

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

EVGENI TANCHEV

föredraget den 30 maj 2018(1)

Mål C-664/16

Lucrețiu Hadrian Vădan

mot

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

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

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167, 168, 178, 179 och 273 – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – Materiella krav – Formella krav – Avsaknad av fakturor”

I. Inledning

1. Fakturor utgör en väsentlig del av beskattningsbara personers rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt rådets direktiv 2006/112/EG (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).(2) En faktura som har upprättats i vederbörlig ordning har kallats för ”inträdesbiljett”(3) till rätten till avdrag, eftersom den fyller en försäkringsfunktion för den nationella skattemyndigheten genom att avdraget sammankopplas med betalningen av skatt.(4)

2. Frågan uppkommer om den nationella skattemyndigheten under sådana omständigheter som föreligger i detta mål kan vägra att tillerkänna rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet när en skattskyldig person underlåter att inlämna fakturor till den.

3. Detta är enligt den hänskjutande domstolens uppfattning den avgörande frågan i förevarande begäran om förhandsavgörande som hänskjutits av Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia, Rumänien). Den hänskjutande domstolen har intagit

ståndpunkten att det i detta avseende krävs en tolkning av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som föreskrivs i artiklarna 167, 168, 178, 179 och 273 i mervärdesskattedirektivet och ett beaktande av proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet. Den hänskjutande domstolen vill vidare få klarhet i om under sådana omständigheter som föreligger i detta mål en indirekt bedömningsmetod med hjälp av ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av en domstol för att fastställa rätten till avdrag är tillåten enligt EU:s mervärdesskattelagstiftning i avsaknad av fakturor.

4. Det följer av domstolens fasta praxis att nationella skattemyndigheter, med förbehåll för vissa undantag, måste ge beskattningsbara personer rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet när de materiella kraven, såsom de som föreskrivs i kapitel 1 i avdelning X i mervärdesskattedirektivet (som har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd"), är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav avseende utövandet av denna rättighet som inbegriper fakturering.(5)

5. Ovannämnda rättspraxis har hittills i allmänhet avsett situationer där det föreligger brister i samband med en faktura som i övrigt har upprättats i vederbörlig ordning(6) eller andra frågor som är relevanta för om sådana fakturor kan inlämnas till skattemyndigheten för att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, såsom preklusionsfrister.(7) Detta mål ger domstolen en möjlighet att avgöra om detta tillvägagångssätt ska följas när en beskattningsbar person har underlåtit att över huvud taget inlämna några fakturor och det föreslås att denna uppenbara brist ska kunna åtgärdas med ett sakkunnigutlåtande.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

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

7. I artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet anges 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 i mervärdesskattedirektivet anges 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 avsnitt 3–6."

9. I artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet preciseras följande:

"Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med

bestämmelserna i artikel 178.”

10. Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

B. Rumänsk rätt

11. Enligt artikel 145.1, 145.2 a och artikel 146.1 a i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om införande av lag om skatter och avgifter) som var i kraft den 1 januari 2007(8) har alla beskattningsbara personer rätt att göra avdrag för mervärdesskatt vid köp som utgör beskattningsbara transaktioner. Rätten uppstår när skatten blir utkrävbar. För att kunna göra gällande avdragsrätten för mervärdesskatt som ska eller har erlagts krävs att den beskattningsbara personen har en faktura som ställts ut i enlighet med lagstadgade krav.

12. I punkt 46.1 i Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 (regeringsdekret nr 44 av den 22 januari 2004 om godkännande av tillämpningsföreskrifter för lag nr 571/2003 om skatter och avgifter), som är tillämplig från den 1 januari 2007(9) stadgas följande:

”Handlingar till styrkande av avdrag för mervärdesskatt får endast utgöras av sådana originalhandlingar som avses i artikel 146.1 i lagen om skatter och avgifter eller av sådana andra handlingar som innehåller minst de uppgifter som avses i artikel 155.5 i lagen om skatter och avgifter med undantag för de förenklade fakturor som avses i punkt 78. Om en dylik styrkande originalhandling har gått förlorad, förkommit eller förstörts ska den person som åtnjuter avdragsrätten be leverantören att utställa en kopia. På kopian ska det anges att den ersätter originalfakturan.”

III. Bakgrund till tvisten och tolkningsfrågorna

13. Enligt begäran om förhandsavgörande är Lucrețiu Hadrian Vădan (nedan kallad klaganden) en rumänsk medborgare och byggherre.

14. Klaganden har i egenskap av enskild fysisk person uppfört ett bostadskomplex bestående av 90 lägenheter. Byggnationen genomfördes mellan den 6 juni 2006 och den 8 september 2008. Klaganden var även ägare till andra tomter för vilka det fastställts stadsplaneringsplaner i syfte att bygga enfamiljsbostäder.

15. Under år 2006 genomförde klaganden 29 transaktioner, vilka omfattade försäljning av tomter med tillhörande byggnader. Av dessa transaktioner genomfördes 17 stycken före den 1 augusti 2006.

