

62016CC0533

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

föredraget den 26 oktober 2017 (1)

Mål C-533/16

Volkswagen AG

mot

Finanšné riaditeľstvo Slovenskej republiky

(begäran om förhandsavgörande från Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakien))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för skatt som har betalats till leverantörer – Leverans av varor som inte är mervärdesskattepliktiga – Mervärdesbeskattning av leveranser genom separata fakturor – Beslut att neka avdragsrätt på grund av att preklusionsfristen har löpt ut”

1.

Rätten att göra avdrag för mervärdesskatt har prövats av domstolen i en rad mål om förhandsavgörande. I förevarande fall handlar den hänskjutande domstolens fråga om den frist inom vilken mervärdesskatten får dras av.

2.

Twisten som den nationella domstolen har att pröva har sitt ursprung i att Volkswagen AG mottog vissa varor från leverantörer mellan åren 2004 och 2010 utan att någon mervärdesskatt angavs på fakturorna. De båda parterna hade felaktigt antagit att dessa transaktioner inte var föremål för mervärdesskatt, utan att det rörde sig om en ekonomisk ersättning.

3.

Under år 2010 konstaterade leverantörerna att detta antagande var felaktigt. De påförde Volkswagen mervärdesskatt, upprättade fakturor där mervärdesskatten angavs och de lämnade in en kompletterande mervärdesskattedeklaration för inbetalning till staten. Volkswagen ansökte om att få göra avdrag för den mervärdesskatt som företaget hade betalat. Skattemyndigheten biföll bara denna ansökan med avseende på vissa av de yrkade perioderna och avslog den för de övriga, eftersom fristen på fem år för att utöva avdragsrätten hade löpt ut

4.

Genom denna begäran om förhandsavgörande ges domstolen således tillfälle att pröva i vilken mån rätten att göra avdrag för mervärdesskatt kvarstår när ingen skatt togs ut på de ursprungliga leveranserna av varor och den efterföljande rättelsen rör skatteperioder som ligger mer än fem år tillbaka i tiden.

I. Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112/E (2)

5.

I artikel 62.1 och 62.2 föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med

1)

beskattningsgrundande händelse: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2)

mervärdesskattens utkrävbarhet: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.”

6.

Artikel 167 har följande lydelse:

”Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.”

7.

I artikel 168 a 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.”

8.

I artikel 178 a 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, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6[(3)].”

Direktiv 2008/9/EG (4)

9.

Artikel 2 har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med:

1)

beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten: en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten men som är etablerad inom en annan medlemsstats territorium.

...

3)

återbetalningsperiod: den period enligt artikel 16 som återbetalningsansökan gäller.

...”

10.

Artikel 3 innehåller de villkor som varje beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten ska uppfylla för att direktivet ska vara tillämpligt.

11.

Artikel 5 har följande lydelse:

”Varje medlemsstat ska till en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten återbetala mervärdesskatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till honom av andra beskattningsbara personer i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat, i den mån varorna och tjänsterna används för följande transaktioner:

a)

Transaktioner som avses i artikel 169 a och b i direktiv 2006/112/EG.”

12.

Artikel 8.2 har följande lydelse:

”2. Utöver den information som anges i punkt 1 ska återbetalningsansökan för varje återbetalande medlemsstat och för varje faktura eller importdokument innehålla följande uppgifter:

...

d)

Fakturans eller importdokumentets datum och nummer.

e)

Beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet uttryckta i den återbetalande medlemsstatens valuta.

...”

13.

Artikel 15.1 har följande lydelse:

”1. Återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Återbetalningsansökan ska anses ingiven endast om sökanden har lämnat samtliga de uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11.”

Slovakisk lagstiftning

Lag nr 222/2004 om mervärdesskatt (5)

14.

I 49 § 1 och 2 a föreskrivs följande:

”(1) Den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster inträder den dag då skatten på dessa varor och tjänster blir utkrävbar.

(2) Den beskattningsbara personen får från den skatt han är skyldig att betala göra avdrag för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som han använder för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, med undantag för bestämmelserna i 49 § 3 och 7. Den beskattningsbara personen får göra avdrag för mervärdesskatt

a)

i de fall denna påförs honom av en annan beskattningsbar person, inom det nationella territoriet, för varor och tjänster som har levererats eller som ska levereras till honom.”

15.

51 § 1 a har följande lydelse:

”(1) Den beskattningsbara personen får utöva avdragsrätten enligt 49 § under förutsättning att

a)

vederbörande vid tidpunkten för avdrag för skatten enligt 49 § 2 a innehar fakturan utfärdad av en beskattningsbar person enligt 71 §,

...”

16.

I 55a § 4 föreskrivs följande:

”(4) Sökanden utövar rätten till återbetalning av skatten genom att lämna in en återbetalningsansökan på elektronisk väg via den elektroniska portalen i den medlemsstat där

sökanden har sitt säte, sitt etableringsställe eller sin organisation, är bosatt eller stadigvarande vistas. Återbetalningsansökan ska lämnas in senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Daťový úrad Bratislava I (skattekontoret i Bratislava I) meddelar sökanden elektroniskt, utan otillbörligt dröjsmål, datumet för mottagande av återbetalningsansökan.”

