitet för och möjlighet till efterhandsjustering för skatteneutralitetsändamål.

a) God tro

51. Det ska inledningsvis erinras om att även om rätten till en rättelse av skatt som felaktigt har fakturerats ska garanteras när en beskattningsbar person har agerat i god tro, är god tro inte ett nödvändigt villkor för rätten till en rättelse. Domstolen har nämligen slagit fast att det, när en fakturautställare fullständigt och i god tid har undanröjt risken för skattebortfall, enligt principen om mervärdesskattens neutralitet krävs att den skatt som har fakturerats felaktigt ska kunna rättas, utan att medlemsstaterna som villkor för en sådan rättelse får kräva att fakturautställaren har handlat i god tro. Denna rättelse kan inte göras beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning. [21]

52. Det ska i detta sammanhang påpekas att den hänskjutande domstolen, i sitt svar på domstolens frågor, har angett att det av handlingarna i målet framgår att skattemyndigheterna aldrig begärde betalning av den skatt som mottagaren (Almos) var skyldig att erlägga. Det är oklart varför skattemyndigheten inte gjorde något försök att kontrollera huruvida skatten kunde betalas av mottagaren, så att det belopp som felaktigt betalats av leverantören (Terracult) kunde återbetalas utan förlust av offentliga medel. När den rumänska regeringen vid förhandlingen ombads att ange skälet för detta kunde den inte ge någon förklaring.

53. Oberoende av denna aspekt, och vad viktigare är, övertygas jag inte av de omständigheter som den rumänska regeringen i förevarande mål har hänfört till för att antyda att Terracult inte handlade i god tro.

54. I synnerhet kan jag inte förstå logiken bakom argumentet att den omständigheten att korrigeringen av fakturorna medför att vad som konstaterats i beskattningsbeslutet till följd av skattekontrollen kullkastas i sig är en indikation på att den beskattningsbara personen inte har handlat i god tro.

55. Själva syftet med att korrigera fakturorna är att ändra en tidigare situation som, på grundval av omständigheter som senare framkommit, anses vara felaktig. Således är enbart den omständigheten att de korrigerade fakturorna har omintetgjort verkningarna av det första beskattningsbeslutet varken tillräcklig för att styrka och kan inte styrka att den beskattningsbara personen inte var i god tro. Det krävs något mer för detta ändamål. Det ska i detta hänseende erinras om att begreppet ”god tro” innebär att den beskattningsbara personen ska vidta alla försiktighetsåtgärder som kan krävas av en upplyst aktör. [22]

56. Således kan skattemyndigheterna endast åberopa avsaknad av god tro om de uttryckligen påstår att den beskattningsbara personen har varit försumlig, förklarar de rättsliga och faktiska skälen bakom denna uppfattning och, i förekommande fall, lägger fram bevis som styrker dessa påståenden. [23] I förevarande mål förefaller det emellertid inte, när det gäller de faktiska omständigheter och uttalanden som har lagts fram till denna domstol, finnas något tydligt och underbyggt påstående i detta avseende.

57. Det ska erinras om att det saknar betydelse att det förhållandet att verkan av det första beskattningsbeslutet omintetgjordes i praktiken inträffade efter det att en skattekontroll hade ägt rum. Domstolen angav entydigt i Zabrus Siret [24] – en nyligen meddelad dom i ett mål som också rörde den nationella lagstiftning som avses i det nationella målet – att ”[bestämmelserna 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

21 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkterna 58 och 68), dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkterna 37 och 38), och dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 27).

22 Dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 26).

23 För mer om denna fråga, se mitt förslag till avgörande i målet Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, särskilt punkterna 33–36).

24 Dom av den 26 april 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

den nationella lagstiftningen stadgade principen om en femårig preskriptionstid för rättelse av mervärdesskattedeklarationer, 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”. [25]

58. Den hänskjutande domstolen har nämligen hänfört till denna dom i sin begäran om förhandsavgörande och anfört att de principer som följer av denna dom ska tillämpas på den situation som är aktuell i det nationella målet.

59. Jag instämmer i denna åsikt. Mot bakgrund av de argument som den rumänska regeringen har framfört i sitt skriftliga och sitt muntliga yttrande, förefaller huvudproblemet i det aktuella målet vara att skattemyndigheterna redan har kontrollerat den aktuella transaktionen och följaktligen inte godtar att den beskattningsbara personen senare kan komma att ändra resultatet av deras beslut utan att använda ”standard-kanalerna”, det vill säga ett administrativt klagomål, i förekommande fall, följt av ett rättsligt förfarande. Jag har emellertid, i punkterna 34–49 ovan, förklarat varför denna ståndpunkt är ohållbar i det aktuella målet.

b) Missbruk av rättigheter

60. Samma överväganden är tillämpliga avseende den rumänska regeringens påståenden att Terracult har missbrukat sina rättigheter.