16. Mellan den 1 januari 2007 och den 31 december 2009 genomförde klaganden 70 fastighetstransaktioner i form av försäljning av nya byggnader och – under åren 2008 och 2009 – även försäljning av tomter med bygglov. Det totala transaktionsvärdet uppgick till 19 234 596 rumänska lei (RON).

17. Då klagandens omsättning i juni 2006 ansågs överstiga tröskelvärdet på 200 000 RON för skattebefrielse ansåg Direc?ia General? a Finan?elor Publice, Alba (generaldirektoratet för offentliga finanser i Alba, Rumänien) att han var skyldig att registrera sig för mervärdesskatt.
18. Den 26 januari 2011 registrerades klaganden för mervärdesskatt av skattemyndigheterna. Med verkan från och med den 1 augusti 2006 ansågs klaganden som en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende.
19. Den 28 januari 2011 utfärdade generaldirektoratet för offentliga finanser i Alba ett beskattningsbeslut avseende klaganden för perioden 1 augusti 2006–31 december 2009 (nedan kallat beskattningsbeslutet). I detta fastställdes den mervärdesskatt som skulle erläggas till 3 071 069 RON, jämte ränta till 2 476 864 RON och straffavgifter till 460 660 RON, varvid det totala beloppet uppgick till 6 008 593 RON.
20. Klaganden lämnade in ett administrativt klagomål mot beskattningsbeslutet. Genom beslut av den 19 augusti 2011 (nedan kallat beslutet) upphävde Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (Riksskattemyndigheten – generaldirektoratet för omprövningar, Rumänien) beskattningsbeslutet delvis och förordnade skattemyndigheten att räkna om vissa transaktioner med den följden att det totala beloppet som skulle erläggas i mervärdesskatt bedömdes på nytt med avseende på klaganden och fastställdes till 5 735 741 RON.
21. Klaganden väckte talan om ogiltigförklaring mot beskattningsbeslutet och beslutet som ogillades av den hänskjutande domstolen genom dom under år 2013.
22. Klaganden överklagade den hänskjutande domstolens dom till Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Högsta kassationsdomstolen, Rumänien) (nedan kallad Högsta kassationsdomstolen). Genom dom av den 3 december 2014 biföll Högsta kassationsdomstolen överklagandet och återförvisade målet till den hänskjutande domstolen för förnyad prövning.
23. Enligt begäran om förhandsavgörande slog Högsta kassationsdomstolen fast att klaganden skulle betraktas som en beskattningsbar person från och med den 1 augusti 2006 och att hans olika transaktioner som omfattade försäljning av tomter och uppförande av byggnader med olika lägenheter utgjorde näringsverksamhet.
24. Vad vidare gäller avdragsrätten fastställde Högsta kassationsdomstolen att den hänskjutande domstolen hade gjort en felaktig rättstillämpning, eftersom denna domstol – trots att den uttryckligen påpekat i domen att klaganden, sedan han hade registrerats som skyldig att erlägga mervärdesskatt av skattemyndigheterna, onekligen har avdragsrätt – sade sig inte kunna beakta slutsatserna i de två sakkunnigutlåtandena enbart på grund av att klaganden inte hade inkommit med originalhandlingarna avseende köp av varor och tjänster för de sålda byggnaderna, trots att den hänskjutande domstolen ända sedan målet anhängiggjordes varit medveten om att klaganden saknade dessa handlingar.
25. Högsta kassationsdomstolen fann att den hänskjutande domstolen utan vederbörlig motivering underkände klagandens påstående att han, eftersom han inte var registrerad som en beskattningsbar person för mervärdesskatt vid tidpunkten då byggnaderna uppfördes, inte var skyldig att föra räkenskaper över mervärdesskatt som betalats till leverantörer av tjänster och arbete för det fall han eventuellt skulle göra avdrag för denna skatt, liksom klagandens argument att det belopp han erlagt i mervärdesskatt till leverantörerna överstiger det belopp som skattemyndigheten fastställt med avseende på hans fastighetstransaktioner.
26. Vidare fann Högsta kassationsdomstolen att med hänsyn till den aktiva roll som den

hänskjutande domstolen har, hade denna domstol möjlighet att ålägga klaganden att inkomma med ytterligare styrkande handlingar för att göra en korrekt bedömning av om det förelåg en skyldighet att styrka avdragsrätten för mervärdesskatt enbart genom originalhandlingar eller om även andra handlingar kunde godtas. Härigenom tillämpades principen att den aktuella ekonomiska transaktionen ska vara verklig till undvikande av onödig formalism. Högsta kassationsdomstolen fann även att det vore av godo för utgången i målet om den hänskjutande domstolen kunde göra en bedömning av huruvida det är nödvändigt att ånyo begära in ytterligare sakkunnigutlåtanden avseende de handlingar som lämnats in.