17.

I 71 § 1 a och 2 föreskrivs följande:

”(1) I denna lag gäller följande definitioner:

a)

faktura: alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form i enlighet med denna lag eller i enlighet med en gällande lag som reglerar upprättandet av faktura i en annan medlemsstat

...

(2) Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.”

18.

I 45 § 1 i lagen om skatteförvaltning föreskrivs följande:

”(1) Om inget annat föreskrivs i denna lag eller i en specifik lag kan det varken tas ut någon skatt eller restskatt eller tillerkännas någon rätt till återbetalning av överskjutande skatt eller någon rätt till återbetalning av skatten när det har gått fem år från utgången av det år då den beskattningsbara personen borde ha lämnat in en skattedeklaration eller en annan deklaration eller var skyldig att inbetala skatten utan att det krävdes att lämna in skattedeklarationen eller någon annan deklaration, eller då rätten till återbetalning av den överskjutande skatten eller rätten till återbetalning av skatten uppkom för den beskattningsbara personen...”

II. Faktiska omständigheter i det nationella målet och tolkningsfrågor

19.

Mellan åren 2004 och 2010 levererade bolagen Hella Leuchten-Systeme GmbH, med säte i Paderborn, Tyskland, Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., och Hella Slovakia – Signal Lighting, båda med säte i Slovakien (nedan kallade Hella-leverantörerna), formar för framställning av belysningsarmaturer för personbilar till Volkswagen. (6)

20.

På de fakturor som Hella-leverantörerna upprättade angav de inte mervärdesskatt, eftersom de inte ansåg att det rörde sig om en leverans av varor utan enbart om en ekonomisk ersättning.

21.

Under år 2010 konstaterade Hella-leverantörerna att de hade gjort fel. Genom separata fakturor, upprättade i enlighet med 71 § i mervärdesskattelagen, påförde de Volkswagen mervärdesskatt. Därefter lämnade de in en kompletterande mervärdesskattedeklaration och betalade in den beräknade mervärdesskatten till staten.

22.

På grundval av 55a–55g § i mervärdesskattelagen, och inom fristen enligt direktiv 2008/9, ansökte Volkswagen den 1 juli 2011 om att skattemyndigheten skulle återbetala mervärdesskatten.

23.

Genom beslut av den 3 april 2012 biföll skattemyndigheten delvis Volkswagens ansökan och återbetalade 1536622,92 euro i mervärdesskatt för den femårsperiod som föregick ansökan.

24.

Skattemyndigheten avslog däremot Volkswagens ansökan när det gällde den resterande delen av skatten, vilken uppgick till 1354968,83 euro. Skattemyndigheten anförde att den frist som föreskrivs i 45 § 1 i lagen om skatteförvaltning (fem år efter det att varorna levererats) hade löpt ut.

25.

Beslutet av den 3 april 2012 fastställdes av Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakien finansdirektorat).

26.

Volkswagen överklagade finansdirektoratets beslut till Krajský súd v Bratislave (regional domstol i Bratislava), som ogillade överklagandet. Krajský súd v Bratislave, som instämde i finansdirektoratets motivering, fann att rätten till återbetalning av mervärdesskatt uppkommer för den beskattningsbara personen vid den tidpunkt då varorna levereras och att den måste göras gällande inom fem år. Följaktligen hade rätten till återbetalning av mervärdesskatt för perioden 2004–2006 upphört när ansökan om återbetalning av skatten gjordes (år 2011).

27.

Volkswagen har överklagat denna dom till Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakien högsta domstol) och bland annat gjort gällande att tolkningen av den nationella lagstiftningen avseende beräkningen av den tidpunkt då preklusionsfristen börjar löpa strider mot de unionsrättsliga bestämmelserna och domstolens praxis.

28.

Najvyšší súd Slovenskej republiky har angett att det finns två olika uppfattningar om hur det ska avgöras när preklusionsfristen för att ansöka om avdrag för mervärdesskatt löper ut: a) Finansdirektoratet anser i enlighet med inhemsk administrativ praxis att fristen börjar löpa den dag då leveransen av varorna faktiskt äger rum, i enlighet med artiklarna 63 och 167 i mervärdesskattedirektivet. b) Volkswagen anser att två kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att avdragsrätten ska kunna utövas: Varorna eller tjänsterna har levererats och den beskattningsbara personen innehar en faktura eller en handling som enligt den nationella lagstiftningen kan anses motsvara en sådan faktura.

29.

Mot bakgrund av detta har Najvyšší súd Slovenskej republiky ställt följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1)

Ska direktiv 2008/9 och rätten till återbetalning av skatten tolkas så, att utövandet av rätten till återbetalning av mervärdesskatten förutsätter att följande två villkor är kumulativt uppfyllda:

i)

leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, och

ii)

angivande av mervärdesskatt i leverantörens faktura?

Kan en beskattningsbar person som inte har påförts mervärdesskatt i en faktura med andra ord ansöka om återbetalning av skatten?

