Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 6 februari 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Omvänd betalningsskyldighet – Avdragsrätt – Skatten har erlagts till tjänsteleverantören – Obligatoriska uppgifter har inte angetts – Mervärdesskatt har felaktigt erlagts – Avdragsrätten har förlorats – Principen om skatteneutralitet – Rättssäkerhetsprincipen”

I mål C?424/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Oradea (Rumänien) genom beslut av den 26 juni 2012, som inkom till domstolen den 18 september 2012, i målet

SC Fatorie SRL

mot

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (referent), J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– SC Fatorie SRL, genom C. Costa?, avocat,

– Rumäniens regering, genom R.H. Radu, V. Angelescu och I. Bara-Bu?il?, samtliga i egenskap av ombud,

– Estlands regering, genom M. Linntam, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Keppenne och L. Lozano Palacios, 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 rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s.1) (nedan kallat direktiv 2006/112), i synnerhet tolkningen av bestämmelserna om avdragsrätt vid tillämpning av systemet med omvänd betalningsskyldighet samt av principen om mervärdesskatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SC Fatorie SRL (nedan kallat Fatorie) och Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor (generaldirektoratet för offentliga finanser i Bihor) (nedan kallat Direc?ia) gällande ett beslut att neka Fatorie avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av att bestämmelserna avseende systemet med omvänd betalningsskyldighet inte har tillämpats.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 178 a och f i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

…

f) När han skall betala mervärdesskatt såsom förvärvare, vid tillämpning av artiklarna 194-197 och artikel 199, skall han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.”

4 I artikel 199.1 i samma direktiv föreskrivs att medlemsstaterna får – för vissa tillhandahållanden av tjänster – föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs. Systemet benämns allmänt ”omvänd betalningsskyldighet” och kan enligt artikel 199.1 a bland annat tillämpas på ”[t]illhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten”.

5 Artikel 226.11 samma direktiv har följande lydelse:

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

…

11) Vid undantag från skatteplikt eller när förvärvaren är betalningsskyldig, hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i detta direktiv, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt eller föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.”

Rumänsk rätt

6 Artikel 146.1 a i lag nr 571/2003 om skatt (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) av den 22

december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003, nedan kallad skattelagen), har följande lydelse:

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

a) För skatt som ska erläggas eller har erlagts för varor som har eller kommer att levereras eller tjänster som har eller kommer att tillhandahållas, ska den beskattningsbara personen inneha en faktura med de uppgifter som avses i artikel 155.5 angivna.”

7 Artikel 155.5 n moment 2 i skattelagen har följande lydelse:

”Fakturan ska obligatoriskt innehålla följande upplysningar:

…

2. När skatten ska erläggas av mottagaren under de villkor som föreskrivs i artikel 150.1 b–d och g ska en hänvisning göras till bestämmelserna under denna rubrik eller till direktiv 2006/112. I annat fall ska ’omvänd betalningsskyldighet’ anges för transaktioner som avses i artikel 160.”

8 Artikel 160 i skattelagen, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:

”(1) Leverantörer och mottagare av varor och tjänster som avses i punkt 2 är skyldiga att tillämpa de förenklingsåtgärder som föreskrivs i förevarande artikel. Villkoret för att tillämpa förenklingsåtgärderna är att såväl leverantören som mottagaren är registrerade för mervärdesskatt i enlighet med artikel 153.

(2) Förenklingsåtgärder är tillämpliga på följande varor och tjänster:

…

b) byggnader, delar av byggnader och alla typer av mark för vilka beskattningsreglerna är tillämpliga,

c) byggnads- och monteringsarbeten.

…

(3) På fakturor som utfärdats för leverans av sådana varor som avses i punkt 2 är leverantören skyldig att ange ’omvänd betalningsskyldighet’, utan att ange den härmed sammanhängande skatten. På de fakturor som erhålls av leverantören ska mottagaren ange den aktuella skatten. Skatten ska anges som såväl erhållen skatt som skatt som är avdragsgill i deklarationen. För transaktioner som omfattas av förenklingsåtgärder ska inte någon betalning av skatten ske mellan leverantören och mottagaren.

…

(5) Såväl leverantören eller tillhandahållaren som mottagaren är ansvariga för att bestämmelserna i denna artikel tillämpas. För det fall leverantören eller tillhandahållaren inte har angett ’omvänd betalningsskyldighet’ på de fakturor som utfärdats för de varor eller tjänster som avses i punkt 2, är mottagaren skyldig att tillämpa den omvända betalningsskyldigheten, att inte betala skatten till leverantören eller tillhandahållaren, att på eget initiativ ange ’omvänd betalningsskyldighet’ på fakturan och att uppfylla de skyldigheter som stadgas i punkt 3.”