27. Den hänskjutande domstolen har emellertid i beslutet om begäran om förhandsavgörande uttryckt tvivel om huruvida en byggherre, såsom klaganden, som inte först försäkrat sig om att de ifrågavarande transaktionerna inte var mervärdesskattepliktiga och som inte registrerat sig såsom beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende, trots att han var skyldig att göra detta enligt gällande bestämmelser, från och med den 1 augusti 2006, och som även underlåtit att föra den typ av bokföring som åligger beskattningsbara personer – har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till de medel som investerats i uppförandet av byggnader i en situation där, trots att byggnaderna existerar och har levererats till köparna, de styrkande handlingar som klaganden har i sin besittning (det vill säga kvitton, då utställande av fakturor för fysiska personer inte var obligatoriskt vid den aktuella tidpunkten), till skillnad från fakturor, inte kan läsas och inte är tillräckliga för att fastställa avdragsrätten.

28. Den hänskjutande domstolen söker klarhet i om klaganden kan utnyttja avdragsrätten i en situation där vederbörande, mot bakgrund av domstolens rättspraxis, inte kan styrka att de villkor som avses i artikel 178 i mervärdesskattedirektivet, som införlivades med rumänsk rätt genom artikel 146.1 a i lag nr 571/2003, är uppfyllda på grund av att han inte har några fakturor. För det fall det är tillåtet att utöva avdragsrätten vill den hänskjutande domstolen även få klarhet i huruvida det för att fastställa omfattningen av avdragsrätten enligt unionsrätten är uteslutet att använda en indirekt bedömning (inhämtande av sakkunnigutlåtande på uppdrag av domstol) som utförts av en oberoende expert och som grundas på mängden arbete/arbetskraft som erfordrades för de aktuella byggnadsarbetena i en situation där leverans av varor (byggmaterial) och tjänster (arbetskraft för att utföra byggnadsarbeten) görs av personer som är skyldiga att erlagga mervärdesskatt.

29. Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia) beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Ska direktiv 2006/112 och i synnerhet artiklarna 167, 168, 178, 179 och 273 samt proportionalitets- och neutralitetsprinciperna tolkas så, att en beskattningsbar person som uppfyller villkoren i sak för avdragsrätt för mervärdesskatt har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet där vederbörande inte kan styrka att han betalat ingående mervärdesskatt, till exempel genom att visa fakturor, för varor och tjänster som tillhandahållits?

2) Om fråga 1 besvaras jakande önskas svar på om direktiv 2006/112 och proportionalitets- och neutralitetsprinciperna ska tolkas så, att en indirekt bedömningsmetod (med hjälp av ett sakkunnigutlåtande som inhämtats på begäran av en domstol) som använts av en oberoende expert och som grundas på mängden arbete/arbetskraft som enligt sakkunnigutlåtande erfordrades för de aktuella byggnadsarbetena kan utgöra en godtagbar och lämplig åtgärd för att fastställa omfattningen av avdragsrätten i en situation där leverans av varor (byggmaterial) och tjänster (arbetskraft för att utföra byggnadsarbeten) görs av personer som är skyldiga att erlagga mervärdesskatt?"

30. Skriftliga yttranden har ingivits till domstolen av klaganden, av den rumänska regeringen

och av kommissionen. Samtliga nämnda parter deltog vid den muntliga förhandlingen som hölls den 31 januari 2018.

IV. Bedömning

31. Jag har kommit fram till slutsatsen att artiklarna 167, 168, 178 och 226 i mervärdesskattedirektivet med vederbörlig hänsyn tagen till principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, ska tolkas så att de hindrar utövandet av avdragsrätten av en beskattningsbar person som saknar fakturor eller andra lämpliga styrkande handlingar som visar att han har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. En sådan beskattningsbar person kan inte enbart förlita sig på en sakkunnig som utsetts av domstolen för att uppskatta beloppet för leveranser av varor (byggmaterial) och tillhandahållande av tjänster (arbete som hänför sig till uppförandet av byggnader).

32. Min bedömning är uppdelad i tre delar. Inledningsvis kommer jag att sammanfatta de huvudsakliga argument som har framförts av parterna till domstolen. Därefter kommer jag att göra inledande anmärkningar. Slutligen kommer jag att besvara tolkningsfrågorna.(10)

A. Parternas yttranden

33. Klaganden har påpekat att Högsta kassationsdomstolen har ålagt den hänskjutande domstolen att beräkna klagandens skattemässiga skyldigheter genom att erkänna hans rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

34. Klaganden har med avseende på den första frågan påpekat att enligt domstolens praxis utgör rätten till avdrag som avses i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten på transaktionerna.(11)

35. Klaganden har vidare påpekat att det av fast rättspraxis följer att avdragsrätten är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig. Dessutom har domstolen tidigare slagit fast att den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om den skattskyldiga personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.(12)

36. När samtliga materiella krav för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda kan denna rättighet inte inskränkas av nödvändigheten av att beakta formkraven.

37. Klaganden har gjort gällande att hans situation är att jämföra med den situation som domstolen hade att pröva i domen i målet *Salomie och Oltean*(13) där underlåtenhet att beakta formkraven inte ansågs leda till en förlust av rätten att dra av ingående mervärdesskatt. Klaganden har anfört att under de i det nationella målet föreliggande omständigheterna där de materiella kraven är uppfyllda, är inlämnandet av en faktura enbart ett formellt krav som inte bör äventyra hans avdragsrätt.