2)

Är den omständigheten att fristen för återbetalning av skatten löper från en tidpunkt då inte alla materiella villkor för utövandet av rätten till återbetalning av skatten är uppfyllda, förenlig med principerna om proportionalitet eller mervärdesskattens neutralitet?

3)

Ska bestämmelserna i artikel 167 och 178 a i mervärdesskattedirektivet mot bakgrund av principen om skatteneutralitet tolkas så, att de – under sådana omständigheter som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen och under förutsättning att de övriga nödvändiga materiella och förfarandemässiga villkoren för utövandet av rätten att göra avdrag för skatten är uppfyllda – utgör hinder för ett tillvägagångssätt från skattemyndigheternas sida genom vilket en beskattningsbar person nekas rätten till återbetalning av skatten, som vederbörande har utövat inom fristen enligt direktiv 2008/9, för det fall skatten påförs vederbörande av en leverantör i en faktura och betalas in av den sistnämnda innan preklusionsfristen enligt den nationella lagstiftningen har löpt ut?

4)

Har de slovakiska skattemyndigheterna mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet – vilka utgör de grundläggande principerna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt – gått utöver vad som är nödvändigt för att uppnå mervärdesskattedirektivets mål, om de har nekat en beskattningsbar person rätten till återbetalning av den inbetalda skatten på grund av att preklusionsfristen för återbetalning enligt den nationella lagstiftningen har löpt ut, även om den beskattningsbara personen under denna tid inte kunde utöva rätten till återbetalning och även om skatten har uppburits på vederbörligt sätt och risken för skatteundandragande eller utebliven betalning är helt utesluten?

5)

Kan principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar och rätten till god förvaltning enligt artikel 41 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna tolkas så, att de utgör hinder för en tolkning av de nationella bestämmelserna enligt vilken tidpunkten för den offentliga myndighetens beslut om återbetalning av skatten, och inte den tidpunkt då en beskattningsbar person utövar rätten till återbetalning av skatten, är avgörande för iakttagande av fristen för återbetalning av skatten?”

III. Förfarandet vid EU-domstolen

30.

Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 20 oktober 2016.

31.

Finansdirektoratet, den slovakiska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

32.

I enlighet med artikel 76.2 i domstolens rättegångsregler ansågs det inte nödvändigt att hålla muntlig förhandling.

IV. Sammanfattning av parternas ståndpunkter

33.

I sina inlagor, vilka har ett likartat innehåll, föreslår finansdirektoratet och den slovakiska regeringen som gemensamt svar på de fyra första frågorna, att unionsrätten inte utgör hinder för de omtvistade nationella bestämmelserna och nationell praxis.

34.

För det första anser den slovakiska regeringen att återbetalningen av mervärdesskatt endast utgör en särskild tillämpning av rätten att göra avdrag för sådan skatt. Den utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får inte inskränkas. (7) Tidpunkten då rätten till återbetalning uppkommer ska fastställas med tillämpning av bestämmelserna om avdrag för mervärdesskatt, även om återbetalning inte uttryckligen nämns i dem.

35.

För att fastställa denna tidpunkt har finansdirektoratet och den slovakiska regeringen åberopat artiklarna 62.2, 63, 167, 170 och 171 i direktiv 2006/112. Av dessa följer att fristen för att utöva rätten till återbetalning, med avseende på en vara, börjar löpa när skatten blir utkrävbar, det vill säga när varan levereras.

36.

Fakturan har däremot ingen betydelse vid fastställandet av den tidpunkten och artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet kan inte tolkas så att rätten till avdrag uppkommer när fakturan innehas. Om fristens början skulle knytas till innehavet av den handlingen skulle det strida mot principerna om rättssäkerhet, skatteneutralitet och proportionalitet.

37.

För det andra har de åberopat artiklarna 168, 171, 179 och 180 i direktiv 2006/112, samt artiklarna 14, 15 och 16 i direktiv 2008/9, och dragit slutsatsen att rätten till återbetalning bara får utövas fram till den 30 september kalenderåret efter det år då den uppkom. Att en medlemsstat avslår en ansökan om återbetalning som getts in efter den tidpunkten strider inte mot unionsrätten.

38.

Den slovakiska regeringen har påpekat att medlemsstaterna enligt artikel 180 i mervärdesskattedirektivet får förlänga fristen för att utöva denna rätt, (8) men inte med hur lång tid som helst, vilket motiverar att det i den nationella lagstiftningen föreskrivs en preklusionsfrist för återbetalning av mervärdesskatt. (9)

39.

Avslutningsvis anser finansdirektoratet och den slovakiska regeringen att den femte frågan ska avisas, eftersom den hänskjutande domstolen inte har preciserat de relevanta faktiska omständigheterna eller förklarat varför de är relevanta för att avgöra det nationella målet i sak.

40.

Kommissionen har föreslagit att de tre första frågorna ska besvaras gemensamt. För att få utöva sin rätt till avdrag måste den beskattningsbara personen enligt kommissionen inneha en faktura där den ingående mervärdesskatten anges. (10) Kommissionen menar att den slovakiska skattemyndighetens ståndpunkt innebär att den beskattningsbara personen skulle ha rätt att göra avdrag även om han inte har betalat något till den slovakiska staten och inte innehar någon faktura. Även om han skulle ha utövat sin avdragsrätt skulle den dessutom ha nekats honom i det här fallet.