9 Punkt 82 i regeringsbeslut nr 44/2004 innehållande tillämpningsföreskrifter för skattelagen

(hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2033 privind Codul fiscal), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:

”(1) Det obligatoriska villkor som föreskrivs i artikel 160.1 i skattelagen för att förenklingsvillkor respektive omvänd betalningsskyldighet ska äga tillämpning är att såväl leverantören eller tillhandahållaren som mottagaren är registrerade för mervärdesskatt i enlighet med artikel 153 i skattelagen och att den aktuella transaktionen är beskattningsbar. Förenklingsåtgärderna är endast tillämpliga på transaktioner inom landet i den mening som avses i artikel 125 ter i skattelagen.

…

(3) För sådana leveranser eller tillhandahållanden som avses i artikel 160.2 i skattelagen, inklusive för redan uppburen förskottslikvid, ska leverantörerna eller tillhandahållarna ställa ut fakturor utan skatt och ange ’omvänd betalningsskyldighet’. Skatten beräknas av mottagaren och anges på fakturorna och i inköpsregistret. Skatten ska även återges i deklarationen som både uppburen skatt och avdragsgill skatt. Mottagaren ska under beskattningsperioden i sin bokföring ange motsvarande belopp under såväl rubrik 4426 [avdragsgill mervärdesskatt] som rubrik 4427 [uppburen mervärdesskatt].

…

(12) Såvitt gäller byggnads- och monteringsarbeten för vilka förskottslikvid erhållits och/eller fakturor har ställts ut för hela eller delar av värdet enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet till och med den 31 december 2007, men där den händelse som utlöser skattskyldighet inträffar år 2008, det vill säga då delavräkning görs och i förekommande fall godtas av mottagaren, ska de allmänna beskattningsreglerna tillämpas endast på skillnaden mellan värdet på de arbeten där den händelse som utlöser skattskyldighet inträffar under år 2008 och värdet på den uppburna förskottslikviden eller de värden som finns upptagna på fakturor utställda till och med den 31 december 2007...”

10 Artikel 105.1 och 105.3 i regeringsbeslut nr 92/2003 om beskattningsförfarandet (Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?), i den lydelse som offentliggjordes i *Monitorul Oficial al României* (del I, nr 513 den 31 juli 2007), föreskrivs följande:

”Regler för skattekontroll

(1) Skattekontroll syftar till att undersöka samtliga faktiska och rättsliga omständigheter som är relevanta för beskattningen.

…

(3) Skattekontroll sker vid ett enda tillfälle för varje skatt, pålaga, avgift och andra belopp som ska erläggas till den allmänna sammanlagda budgeten för varje beskattningsperiod. Den behöriga skattemyndigheten får i undantagsfall besluta att genomföra en ny kontroll avseende en bestämd period om ytterligare uppgifter skulle uppdagas som var okända för skattemyndigheten vid kontrolltillfället eller om beräkningsfel skett som påverkar kontrollen och detta framkommer mellan tidpunkten då kontrollen avslutades och tidpunkten då preskriptionsfristen löpte ut.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Den 3 januari 2007 ingick Fatorie ett ramavtal med SC Megasal Construc?ii SRL (nedan kallad Megasal). Avtalet avsåg byggnadsarbeten och uppförande av en byggnad för

svinuppfödning samt upprustning av en svinanläggning. Arbetena avslutades i februari 2008.

12 Under år 2007 utfärdade Megasal i egenskap av tillhandahållare av de aktuella tjänsterna ett antal fakturor för förskottsbetalning enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Härvid tillämpades de förenklingsåtgärder som föreskrivs i punkt 82 i regeringsbeslut nr 44/2004 innehållande tillämpningsföreskrifter för skattelagen. De utställda fakturorna uppgick till ett totalt belopp om 1 017 834,37 rumänska lei (RON) exklusive mervärdesskatt.

13 Den 3 mars 2008 utställde Megasal en faktura på ett belopp om totalt 1 052 840,10 RON för de utförda arbetena. Av detta belopp utgjorde 168 101 RON mervärdesskatt och 884 740 RON priset på utfört arbete. Fatorie erlade den mervärdesskatt som Megasal angett.

14 Sedan Fatorie ansökt om återbetalning av mervärdesskatten hos rumänska staten, beslutade Direc?ia den 2 juli 2008 att mervärdesskatten skulle återbetalas med ett belopp om 173 057 RON. Beloppet omfattade mervärdesskatt för fakturan av den 3 mars 2008 med ett belopp om 168 101 RON. Återbetalningen beslutades i enlighet med den skattekontroll som genomförts den 13 juni 2008 och som avsåg perioden från den 1 juli 2007 till den 31 mars 2008.