38. Klaganden har slutligen påpekat att domstolen i domen i målet *Reisdorf* (14) slog fast att i avsaknad av särskilda regler om styrkande av avdragsrätten har medlemsstaterna befogenhet att

kräva att originalfakturan uppvisas för att styrka denna rätt samt att godta andra bevis för att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum för det fall den skattskyldige inte längre innehar denna faktura.(15)

39. Klaganden har gjort gällande att han befinner sig i samma situation som den som prövades av domstolen i domen i målet Reisdorf. Klaganden har påpekat att målet vid den nationella domstolen inte avser huruvida han har rätt att dra av ingående mervärdesskatt, utan snarare hur beloppet för denna avdragsrätt ska beräknas.

40. Klaganden har med avseende på den andra frågan gjort gällande att det enda objektiva bevismedel som kan användas för att fastställa hans avdragsrätt är genom en sakkunnig som utsetts av domstolen, vilket förhindrar alla former av bedrägeri eller inverkan på statsbudgeten. Anlitandet av en sakkunnig ger alla garantier som krävs för att objektivt och med professionalitet fastställa avdragsbeloppet för den ingående mervärdesskatten.

41. Den rumänska regeringen är av motsatt uppfattning.

42. Den rumänska regeringen har med avseende på den första frågan bland annat anfört att avdragsrätten enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, men att rätten till avdrag för mervärdesskatt med avseende på de berörda varorna eller tjänsterna enligt domstolens rättspraxis måste vara direkt och omedelbart kopplad till den skattepliktiga transaktionen.(16) I enlighet med artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet krävs för att en beskattningsbar person ska kunna få utöva sin rätt till avdrag att denne innehar en faktura som utfärdats i enlighet med artikel 266 i mervärdesskattedirektivet(17) eller en annan handling som i enlighet med de kriterier som fastställts av den berörda medlemsstaten anses ha ersatt fakturan.(18) Fakturan möjliggör för de administrativa myndigheterna att kontrollera betalningen av skatten av den som utfärdat fakturan(19) och motiverar avdragsrätten av mottagaren av fakturan.(20)

43. Den rumänska regeringen har medgett att domstolen har slagit fast att det enligt principen om mervärdesskattens neutralitet krävs att den ingående mervärdesskatten kan dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Om skatteförvaltningen förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är skyldig att betala mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella transaktionerna, kan den inte uppställa sådana ytterligare villkor för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt som kan leda till att avdragsrätten över huvud taget inte utövas.(21)

44. I domstolens rättspraxis har emellertid ett undantag fastställts som är relevant för tvisten i målet vid den nationella domstolen. Detta är när åsidosättandet av formella krav medför att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes.(22)

45. Den rumänska regeringen anser att det förhåller sig på så sätt i målet vid den nationella domstolen. Avsaknaden av fakturor eller andra lämpliga handlingar medför att bevisning för att de materiella kraven avseende rätten att dra av ingående mervärdesskatt har uppfyllts inte skulle kunna företes.(23)

46. Den rumänska regeringen har gjort gällande att artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet enligt vilken det för att en skattebetalare ska kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt krävs att han innehar en faktura, är tillämplig i förevarande mål,(24) särskilt när avsaknaden av en sådan faktura enbart beror på vederbörandes passivitet. Enligt artikel 242 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kunna kontrolleras av

47. Den rumänska regeringen har anfört att dess uppfattning är förenlig med principen om skatteneutralitet. Den har påpekat att proportionalitetsprincipen tillåter medlemsstaterna, i enlighet med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, att ålägga de skyldigheter som de anser vara nödvändiga för att säkerställa en exakt beräkning av mervärdesskatt och förhindra bedrägeri. De åtgärder som medlemsstaterna får vidta enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga bedrägeri får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet.(26) Den rumänska regeringen har under alla omständigheter enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet inte begärt att klaganden ska fullgöra andra skyldigheter än dem som åläggs enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet.

48. Vad gäller den andra frågan har den rumänska regeringen påpekat att fakturan är den handling som innehåller alla de uppgifter som är relevanta för den mervärdesskatteordning som är tillämplig. Det är inte det slutliga värdet av de byggnader som har uppförts som bestämmer det mervärdesskattebelopp som kan dras av, utan varje transaktion för att köpa varor och tjänster. En tillämpning av en indirekt bedömningsmetod skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet.

49. Kommissionen har intagit ståndpunkten att den hänskjutande domstolen genom de två tolkningsfrågorna vill få klarhet i om artiklarna 167, 168, 178 och 226 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person som inte har behållit fakturor som styrker hans rätt att dra av mervärdesskatt avseende leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster kan framlägga bevis för dessa transaktioner på grundval av ett utlåtande som upprättats av en sakkunnig som utsetts av den nationella domstolen för att fastställa värdet av fast egendom med beaktande av den omständigheten att lång tid har förflutit sedan de nya berörda byggnaderna var föremål för transaktionerna.