41.

Kommissionen anser att i fall med rättelser som det som är aktuellt i det nationella målet, uppkommer det rätt till avdrag för mervärdesskatt som motsvarar den betalda skatten. Den beskattningsbara personen får göra anspråk på avdrag för mervärdesskatt när varor har levererats till honom och han innehar en faktura för dessa.

42.

Vad gäller den fjärde tolkningsfrågan anser kommissionen att Volkswagen av objektiva skäl saknade möjlighet att utöva sin rätt att dra av mervärdesskatt, eftersom företaget inte visste att det var skyldigt att betala mervärdesskatt förrän fakturorna upprättades. Om den femåriga preklusionsfristen skulle tillämpas från och med den tidpunkt då varorna levererades, skulle det under de här aktuella omständigheterna i praktiken bli omöjligt att utöva den rätten.

43.

Dessutom skulle det medföra att principen om skatteneutralitet åsidosattes, eftersom Volkswagen till och med skulle bli tvunget att betala för längre perioder än fem år, utan att kunna göra avdrag för samtliga dessa perioder. Av dessa skäl, tillägger kommissionen, överskrider den slovakiska lagstiftningen det utrymme för skönsässig bedömning som den medlemsstaten har.

44.

Vad beträffar den femte tolkningsfrågan anser kommissionen att den inte behöver besvaras, eftersom det för att pröva huruvida den nationella bestämmelsen är förenlig med unionsrätten räcker att hänvisa till direktiv 2006/112 eller till andra sekundärrättsliga bestämmelser inom mervärdesskatteområdet.

V. Bedömning

A. Inledande anmärkning, framställning och omformulering

45.

Även om den beskattningsbara personen i det nationella målet har ansökt om återbetalning av mervärdesskatt hos den slovakiska skattemyndigheten, är denna återbetalning i själva verket enbart en följd av mellanskillnaden mellan den mervärdesskatt som Volkswagen är skyldig att betala och den som företaget ska betala eller har betalat i en annan medlemsstat än den där företaget är etablerat.

46.

Twisten ska således avgöras genom tolkning av bestämmelserna om avdragsrätt, vilka är de bestämmelser som ligger till grund för en eventuell återbetalning av mervärdesskatt. Återbetalning av mervärdesskatt är det instrument som en medlemsstat använder sig av för att återbetala mervärdesskatt som en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten har betalat för varor och tjänster som levererats till eller tillhandahållits denne av en annan beskattningsbar person i den medlemsstaten.

47.

Bestämmelserna om återbetalning i direktiv 2008/9 motsvarar bestämmelserna i artikel 170 i direktiv 2006/112. Tolkningen av det förstnämnda direktivet ska således anpassas till bestämmelserna om avdragsrätt i det sistnämnda, eftersom direktiv 2006/112 är den grundläggande rättsakten för all reglering av mervärdesskatt.

48.

Följaktligen ska i första hand bestämmelserna om avdragsrätt i direktiv 2006/112 (i synnerhet artiklarna 167, 168 och 178) beaktas. I andra hand kan man se till artiklarna 14, 15 och 16 i direktiv 2008/9 som rör återbetalning, men jag anser inte att det är nödvändigt för att svara den hänskjutande domstolen. Under alla förhållanden ska principerna om proportionalitet och mervärdesskattens neutralitet iakttas.

49.

Jag instämmer med de slovakiska myndigheterna och delvis med kommissionen om att frågorna 1–4 hänger nära samman med varandra och bör behandlas tillsammans. Jag anser dessutom att det är lämpligt att omformulera dem för att domstolen ska kunna ge ett tydligare svar.

50.

Enligt min uppfattning kan dessa fyra frågor sammanfattas så att den hänskjutande domstolen vill få klarlagt om unionsrätten (i synnerhet artiklarna 167, 168 och 178 i mervärdesskattedirektivet

samt principerna om proportionalitet och skatteneutralitet) medger att en beskattningsbar person nekas avdrag för ingående mervärdesskatt, på grund av att fristen för att utöva denna rätt anses ha löpt ut, i en situation där: a) det felaktigt hade antagits att leveransen av varor inte var mervärdesskattepliktig och b) rättelsen skedde ett antal år senare, då den beskattningsbara personen betalade mervärdesskatten och senare ansökte om återbetalning.

51.

Den femte tolkningsfrågan bör behandlas separat.

B. Den första, den andra, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan

52.

Domstolen har flera gånger uttalat sig om de materiella och formella kraven för att få göra avdrag för mervärdesskatt.

53.

Vad beträffar de materiella kraven har domstolen inriktat sig på de bestämmelser i direktiv 2006/112 som reglerar grunden för och räckvidden av denna rätt (artikel 167 och följande artiklar i kapitel 1 i avdelning X i det direktivet). (11) Enligt dessa bestämmelser uppkommer avdragsrätten vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar. Vid leverans av varor är det när varorna överförs från leverantören till den beskattningsbara personen. (12) Det som avgör när mervärdesskatten blir utkrävbar är när egendomen överförs från en part till en annan, på ett sätt som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. (13)

54.