15 Efter en andra skattekontroll som genomförts år 2009 avseende den mervärdesskatt som Fatorie erlagt för perioden från den 1 januari 2007 till den 31 mars 2008, beslutade Direc?ia att den mervärdesskatt som var hänförlig till fakturan av den 3 mars 2008 skulle återkrävas då de förenklingsåtgärder som reglerar systemet med omvänd betalningsskyldighet inte hade iakttagits. I ett beskattningsbeslut av den 18 maj 2009 krävde Direc?ia således att Fatorie till statskassan skulle betala 221 221 RON, motsvarande 168 101 RON i mervärdesskatt och 53 120 RON i dröjsmålsränta och vite.

16 Det framgår av de handlingar som tillställts EU-domstolen att Megasal försatts i konkurs och att bolaget inte har betalat den mervärdesskatt till den rumänska skattemyndigheten som angavs på fakturan av den 3 mars 2008 och som Fatorie hade erlagt till bolaget.

17 Den 15 juli 2009 väckte Fatorie talan mot Direc?ia och yrkade att återkravsbeslutet och beskattningsbeslutet av den 18 maj 2009 skulle upphävas.

18 Genom dom av den 22 september 2010 ogillade Tribunalul Bihor talan. Överklagandet av nämnda dom avslogs genom dom av den 9 mars 2011 och den förstnämnda domen vann laga kraft.

19 Den 17 maj 2011 ansökte Fatorie om resning av domen av den 22 september 2010 med motiveringen att den meddelats i strid med unionsrätten. Ansökan avvisades genom dom av den 7 november 2011.

20 Den 12 januari 2012 överklagade Fatorie sistnämnda dom till Curtea de Apel Oradea.

21 Fatorie har anfört att rättspraxis från EU-domstolen, nämligen dom av den 1 april 2004 i mål C?90/02, Bockemühl (REG 2004, s. I?3303), ska tillämpas i det nationella målet. När förfarandet för omvänd betalningsskyldighet är tillämpligt har det faktum att kraven avseende faktureringen inte är uppfyllda inte någon inverkan på avdragsrätten enligt vad som sägs i denna dom. De felaktigheter som leverantören gjorde då fakturan av den 3 mars 2008 upprättats och det förhållandet att den inte har rättats av Fatorie påverkar således inte Fatories rätt att göra avdrag för mervärdesskatten avseende denna faktura.

22 Direc?ia anser att Fatorie har förlorat sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatten på fakturan av den 3 mars 2008, eftersom bolaget som utfärdat fakturan, Megasal, har utformat

fakturan på ett felaktigt sätt och tillämpat vanliga mervärdesskatteregler trots att fakturan borde ha utformats i enlighet med förenklingsåtgärderna i artikel 160.2 b i skattelagen. Då Fatorie inte har angett ”omvänd betalningsskyldighet” på fakturan på eget initiativ och dessutom har erlagt skatten till tjänsteleverantören har bolaget inte fullgjort skyldigheten enligt artikel 160.5 i skattelagen.

23 Under dessa omständigheter beslutade Curtea de Apel Oradea att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Medger bestämmelserna i [direktiv 2006/112] en sanktionsåtgärd som består i att en beskattningsbar person berövas rätten att göra avdrag för mervärdesskatt då

a) den faktura som presenterats av den beskattningsbara personen för att göra avdragsrätten gällande har upprättats på ett felaktigt sätt av tredje man och förenklingsåtgärderna inte har tillämpats, och

b) den beskattningsbara personen har betalat den mervärdesskatt som anges på fakturan?

2) Utgör [den unionsrättsliga] rättssäkerhetsprincipen hinder för den rumänska skattemyndighetens praxis som består i att

a) inledningsvis, genom ett slutligt förvaltningsbeslut, erkänna rätten att göra avdrag för mervärdesskatt,

b) och därefter ändra nämnda beslut och fastställa en skyldighet för den beskattningsbara personen att betala in till statskassan den mervärdesskatt för vilken avdrag först beviljats jämte dröjsmålsränta och vite?

3) I en situation då

a) den beskattningsbara personen har betalat den mervärdesskatt som felaktigt angavs på en faktura som upprättats av tredje man,

b) skattemyndigheten inte vidtagit någon som helst aktiv åtgärd för att förplikta tredje man att rätta den felaktiga fakturan, och

c) rättelse av fakturan inte längre är möjlig på grund av att tredje man har försatts i konkurs, medger då principen om mervärdesskatteneutralitet att den beskattningsbara personen vägras avdrag för mervärdesskatten?”