50. Liksom klaganden har kommissionen också påpekat att det av fast rättspraxis följer att rätten till avdrag som avses i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i princip inte kan inskränkas och som inträder omedelbart för hela den ingående skatten.(27) Kommissionen har medgett att syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.(28)

51. Kommissionen har emellertid betonat att bekämpande av skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet. Det ankommer därför på nationella domstolar och myndigheter att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.(29)

52. Kommissionen har medgett att det enligt principen om skatteneutralitet krävs att den ingående mervärdesskatten kan dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.(30)

53. Liksom den rumänska regeringen har kommissionen emellertid framhållit att det förhåller sig annorlunda om åsidosättandet av sådana formella krav medför att det inte går att säkert bevisa att de materiella kraven har uppfyllts.(31)

54. Domstolen har slagit fast att det vad beträffar de materiella villkor som måste vara uppfyllda innan avdragsrätten kan åberopas följer av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet att den berörda personen för det första ska vara en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för personens beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person.(32)

55. De formella kraven för avdragsrätten är däremot de som reglerar de närmare föreskrifterna för kontrollen av utövandet av denna rätt, samt för att mervärdesskattesystemet ska fungera väl, såsom kraven rörande bokföring, fakturering och deklaration.

56. I artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet anges därför att avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura, upprättad i enlighet med artikel 226 i samma direktiv.(33)

57. Liksom den rumänska regeringen har kommissionen framhållit att syftet med de uppgifter som obligatoriskt ska anges på en faktura är såsom föreskrivs i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet att möjliggöra för skattemyndigheterna att kontrollera betalningen av den skatt som ska erläggas och, i förekommande fall, om det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt. Datumet för tillhandahållandet av de tjänster som anges i nämnda faktura gör det därför möjligt att kontrollera när den beskattningsgrundande händelsen inträffade och, därmed, att fastställa de skatterättsliga bestämmelser som, i tidshänseende, ska tillämpas på den transaktion som denna handling avser.(34) Det åligger en beskattningsbar person som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att den uppfyller villkoren för rätt till ett sådant avdrag.(35)

58. Kommissionen har gjort gällande att skattemyndigheterna under omständigheterna i det nationella målet inte förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa om de materiella kraven var uppfyllda. Så är fallet, eftersom klaganden under de följande åren 2007–2009 inte registrerade sig för mervärdesskatt, inte betalade mervärdesskatt, inte registrerade när han påbörjade sin ekonomiska verksamhet, inte lämnade in en skattedeklaration, inte vare sig samlade in eller lagrade fakturor i antingen tio år enligt rumänsk skattelagstiftning eller i vart fall till slutet av preklusionsfristen på fem år. Med undantag för innehållande av olagliga skatteintäkter underlät klaganden inte att fullgöra skyldigheten att föra räkenskaper.

59. Kommissionen har påpekat att det är nödvändigt att kunna identifiera varje leverantör, inte enbart för att kontrollera att villkoren för avdrag av ingående skatt är uppfyllda, utan även för att möjliggöra för de nationella skattemyndigheterna att kontrollera de beskattningsbara personernas räkenskaper och fastställa om det föreligger bedrägeri avseende ingående transaktioner.

60. Kommissionen har erinrat om att domstolen har slagit fast att, att inte föra räkenskaper, som behövs för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten, och att inte registrera utställda och betalda fakturor i detta hänseende kan äventyra en riktig uppbörd av mervärdesskatten och följaktligen äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.(36)

61. Kommissionen har konstaterat att det är svårt att förstå hur en sakkunnig skulle kunna identifiera varje varuleverans till och varje tjänst som utförts åt klaganden i syfte att upprätta ett utlåtande som kan betraktas som säker bevisning för att de materiella kraven för avdragsrätten har uppfyllts. I beslutet om begäran om förhandsavgörande hänvisas till de uppgifter som lämnats i sakkunnigutlåtandena som uppskattningar. Inget i ordalydelsen i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet i vilken det hänvisas till avdrag för mervärdesskatt på transaktioner i föregående led tillåter emellertid slutsatsen att en beskattningsbar person kan komma i åtnjutande

av avdragsrätten på grundval av uppskattningar. Kommissionen har erinrat om att det av fast rättspraxis följer att mervärdesskatt ska utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.(37) Värdet av byggmaterial och byggtjänster som tillhandahålls klaganden vid den tidpunkten av dess leverantörer ska skiljas från värdet av byggnaderna vid den tidpunkt då ett sakkunnigutlåtande upprättades som i målet vid den nationella domstolen uppvisar en lucka på tio år.

B. Inledande anmärkningar

62. För det första följer av fast rättspraxis att EU-domstolen har behörighet att tolka unionsrätten vad avser dess tillämpning i en ny medlemsstat, från och med dagen för den statens anslutning till Europeiska unionen.(38) EU-domstolen har inte behörighet att tolka EU-direktiv avseende mervärdesskatt när den ifrågavarande beskattningsperioden avser en tid före den berörda medlemsstatens anslutning.(39)

63. I förevarande fall avser det omtvistade skattebeslutet perioden från den 1 augusti 2006 till den 31 december 2009. Domstolen har följaktligen behörighet att tolka unionsrättsliga bestämmelser med avseende på deras tillämpning i målet vid den nationella domstolen från tidpunkten för Rumäniens anslutning till Europeiska unionen den 1 januari 2007. Perioden från den 1 augusti 2006 till den 31 december 2006 är följaktligen utesluten.