De formella kraven för avdragsrätt ”reglerar däremot de närmare föreskrifterna för kontrollen av utnyttjandet av denna rätt, samt för att mervärdesskattesystemet ska fungera väl, såsom skyldigheterna rörande bokföring, fakturering och deklaration”. (14) Bland dessa (15) är kravet på faktura av betydelse i förevarande mål: I artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att för att ”få utöva sin rätt till avdrag” ska en beskattningsbar person ”inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6” i samma direktiv.

55.

Av beslutet att begära förhandsavgörande framgår: a) att varor hade levererats till Volkswagen, för vilket en faktura senare upprättades, och b) att den fakturan innehöll (det har åtminstone inte ifrågasatts) samtliga uppgifter som krävs enligt direktiv 2006/112. Således är de materiella och formella kraven för att rätten till avdrag för mervärdesskatt ska uppkomma och få utövas uppfyllda. (16)

56.

Med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroller, fick Volkswagen således i princip utöva sin avdragsrätt. Det framgår inte minst av att skattemyndigheten har tillerkänt Volkswagen denna rätt, även om denna rätt bara innefattar en del av de skatteperioder som ansökan gäller. För de återstående perioderna har den slovakiska regeringen och finansdirektoratet gjort gällande att det är omöjligt på grund av att det har gått fem år.

57.

I mervärdesskattedirektivet anges inte uttryckligen inom vilken tid avdragsrätten ska utövas. Det hindrar emellertid inte att detta av rättssäkerhetsskäl föreskrivs i nationella bestämmelser. Domstolen har slagit fast att "en preklusionsfrist, som innebär att en skattskyldig person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med bestämmelserna i sjätte 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 gemenskapsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten (effektivitetsprincipen)". (17)

58.

När den dag då fristen började löpa fastställs kan utgångspunkten inte bara vara den tidpunkt då varorna levererades, utan även andra omständigheter av betydelse måste beaktas. Även om avdragsrätten enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 uppkommer samtidigt som skatten blir utkrävbar, kan denna rätt enligt artikel 178 i samma direktiv utövas först när den beskattningsbara personen innehar en faktura som återspeglar leveransen av varorna.

59.

Att det görs skillnad mellan den tidpunkt då avdragsrätten uppkommer och den tidpunkt då denna rätt får utövas, förklaras av mervärdesskattens sätt att fungera.

—

När den beskattningsbara personen köper varorna betalar han, eller är åtminstone skyldig att betala, till leverantören en mervärdesskatt som är inbakad i priset för varorna som han normalt sett använder för sina skattepliktiga transaktioner.

—

För administrationen av skatten får avdraget för denna mervärdesskatt emellertid göras gällande i senare deklarationer, vilka, i förekommande fall, ska inges till skattemyndigheterna tillsammans med de aktuella fakturorna, (18) som ett nödvändigt bevis för att få göra avdrag (eller få skatten återbetalad).

60.

Avdragsrätten sätter således två mervärdesskattebetalningar i förbindelse med varandra: a) Den betalning som den beskattningsbara personen har gjort på grund av leveransen av de varor han köpt av leverantören, och b) den som den beskattningsbara personens kund betalar till honom, när den beskattningsbara personen levererar sina egna varor till kunden. Fakturorna (19) blir ett bevis på att transaktionerna i fråga har ägt rum och att priset har betalats, vilket ska innefatta det mervärdesskattebelopp som blir resultatet när den aktuella skattesatsen tillämpas. (20)

61.

Det mervärdesskattebeloppet tillhör i själva verket redan skattemyndigheten, vilket motiverar att det är utkrävbart från och med den tidpunkt då det betalas eller borde ha betalats. Den som upprättar fakturan ska innehålla skatten som en hjälp för skattemyndigheten. Det innebär att denne ikläder sig rollen som indrivare av mervärdesskatten. Det är logiskt att avdragsrätten uppkommer samtidigt, eftersom den beskattningsbara personen bör kunna åberopa den betalningen av skatten då deklaration inges till skattemyndigheten.

62.

Domstolen har formulerat det så att "det avdragssystem som föreskrivs... gör det möjligt för mellanliggande länkar i distributionskedjan att göra avdrag från sitt eget beskattningsunderlag med de belopp som var och en har betalat till sin egen leverantör avseende mervärdesskatt för motsvarande transaktion och, således, till skatteförvaltningen återställa den del av mervärdesskatten som motsvarar skillnaden mellan det pris till vilket var och en har levererat varan till köparen och det pris som han har betalat till sin leverantör". (21)

63.

I denna modell återspeglas principen om skatteneutralitet, vilken det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka syften och resultat som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig i princip är underkastad mervärdesskatt. I detta system syftar avdragssystemet till att fullständigt befria näringsidkaren från bördan avseende den mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats.

64.

Den beskattningsbara personens betalning av mervärdesskatt till leverantören är således central i avdragsrätten. Avdraget kan inte särskiljas från betalningen av skatten. Om den beskattningsbara personen inte har betalat mervärdesskatten, vilken normalt ska anges på fakturan, finns det ingen rättslig eller ekonomisk grund för att utöva avdragsrätten.