61. Det ska i detta sammanhang erinras om att det, för att missbruk ska anses föreligga, krävs att två villkor är uppfyllda. För det första fordras att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte. För det andra ska det av de objektiva omständigheterna framgå att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel. [26]

62. Jag kan emellertid inte, på grundval av handlingarna i målet, se att skattemyndigheten skulle ha fastställt att något missbruk förekommit.

63. Det är för det första oklart vilken ”skattefördel … som strider mot [mervärdesskattedirektivets] bestämmelsers syfte” Terracult skulle kunna försöka erhålla genom sitt beteende. Som anges i punkterna 23–26 ovan är Terracult inte betalningsskyldigt avseende den mervärdesskatt som det har erlagt. Företaget betalade ändå i vederbörlig ordning mervärdesskatten, till följd av den första skattekontrollen. Följaktligen hamnade Terracult, liksom det påpekade vid förhandlingen, mellan två stolar. Å ena sidan hade det till staten betalat mervärdesskatt som, trots att den inte skulle ha erlagts, inte kan återbetalas. Å andra sidan vägrar mottagaren att återbetala denna mervärdesskatt till Terracult eftersom den aktuella transaktionen inte omfattas av det ordinarie beskattningssystemet utan av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Sammanfattningsvis måste Terracult bära bördan av en skatt avseende vilken företaget inte var betalningsskyldigt.

64. Mot denna bakgrund förefaller Terracult inte försöka erhålla någon orättmätig fördel. Företaget försöker bara återställa en neutralitet med avseende på den aktuella transaktionen.

25 Ibidem, punkt 56 och domslutet.

26 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75), och dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 49).

65. För det andra ska det erinras om att skattemyndigheten, för att kunna fastställa att missbruk föreligger, måste konstatera konkreta omständigheter som gör det möjligt för myndigheten att anse att parterna har använt en artificiell konstruktion i syfte att kringgå en tillämpning av de relevanta mervärdesskattebestämmelserna, för att erhålla en fördel som de annars inte hade rätt till.[27] Det finns emellertid ingenting i handlingarna i målet och definitivt ingenting i beslutet om hänskjutande som väcker tvivel beträffande att de korrigeringar som gjorts i fakturorna avseende den aktuella transaktionen var genuina. Enbart den omständigheten att korrigeringen av fakturorna fick till verkan att resultaten av det tidigare beskattningsbeslutet omintetgjordes kan, som jag redan har förklarat, inte utgöra bevis för en icke-genuin transaktion.

66. Mot denna bakgrund är det som verkligen spelar roll, i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, huruvida korrigeringen av fakturorna är motiverad med hänsyn till de nya omständigheter som Terracult har åberopat eller huruvida den, tvärtom, gjordes i bedrägligt syfte. Detta leder mig till nästa omständighet som den rumänska regeringen har hänfört till i detta sammanhang.

c) Skatteundandragande

67. Den rumänska regeringen har i sitt yttrande hänfört till den omständigheten att den raps som Terracult sålt till Almos efter denna försäljning har varit föremål för några misstänkta transaktioner mellan Almos och en tredjepart.

68. Det ska i detta hänseende erinras om att en beskattningsbar person, enligt fast rättspraxis, förlorar rätten till avdrag när denna person kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom sitt agerande, deltog i ett mervärdesskatteundandragande. Det ankommer på den skattemyndighet som uppdagat en handelspartners skatteundandragande eller oegentligheter att, med beaktande av objektiva kriterier och utan krav på att den andra handelspartnern ska utföra kontroller som inte åligger denna person, visa att den sistnämnde kände till eller borde ha känt till att den transaktionen som avdragsrätten grundandes på ingick i ett undandragande av mervärdesskatt.[28]

69. När de materiella och formella villkoren avseende avdragsrättens inträde och utövande är uppfyllda är det däremot inte förenligt med mervärdesskattedirektivet att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka personen avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande som dennes affärspartner eller någon annan näringsidkare tidigare eller senare i näringskedjan gjort sig skyldig till.[29]

70. Mot denna bakgrund skulle skattemyndigheten, för att de faktiska omständigheter som åberopats av den rumänska skattemyndigheten ska vara relevanta med avseende på Terracult, ha fastställt att Terracult deltog i ett system för skatteundandragande eller åtminstone att det kände till eller borde ha känt till det. Den rumänska regeringen gick emellertid, åtminstone i samband med förevarande förfarande, inte så långt att den gjorde gällande att det förelåg skatteundandragande eller något annat olagligt beteende. Vidare lade den inte fram någon bevisning för att styrka påståendet om att Terracult kände till eller borde ha känt till de misstänkta transaktioner som genomfördes med de aktuella varorna efter att försäljningen till Almos hade ägt rum.