64. För det andra, i den mån det i klagandens skriftliga yttrande (som återges ovan i punkt 33) har antytts att den hänskjutande domstolen ska tillämpa Högsta kassationsdomstolens avgörande och bedöma klagandens rätt att dra av ingående mervärdesskatt på grundval av sakkunnigutlåtanden snarare än att tillämpa artikel 267 FEUF för att tolka relevanta bestämmelser i unionsrätten, hänvisas till mitt förslag till avgörande i målet C.K. m.fl.(40) Där konstaterade jag att EU-domstolen i domen i målet Križan m.fl.(41) slog fast att en nationell bestämmelse, enligt vilken en domstol är bunden av den rättsliga bedömning som görs av en högre instans inte hindrar den förstnämnda domstolen från att till EU-domstolen ställa frågor om tolkningen av de delar av unionsrätten som den rättsliga bedömningen avser.(42)

65. För det tredje godtar jag de argument som kommissionen framfört att de två tolkningsfrågorna kan prövas tillsammans. Enligt min mening söker den hänskjutande domstolen klarhet i om artiklarna 167, 168, 178 och 226 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person som inte har bevarat fakturor som styrker hans rätt att dra av mervärdesskatt avseende leverans av varor och tillhandahållande av tjänster kan framlägga bevis för dessa transaktioner på grundval av ett utlåtande som upprättats av sakkunniga som utsetts av den hänskjutande domstolen för att uppskatta värdet av byggmaterial och arbete som hänför sig till uppförandet av byggnaden, med beaktande av den omständigheten att lång tid har förflutit sedan de berörda nya byggnaderna var föremål för transaktioner.

66. Jag kommer i det följande att besvara de frågor som hänskjutits på denna grund.

C. Det föreslagna svaret på tolkningsfrågorna

67. Inledningsvis ska klagandens argument att den situation i vilken han befinner sig kan jämföras med de problem som EU-domstolen behandlade i domarna i målen Salomie och Oltean(43) och Reisdorf (44) underkännas.

68. Målet Salomie och Oltean avsåg tillämpning av mervärdesskatt på fastighetstransaktioner som genomfördes i Rumänien år 2009. Från 2007 till 2009 genomförde klagandena i det målet olika fastighetstransaktioner som inte hade anmälts som beskattningsbara transaktioner vad gäller

mervärdesskatt, men efter det att skattemyndigheten hade gjort en kontroll ålades klagandena att betala mervärdesskatt, vilket föranledde tvisten mellan klagandena och den nationella skattemyndigheten.(45)

69. Domstolen slog i ovannämnda dom fast att trots den omständigheten att de nationella skattemyndigheterna inte regelmässigt påförde mervärdesskatt på fastighetstransaktioner gav detta i princip inte klagandena tydliga försäkringar i den mening som avses i domstolens rättspraxis om att mervärdesskatt inte skulle utgå på de fastighetstransaktioner som är aktuella i det nationella målet. Mot bakgrund av omfattningen av dessa transaktioner som bestod i uppförande och försäljning av fyra byggnader med totalt mer än 130 lägenheter, kunde en försiktig och medveten ekonomisk aktör inte rimligen dra slutsatsen att en sådan transaktion inte kunde vara mervärdesskattepliktig utan att ha erhållit, eller åtminstone försökt erhålla, uttryckliga försäkringar angående detta från behöriga nationella skattemyndigheter.(46)

70. I målet vid den nationella domstolen uppkommer emellertid inte frågan om åsidosättande av skyddet för berättigade förväntningar. Domstolens konstateranden i domen i målet *Salomie and Oltean* avseende försiktiga och medvetna ekonomiska aktörer kan snarare anses stödja den rumänska regeringens och kommissionens uppfattning än klagandens uppfattning.

71. Domstolens dom i målet *Salomie och Oltean* avsåg även frågan huruvida mervärdesskattedirektivet utgjorde hinder för nationella bestämmelser enligt vilka avdragsrätt nekas "enbart av det skälet" att den beskattningsbara personen inte var registrerad till mervärdesskatt vid den tidpunkt då den relevanta transaktionen genomfördes. Registrering till mervärdesskatt är emellertid inte en relevant faktor i målet vid den nationella domstolen.(47)

72. På samma sätt skiljer sig domen i målet *Reisdorf*(48) från de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

73. I det målet nekades den beskattningsbara personen rätten att göra avdrag eftersom han uppvisade ett antal fakturor i form av kopior, men inte tillhandahöll några original.(49) I det målet rörde det sig följaktligen om huruvida skyldigheten att inneha en faktura för att kunna utöva avdragsrätten, som då fastställdes i artikel 18.1 a 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,(50) innebär att medlemsstaterna har rätt att fastställa att endast originalet ska gälla som faktura eller att även andra handlingar såsom karbonkopior, dubletter eller fotokopior är giltiga och att den skattskyldige för det fall han inte längre innehar originalfakturan får lov att styrka sin avdragsrätt med andra medel.