65.

I direktiv 2006/112, i synnerhet i artikel 167, behandlar unionslagstiftaren normalfallet, där leveransen av varorna, betalningen för dem och upprättandet av fakturan med mervärdesskattebeloppet inträffar praktiskt taget samtidigt. I sådana fall är det logiskt att skattens utkrävbarhet och avdragsrätten uppkommer samtidigt. (22)

66.

Ett fall som det i det nationella målet kan däremot betecknas som ett undantagsfall, vad beträffar den utkrävbara mervärdesskatten, på grund av att: a) Volkswagen vid den tidpunkt då företaget mottog varorna som dess leverantör levererade inte betalade någon mervärdesskatt, eftersom ingen av parterna ansåg att transaktionen var mervärdesskattepliktig, och b) Volkswagen inte heller fick någon faktura som innehöll mervärdesskatt och som gjorde att företaget kunde utöva avdragsrätten.

67.

I det fallet kunde den beskattningsbara personen naturligtvis inte göra anspråk på att få göra avdrag för mervärdesskatt som denne inte hade betalat dessförinnan.

68.

Situationen förändrades avsevärt år 2010 när Hella-leverantörerna rättade till de transaktioner som felaktigt hade ansetts vara befriade från mervärdesskatt, det vill säga när de debiterade Volkswagen för mervärdesskatten och betalade in den till skattemyndigheten. Från och med den tidpunkten anser jag att det korrekta hade varit att knyta utkrävbarheten och den efterföljande avdragsrätten till den faktiska betalningen av skatten.

69.

Det som skedde var med andra ord ett exempel på en för sen inbetalning av mervärdesskatt. (23) I och med att transaktionerna rättades till uppfylldes verkligen de materiella och formella kraven för avdragsrätten. Det var då som fristen för att utöva denna rätt borde ha börjat löpa: det skedde en faktisk leverans av varor, mervärdesskatt debiterades och betalades in till statskassan och en faktura upprättades som uppfyllde kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

70.

De slovakiska skattemyndigheterna tillämpar däremot sina nationella skattebestämmelser (närmare bestämt 45 § i lagen om skatteförvaltning) på ett sätt som innebär att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt gäller från och med den faktiska tidpunkt då varorna ursprungligen levererades (åren 2004–2010). De tillämpar därefter den femåriga preklusionsfristen och för beräkningen av den använder de samma datum som begynnelse datum. Härav följer att avdragsrätten inte får utövas för de år som faller utanför preklusionsfristen (det vill säga åren 2004, 2005 och delar av 2006, eftersom ansökan om återbetalning ingavs den 1 juli 2011).

71.

Jag anser inte att detta förfarandesätt är lämpligt. För det första är det anmärkningsvärt att den slovakiska skattemyndigheten tillämpar den femåriga fristen mot Volkswagen trots att samma frist enligt 45 § i lagen om skatteförvaltning (24) även gäller för uppbörden av skatten, det vill säga till förmån för samma företag, eftersom bestämmelsen förhindrar att skattemyndigheten driver in skatt som ska betalats men som inte ska ha betalats om den fristen redan har löpt ut. (25)

72.

Om skattemyndigheten inte har sett något hinder för att efter mer än fem år ta emot de mervärdesskattebelopp som Volkswagen skulle ha betalat, till exempel år 2004, borde den på motsvarande sätt ge den beskattningsbara personen rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som denne har betalat för samma transaktion.

73.

För det andra kan artikel 167 i direktiv 2006/112 tolkas så att den inte utgör hinder för att en beskattningsbar person som är i god tro, (26) under de omständigheter som är i fråga i förevarande mål, inte helt ska berövas sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt.

74.

Den tolkning som de slovakiska skattemyndigheterna genom sin praxis har gjort av den nationella lagstiftningen, har föranlett dem att neka utövandet av denna rätt på ett sätt som strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet. Domstolen har slagit fast att den principen ska iakttas och att avdragsrätten är en del av mervärdesskattesystemet, vilket innebär att den normalt sett

inte får begränsas. (27)

75.

Principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. (28) Domstolen har tydligt slagit fast att avdragsrätten i möjligaste mån ska iakttas, exempelvis då den slog fast att artiklarna 167, 178 a, 179 och 226 led 3 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rättelsen av en obligatorisk uppgift i en faktura inte ska ges retroaktiv verkan, vilket innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt för den rättade fakturan inte får göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan upprättades utan för det år då fakturan rättades. (29)

76.

Om domstolen ansåg att direktiv 2006/112 utgör hinder för den begränsningen, bör direktivet av samma skäl utgöra hinder för den slovakiska praxis som innebär att det i själva verket inte finns någon möjlighet att utöva rätten till avdrag i fall som det här aktuella. Det bör beaktas att utövandet av denna rätt blir möjlig först när personen i fråga blir medveten om att hans transaktioner är mervärdeskattepliktiga, men inte dessförinnan, om han har handlat i god tro (vilket som sagt inte har ifrågasatts här).

77.