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning

24 Utan att uttryckligen ha framställt någon invändning om hinder för att uppta begäran om förhandsavgörande till sakprövning, har Europeiska kommissionen ställt sig tveksam härtill då begäran inte innehåller någon redogörelse för varför den hänskjutande domstolen är osäker på tolkningen eller giltigheten av vissa unionsrättsliga bestämmelser. I begäran anges inte heller vilken koppling den hänskjutande domstolen anser föreligga mellan dessa bestämmelser och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet.

25 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Enligt fast rättspraxis får EU-domstolen avvisa en begäran från en nationell domstol bara då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 11 september 2008 i mål

C?11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I?6845, punkt 28, samt av den 20 juni 2013 i mål C?259/12, Rodopi-M 91, punkt 27).

26 Det ska emellertid konstateras att så inte är fallet i förevarande mål. Den begärda tolkningen av omfattningen av avdragsrätten för mervärdesskatt samt av principen om skatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen har nämligen ett direkt samband med saken i det nationella målet, vars verkliga karaktär förefaller obestridlig. Dessutom innehåller begäran om förhandsavgörande tillräckliga uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna för att EU-domstolen ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.

27 Begäran om förhandsavgörande ska därför prövas i sak.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den tredje tolkningsfrågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet utgör hinder för att en tjänstemottagare, vid en transaktion som är föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, nekas avdragsrätt för mervärdesskatt som han felaktigt har erlagt till tjänsteleverantören på grund av en faktura som upprättats på ett felaktigt sätt, inbegripet då det är omöjligt att rätta felaktigheten på grund av att tjänsteleverantören har försatts i konkurs.

29 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet sker ingen 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.

30 Det ska vidare påpekas att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (domen i det ovannämnda målet Bockemühl, punkt 38, och dom av den 15 juli 2010 i mål C?368/09, Pannon Gép Centrum, REU 2010, s. I?7467, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

31 Avdragssystemet har till syfte att helt säkerställa att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 22 februari 2001 i mål C?408/98, Abbey National, REG 2001, s. I?1361, punkt 24, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C?439/04 och C?440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I?6161, punkt 48).

32 Vad vidare avser villkoren för att utöva rätten att dra av mervärdesskatt som räknas upp i artikel 178 i direktiv 2006/112, konstaterar domstolen att, eftersom det rör sig om ett förfarande för omvänd skattskyldighet enligt artikel 199.1 a i direktiv 2006/112, är det endast de villkor som avses i artikel 178 f som är tillämpliga.

33 En beskattningsbar person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster är inte skyldig att inneha en faktura som har upprättats i enlighet med de formella kraven i direktiv 2006/112 för att kunna utnyttja sin avdragsrätt. Den beskattningsbara personen är endast skyldig att iaktta de regler som har

fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som den har enligt artikel 178 f (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bockemühl, punkt 47).

34 Det framgår även av domstolens praxis att de formella regler som sålunda har fastställts av den berörda medlemsstaten och som den beskattningsbara personen måste iaktta för att kunna utöva sin rätt att dra av mervärdesskatt inte får gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att kontrollera att förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt och för att säkerställa uppbörd av mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bockemühl, punkt 50, och dom av den 30 september 2010 i mål C?392/09, Uszodaépít?, REG 2010, s. I?8791, punkt 38).

35 Domstolen har tidigare slagit fast att inom ramen för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet kräver principen om skatteneutralitet att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 8 maj 2008 i de förenade målen C?95/07 och C?96/07, Ecotrade, REG 2008, s. I?3457, punkt 63, samt domen i det ovannämnda målet Uszodaépít?, punkt 39).

36 I motsats till vad Fatorie har gjort gällande skiljer sig emellertid omständigheterna i det nationella målet från dem som var aktuella i det ovannämnda målet Bockemühl.

37 I det nationella målet framgår det av begäran om förhandsavgörande att uttrycket ”omvänd betalningsskyldighet” inte angetts på fakturan av den 3 mars 2008, i strid med vad som krävs enligt artikel 160.3 i skattelagen, och att Fatorie inte har vidtagit nödvändiga åtgärder enligt artikel 160.5 i samma lag för att korrigera detta. Domstolen konstaterar vidare att Fatorie felaktigt har betalat till Megasal den mervärdesskatt som felaktigt angetts på fakturan, trots att Fatorie enligt detta system borde ha erlagt mervärdesskatten till skattemyndigheten i enlighet med artikel 199 i direktiv 2006/112 i sin egenskap av tjänstemottagare. Utöver det faktum att den omtvistade fakturan inte uppfyller de formella kraven enligt nationell lagstiftning, har således ett materiellt villkor enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte iakttagits.