27 För vidare detaljer i detta hänseende, se mitt förslag till avgörande i målet Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:648, punkterna 23–31 och 58–107).

28 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkterna 48 och 50), samt dom av den 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punkterna 30 och 31).

29 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkterna 45 och 46), samt dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 49).

71. Vid förhandlingen ombads den rumänska regeringen att tydligare förklara varför Terracult, enligt denna regering, inte hade handlat med nödvändig omsorg med avseende på dessa transaktioner och vilka bestämmelser i den nationella rätten eller unionsrätten som kunde utgöra grund för att kräva en högre grad av omsorg av detta företag. Den rumänska regeringen hade emellertid svårt att lämna ett tydligt svar på denna fråga. Den hänförde endast till Terracults underlåtelse att leta fram handlingar som rörde den plats på vilken de varor som sålts till Almos hade levererats och, mer allmänt, till (icke-specifika) brister i bokföringen.

72. Jag finner detta svar förbryllande, särskilt eftersom Terracult (och senare Almos) instämde med skattekontrollanternas slutsatser avseende omklassificeringen av försäljningen som en nationell leverans och inget påstående om brister i bokföringen från Terracults sida hade framförts före förhandlingen. Under alla omständigheter är jag inte övertygad om att någon sådan brist – då den, liksom kommissionen med fog påpekade, kan anses vara av smärre art och endast formell – skulle kunna berättiga en fullständig förlust för Terracult av dess rätt till rättelse och rätt att erhålla en återbetalning.

73. Enligt fast rättspraxis får medlemsstaterna vidta åtgärder i syfte att säkerställa en riktig skatteuppbörd och till förebyggande av bedrägeri. Dessa åtgärder får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och de får därför inte vidtas på ett sådant sätt att de äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet.[30] Domstolen har i synnerhet angett att en sanktionsåtgärd varigenom avdragsrätt alltid nekas är oproportionerlig för det fall det inte finns något undandragande eller någon påverkan på statens budget.[31] En liknande princip måste tveklöst gälla avseende en absolut vägran att tillåta en beskattningsbar person att rätta sin felaktigt fakturerade skatt och erhålla en återbetalning av skatt som inte skulle ha betalats.

74. En medlemsstat får således neka att godta en rättelse och en återbetalning som begärts av en beskattningsbar person endast om skattemyndigheten, på grundval av objektiva faktorer, på ett tillräckligt sätt kan påvisa att den korrigering av fakturorna som medfört en tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet gjordes i ond tro, utgjorde ett missbruk av rättigheter eller hade samband med ett skatteundandragande som leverantören kände till eller borde ha känt till.

75. Det ankommer naturligtvis på den nationella domstolen att avgöra om så är fallet i det mål som den har att avgöra.

V. Förslag till avgörande

76. Jag föreslår att domstolen besvarar den tolkningsfråga som Curtea de Apel Timișoara (Appellationsdomstolen i Timișoara, Rumänien) har ställt på följande sätt:

– Direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet utgör hinder för en medlemsstats bestämmelse eller praxis som inte tillåter korrigering av fakturor avseende transaktioner som genomförts under en period som var föremål för en skattekontroll, efter vilken skattemyndigheten meddelade ett beskattningsbeslut som har blivit slutgiltigt, när det efter det att beskattningsbeslutet meddelats framkommit ytterligare information som medför att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ska tillämpas.

– En medlemsstat får neka att godta en rättelse av skatt och återbetalning av den skatt som leverantören felaktigt har betalat endast om skattemyndigheten, mot bakgrund av objektiva faktorer, på ett tillräckligt sätt kan påvisa att den korrigering av fakturorna som medfört en

30 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkterna 28 och 29).

31 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 68 och 70).

tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet gjordes i ond tro, utgjorde ett missbruk av rättigheter eller hade samband med ett skatteundandragande som leverantören kände till eller borde ha känt till. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om så är fallet i det mål som den har att avgöra.