Avslutningsvis anser jag att den åtgärd som är omtvistad i det nationella målet är oproportionerlig. Visserligen får medlemsstaterna enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 vidta åtgärder för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga bedrägeri. Dessa åtgärder – vilka, av rättssäkerhetsskäl, innefattar fastställandet av frister för att utöva rätten till avdrag – får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet. (30)

78.

Eftersom det har konstaterats att den beskattningsbara personen har handlat i god tro och att det inte föreligger något skattebedrägeri eller någon skattefördel, samt mot bakgrund av att transaktionerna rättades till, är det inte proportionerligt att beröva skattebetalaren sin rätt till avdrag enbart på grund av att denne felaktigt har antagit att transaktionerna inte var mervärdeskattepliktiga och på grund av att det tog längre tid än fem år att rätta till dem.

79.

I själva verket har de slovakiska myndigheterna medgett att det förelåg en avdragsrätt, men bara för de mervärdeskatteperioder som de anser ligger inom ramen för preklusionsfristen. Om en tidsperiod som överstiger fem år som nämnts inte utgör hinder för att i efterhand betala in mervärdesskatten till skattemyndigheten, borde den inte heller göra det för att utöva avdragsrätten.

80.

Följaktligen anser jag att tolkningsfrågorna 1–4 ska besvaras så att under sådana omständigheter som dem i förevarande mål, där det felaktigt, men i god tro, har antagits att leveransen av varor inte var mervärdeskattepliktig, och betalningen av denna skatt ett antal år senare har rättats till, har den beskattningsbara personen rätt att göra avdrag (eller i förekommande fall erhålla återbetalning) för den ingående mervärdesskatten för denna transaktion.

C. Den femte tolkningsfrågan

81.

Den hänskjutande domstolen vill veta om principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar och artikel 41 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) utgör hinder för de slovakiska skattemyndigheternas tolkning av de nationella bestämmelserna.

82.

I stället för att avvisa den tolkningsfrågan helt och hållet, vilket den slovakiska regeringen har föreslagit, konstaterar jag i likhet med kommissionen att den inte längre behöver besvaras, eftersom det räcker att se till domstolens tolkning av direktiv 2006/112 för att besvara den hänskjutande domstolens frågor. Jag ska trots det i andra hand redogöra för vad jag anser om frågans innehåll, för det fall att domstolen väljer att besvara den.

83.

För det första är hänvisningen till artikel 41 i stadgan rörande rätten till god förvaltning inte relevant i det nationella målet, eftersom den bestämmelsen inte riktar sig till medlemsstaterna utan endast till unionens institutioner, organ och byråer. (31) Eftersom det nationella målet handlar om åtgärder som vidtagits av skattemyndigheterna i en medlemsstat, är den artikeln inte tillämplig.

84.

För det andra krävs det för att principen om skydd för berättigade förväntningar ska anses ha åsidosatts att skattemyndigheten har väckt grundande förhoppningar hos Volkswagen som bygger på tydliga försäkringar (32) om att den skulle gå med på dess krav, vilket innebär att en försiktig och medveten ekonomisk aktör skulle ha handlat på grundval av den förvisningen. (33)

85.

Det framgår emellertid inte av beslutet att begära förhandsavgörande att några sådana försäkringar skulle ha lämnats. Vad som beskrivs i beslutet är snarare en myndighetspraxis rörande tolkningen av den nationella rätten med avseende på fristen för att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt. I redogörelsen finns inga hänvisningar till några konkreta försäkringar som skulle kunna ha väckt förhoppningar hos Volkswagen om att nå framgång med sina anspråk.

86.

Eftersom det inte finns några närmare uppgifter om sådana hypotetiska garantier, har domstolen inte tillgång till de uppgifter om de faktiska omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på denna del av den femte tolkningsfrågan. (34)

87.

För det tredje kräver rättssäkerhetsprincipen, enligt domstolen, att unionslagstiftning möjliggör för enskilda att på ett otvetydigt sätt kunna få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter så att de kan vidta åtgärder i enlighet därmed. (35)

88.

Som jag tidigare har nämnt (36) har domstolen bekräftat att medlemsstaterna under vissa omständigheter får införa "preklusionsfrister" för att utöva rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, under förutsättning att det inte medför att denna rätt upphävs, de facto eller genom lagstiftning. (37)

89.

Rättssäkerheten, tolkad på ovan angivna sätt, skulle kunna åsidosättas om tolkningen av de nationella bestämmelser som reglerar dessa frister vore godtycklig eller skilde sig mellan olika skattemyndigheter. Det har emellertid inte konstaterats att så skulle vara fallet här, utan rätten till avdrag förefaller ha nekats även andra beskattningsbara personer som befinner sig i samma situation som Volkswagen. (38)

90.

En annan fråga är om denna tolkning, även om den är enhetlig på nationell nivå, är förenlig med unionsrätten. Om så inte är fallet, vilket är det svar jag föreslagit efter att ha bedömt de fyra första tolkningsfrågorna, är konstaterandet att den är oförenlig med direktiv 2006/112 tillräckligt för att lämna ett svar på begäran om förhandsavgörande i sin helhet.