38 Detta har hindrat skattemyndigheten från att kontrollera att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har tillämpats och medfört en risk för förlorade skatteintäkter för den berörda medlemsstaten.

39 Av fast rättspraxis följer vidare att utnyttjandet av avdragsrätten är begränsat till att gälla endast skatt som ska betalas, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats i den mån den skulle betalas (dom av den 13 december 1989 i mål C?342/87, Genius, REG 1989, s. 4227, punkt 13, och av den 19 september 2000 i mål C?454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I?6973, punkt 53).

40 Då den mervärdesskatt som Fatorie har erlagt till Megasal således inte skulle betalas och då betalningen inte uppfyller ett materiellt villkor i förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, kan Fatorie inte åberopa någon rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt.

41 Det förhållandet att Megasal försatts i konkurs innebär inte att det beslut är felaktigt genom vilket skattemyndigheten nekade avdrag för mervärdesskatten som en följd av att Fatorie åsidosatt skyldigheter som är väsentliga för att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ska kunna tillämpas.

42 Den tjänstemottagare som felaktigt har erlagt mervärdesskatt till tjänsteleverantören kan däremot kräva återbetalning av skatten i enlighet med nationell rätt.

43 Vad gäller det förhållandet att skattemyndigheten inte har förordnat att Megasal ska rätta den felaktigt upprättade fakturan, är det viktigt att betona att det nationella målet avser Direc?ias beslut att neka Fatorie avdragsrätt. För att besvara tolkningsfrågorna i målet saknas det anledning att uttala sig om huruvida det eventuellt föreligger någon skyldighet för skattemyndigheten gentemot tredje man.

44 Mot bakgrund av ovannämnda överväganden ska den första och den tredje frågan besvaras på följande sätt. Under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet utgör direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet inte hinder för att en tjänstemottagare, vid en transaktion som är föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, nekas avdragsrätt för mervärdesskatt som han felaktigt har erlagt till tjänsteleverantören på grund av en faktura som upprättats på ett felaktigt sätt, inbegripet då det är omöjligt att rätta felaktigheten på grund av att tjänsteleverantören har försatts i konkurs.

Den andra frågan

45 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för nationell förvaltningspraxis som består i att skattemyndigheten återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta och vite.

46 Domstolen påpekar inledningsvis att rättssäkerhetsprincipen kräver att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller hans rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Ecotrade, punkt 44).

47 Den rumänska regeringen har i sitt skriftliga yttrande härvid hänvisat till artikel 105.3 i regeringsbeslut nr 92/2003 om beskattningsförfarandet som i undantagsfall tillåter att en ny kontroll görs inom preklusionsfristen avseende en bestämd period, om ytterligare uppgifter framkommer som var okända för skattemyndigheten vid kontrolltillfället eller om det uppdagas att beräkningsfel skett som påverkar kontrollen.

48 Domstolen finner att sådana bestämmelser – vars tydlighet och förutsägbarhet för den beskattningsbara personen egentligen inte har ifrågasatts – respekterar rättssäkerhetsprincipen.

49 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera om den nationella bestämmelsen (se punkt 47 ovan) är tillämplig i det vid den hänskjutande domstolen anhängiga målet.

50 Vad gäller dröjsmålsräntan och vitet erinrar domstolen om att så länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1992 i mål C?210/91, kommissionen mot Grekland, REG 1992, s. I?6735, punkt 19 och där angiven rättspraxis, av den 7 december 2000 i mål C?213/99, de Andrade, REG 2000, s. I?11083, punkt 20, samt domen i det ovannämnda målet Rodopi-M 91, punkt 31).

51 Mot bakgrund av ovannämnda överväganden ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Rättssäkerhetsprincipen utgör inte hinder för nationell förvaltningspraxis som består i att

skattemyndigheten – inom preklusionsfristen – återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta och vite.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (andra avdelningen) följande:

1) **Under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet utgör rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och principen om skatteneutralitet inte hinder för att en tjänstemottagare, vid en transaktion som är föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, nekas avdragsrätt för mervärdesskatt som han felaktigt har erlagt till tjänsteleverantören på grund av en faktura som upprättats på ett felaktigt sätt, inbegripet då det är omöjligt att rätta felaktigheten på grund av att tjänsteleverantören har försatts i konkurs.**

2) **Rättssäkerhetsprincipen utgör inte hinder för en nationell förvaltningspraxis som består i att skattemyndigheten – inom preklusionsfristen – återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta och vite.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.