74. Domen i målet *Reisdorf* ger följaktligen uttryck för uppfattningen att beskattningsbara personer som inte längre innehar fakturor kan lägga fram "andra övertygande bevis" för att den transaktion som har föranlett avdragsyrkandet verkligen har ägt rum.(51) Detta avser inte den roll som ett sakkunnigutlåtande har i detta mål.

75. Vad gäller domstolens praxis avseende underlåtenhet att uppfylla de formella kraven avseende fakturering har domstolen medgett rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på omständigheter som rör olika fel i fakturorna. Det tycks som om sådana situationer där fakturor eller andra lämpliga styrkande handlingar helt och hållet saknas inte har behandlats i detta sammanhang i rättspraxis.(52)

76. Till exempel avsåg domen i målet *Uszodaépít?*(53) ändring av innehållet i fakturor och ingivande av en tilläggsdeklaration. Domen i målet *Polski Trawertyn*(54) avsåg fakturor som utfärdats före registreringen och fastställandet att det förelåg ett handelsbolag i

mervärdesskattelhänseende i de blivande bolagsmännens namn. Målet Idexx Laboratories Italia(55) rörde en situation där en beskattningsbar person inte hade bokfört vissa fakturor på kontot för mervärdesskatt i samband med omvänd skattskyldighet.(56) Målet Senatex rörde rättelse av fakturor. (57)

77. I förslaget till avgörande Vámos(58) påpekade generaladvokaten Wahl att "[i] de mål där domstolen förkastade ett formalistiskt synsätt var syftet att säkerställa att transaktioner skulle beskattas enligt sina objektiva egenskaper, även om den beskattningsbara personen hade begått ett *mindre formfel*. Medlemsstaterna kan inte bestraffa en underlåtelse att strängt uppfylla formella krav på ett sätt som riskerar att undergräva systemets neutralitet, exempelvis genom att särbehandla konkurrerande företag eller göra så att viktiga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet förlorar sin verkan".(59)

78. Det ska vidare framhållas att varje beskattningsbar person enligt artikel 242 i mervärdesskattedirektivet ska föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna beräknas och för att tillämpningen ska kunna kontrolleras av skattemyndigheterna. Artikel 244 i det direktivet kräver också att beskattningsbara personer ser till att kopior av fakturor bevaras, både sådana som de själva utfärdat och sådana som de mottagit. Beskattningsbara personer ska också enligt artikel 250.1 i samma direktiv ge in en mervärdesskattedeklaration som innehåller all information som behövs för att beräkna den skatt som ska betalas till staten.(60)

79. Enligt fast rättspraxis är medlemsstaterna inte hindrade från att behandla underlåtenhet att föra räkenskaper som skatteundandragande.(61)

80. I målet vid den nationella domstolen har underlåtenhet att uppfylla ett formellt krav, bevarande av fakturor, lett till att avdragsrätt har nekats, eftersom åsidosättandet av sådana formella krav medför att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes.(62) Snarare saknas de uppgifter som är nödvändiga för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda än att ett formellt krav inte är uppfyllt.(63) Såsom en generaladvokat emellertid nyligen har påpekat är det "fullständigt logiskt" att neka avdragsrätt om ett åsidosättande av formella krav är "så omfattande att det omöjliggör eller i allt för hög grad försvårar kontrollen av att de materiella villkoren för avdragsrätten är uppfyllda."(64)

81. I målet vid den nationella domstolen återspeglas följaktligen ett av de två undantagen om att de materiella kraven väger tyngre än de formella kraven, varvid det andra är deltagande i skatteundandragande.(65)

82. Även om det inte kan uteslutas att sådana situationer kan uppkomma där de materiella villkoren för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan fastställas med hänvisning till ett sakkunnigutlåtande i avsaknad av fakturor, vilken är en fråga som det ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra,(66) uppkommer en sådan situation emellertid inte i målet vid den nationella domstolen.

83. Rättspraxis stöder de argument som den rumänska regeringen och kommissionen har framfört om att klagandens brist på minimal omsorgsfullhet när det gäller bevarande av relevanta fakturor är en faktor som ska beaktas vid avdrag av ingående mervärdesskatt.(67) Det förhåller sig på samma sätt med avseende på dröjsmål. Domstolen har nämligen slagit fast att medlemsstaterna har rätt att ålägga rimliga tidsbegränsningar för rätten att dra av ingående mervärdesskatt i rättssäkerhetens intresse.(68) Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skiljer sig från den i domstolens nyligen avkunnade dom i målet Volkswagen(69) på flera grunder, särskilt på grund av den omständigheten att klaganden inte hade brustit i omsorg i det målet och det inte förelåg något tvivel om att klaganden hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt, eftersom beloppet var kvantifierbart genom sen fakturering.(70) På motsvarande

sätt ansågs avdrag kunna göras för ingående mervärdesskatt i domen i målet Biosafe,(71) eftersom det var objektivt omöjligt för den beskattningsbara personen att utöva avdragsrätten innan en annan beskattningsbar person i leveranskedjan gjorde en mervärdesskattejustering.