VI. Förslag till avgörande

91.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Najvyšší súd Slovenskej republiky på följande vis:

"Artiklarna 167, 168 och 178 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, utgör hinder för att neka en beskattningsbar person som har handlat i god tro rätten att göra avdrag för denna skatt, under omständigheter som dem i det nationella målet, där det felaktigt antogs att leveransen av varor inte var skattepliktig men där en rättelse gjordes och skatten betalades ett antal år senare."

(1) Originalspråk: spanska.

(2) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess ändrade lydelse (nedan kallat direktiv 2006/112 eller mervärdesskattedirektivet).

(3) Det innefattar artiklarna 219a–240 i mervärdesskattedirektivet.

(4) Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23). Vad avser återbetalning av mervärdesskatt hänvisas det i artikel 171 i mervärdesskattedirektivet till de genomföranderegler som nu finns i direktiv 2008/9.

(5) Nedan kallad mervärdesskattelagen.

(6) Det är ostridigt att dessa varor användes för att tillgodose behov vid Volkswagens

skattepliktiga transaktioner.

(7) Finansdirektoratet har i det här sammanhanget hänvisat till dom av den 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), punkt 30.

(8) Med hänvisning till dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458), punkt 46.

(9) Den har hänvisat till dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C?95/07 och C?96/07, EU:C:2008:267), punkterna 45 och 46.

(10) Kommissionen har i det här sammanhanget erinrat om dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268) punkt 35.

(11) Dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:2014:2429), punkt 41. Domen handlade främst om artiklarna 17, 18 och 22 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet), men dessa bestämmelser har förts in, i vissa fall till och med ordagrant, i direktiv 2006/112; se dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C?80/11 och C?142/11, EU: C:2012:373), punkterna 5–11.

(12) Artikel 63 i direktiv 2006/112.

(13) Dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcomp (C?277/14, EU:C:2015:719), punkt 44 och där angiven praxis.

(14) Dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:2014:2429), punkt 42.

(15) Artikel 178 och följande artiklar i direktiv 2006/112.

(16) Dom av den 21 juni 2012 Mahagében och Dávid (C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373), punkt 44.

(17) Dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C?95/07 och C?96/07, EU:C:2008:267), punkt 46.

(18) Enligt artikel 218 i direktiv 2006/12 godtas som faktura ”alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i [kapitel 3]”.

(19) Även om fakturor i allmänhet krävs för att avdrag ska få göras, kan de under vissa omständigheter saknas utan att det hindrar att avdragsrätten utövas. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206), punkt 47.

(20) Se artikel 226.9 och 226.10 i direktiv 2006/112.

(21) Se dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), punkt 36.

(22) Domstolen har slagit fast att ”[u]tnyttjandet av denna avdragsrätt förutsätter i princip att de skattskyldiga personerna inte erlägger några betalningar och därmed inte någon ingående mervärdesskatt innan de har mottagit en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en

sådan faktura, och att mervärdesskatten inte kan anses belasta en viss transaktion innan den har erlagts". Dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), punkt 35.

(23) Domstolen har slagit fast att: "[e]n för sen inbetalning av skatt kan... inte i sig jämföras med ett undandragande, som förutsätter dels att transaktionen i fråga... utmynnar i en skattefördel som strider mot dessa bestämmelsers syfte [bestämmelserna som reglerar mervärdesskatten]" och att "[p]rincipen om skatteneutralitet utgör hinder för en sanktionsåtgärd som består i att vägra avdragsrätt vid för sent betald mervärdesskatt". Se punkt 74 och domslutet i dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C?284/11, EU:C:2012:458).

(24) Jag vill erinra om att enligt den bestämmelsen gäller den femåriga preklusionsfristen såväl för skattemyndigheten som för den enskilde. Skattemyndigheten får inte uppbära en skatt, eller göra en efterbeskattning, när dessa fem år har gått och den enskilde får inte göra anspråk på återbetalning av skatt som redan har betalats, när samma tidsperiod har löpt ut.

(25) I unionsrätten skyddar rimliga tidsfrister för att väcka talan av rättssäkerhetsskäl såväl den enskilde som skattemyndigheten; se dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454), punkt 42.

(26) Det är ostridigt mellan parterna i det nationella målet att varken Hella-leverantörerna eller bolaget Volkswagen har förfarit bedrägligt eller haft kännedom om att det var fel att betrakta leveranserna av varor som transaktioner som var befriade från mervärdesskatt.

(27) Dom av den 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), punkt 30.

(28) Dom av den 15 september 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), punkt 38.

(29) Ibidem, punkt 43.

(30) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), punkt 62.

(31) Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), punkt 83 och där angiven praxis.

(32) Dom av den 14 juni 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453), punkt 76 och där angiven praxis.

(33) Dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), punkt 45 och där angiven praxis.

(34) Se bland annat dom av den 14 juni 2017, Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453), punkt 31 och där angiven praxis.

(35) Dom av den 7 mars 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174), punkt 59.

(36) Punkterna 57 och 77 i detta förslag till avgörande.

(37) Dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417), punkterna 58–61.

(38) I beslutet att begära förhandsavgörande anges att det finns andra företag som befinner sig i liknande situationer.