84. I synnerhet framgår inte av handlingarna i målet att ett sakkunnigutlåtande, mot bakgrund av den tioårsperiod som förflutit och avsaknaden av fakturor eller motsvarande användbara handlingar, noggrant kan återge varje relevant transaktion med avseende på vilken avdrag för ingående mervärdesskatt har yrkats.

85. Under omständigheterna i förevarande mål kan följaktligen principen om mervärdesskattens neutralitet inte i vederbörlig ordning åberopas av en beskattningsbar person som avser att äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion genom att underlåta att föra de räkenskaper som krävs enligt mervärdesskattedirektivet under en längre tid.(72)

V. För slag till avgörande

86. Jag föreslår därför att domstolen ska besvara de frågor som ställts av Curtea de Apel Alba Iulia (Appellationsdomstolen i Alba Iulia, Rumänien) enligt följande:

”Under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ska artiklarna 167, 168, 178 och 226 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas på så sätt att en beskattningsbar person som inte har bevarat fakturor som styrker dess rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster inte kan framlägga bevis för dessa transaktioner på grundval av ett utlåtande som upprättats av en sakkunnig som utsetts av den hänskjutande domstolen för att fastställa värdet av byggmaterial och arbetet med avseende på uppförandet av byggnader, med beaktande av den omständigheten att en lång tid har förflutit sedan de nya byggnaderna i fråga var föremål för skattepliktiga transaktioner.”

1 Originalspråk: engelska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 Generaladvokaten Slynns förslag till avgörande i de förenade målen Jeunehomme och EGI (123/87 och 330/87, EU:C:1998:274, s. 4534).

4 Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punkt 34).

5 Se t.ex. dom av den 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 47), och dom av den 19 oktober 2017, SC Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkterna 40 och 41 och där angiven rättspraxis).

6 Se, exempelvis, dom av den 30 september 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569).

7 Se, exempelvis, dom av den 12 april 2018, Biosafe– Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

8 Rumäniens Officiella tidning, del I, nr 927 av den 23 december 2003, med senare ändringar och tillägg, i den version som var i kraft från den 1 januari 2007.

9 Rumäniens Officiella tidning, del I, nr 112 av den 6 februari 2004, med senare ändringar och tillägg, i den version som var i kraft från den 1 januari 2007.

10 Det bör noteras att medlemsstaterna med avseende på gemenskapsinterna förvärv av varor enligt artikel 181 i mervärdesskattedirektivet får tillåta en beskattningsbar person som inte innehar någon faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 att göra avdrag med avseende på varor. Detta gäller inte med avseende på mottagande av tjänster. För en diskussion se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punkt 77).

11 Klaganden har hänvisat till dom av den 1 mars 2012, Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 40). Se även nu senast exempelvis dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 29 och där angiven rättspraxis), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

12 Klaganden har i detta avseende åberopat dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkterna 56–58). Se även även nu senast exempelvis dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkterna 27, 28 och 30 och där angiven rättspraxis), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkterna 28, 30 och 31 och där angiven rättspraxis).

13 Dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454).

14 Dom av den 5 december 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466).

15 Dom av den 5 december 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punkt 30).

16 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 6 april 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punkterna 18 och 19).

17 Den rumänska regeringen har i detta avseende bland annat hänvisat till dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 29). Se dessutom senare dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkterna 32 och 33).

18 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 32).

19 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 31 januari 2013, Story trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punkterna 31 och 32), och domen i målet LVK(C?643/11, EU:C:2013:55, punkterna 35 och 36).

20 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690; punkt 27), och generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (EU:C:2016:101, punkt 34). Se även punkterna 36–39 i nämnda förslag till avgörande avseende den funktion som fakturor har med avseende på avdrag för ingående mervärdesskatt.

21 Den rumänska regeringen har bland annat hänvisat till dom av den 1 mars 2012, Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 43).

22 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 27 september 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 31) och dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia(C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39). Se senare dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 35).

- 23 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 71), och dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39).
- 24 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 40), dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 47), dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C?271/12, EU:C:2013:297, punkterna 25–36). Se, mer nyligen, dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkterna 32 och 33 och där angiven rättspraxis).
- 25 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 26 Den rumänska regeringen har hänvisat till dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).
- 27 Kommissionen har hänvisat till dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 26). Se även dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkterna 27 och 29 och där angiven rättspraxis), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkterna 28 och 29 och där angiven rättspraxis).
- 28 Kommissionen har hänvisat till dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 27). Se även dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 28 och där angiven rättspraxis), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 30).
- 29 Kommissionen har i samband med bedrägeri hänvisat till dom av den 22 oktober 2015, PPUHStehcamp (C?274/14, EU:C:2015:719, punkterna 47 and 48). Se vidare dom av den 12 april 2018, Biosafe– Indústria de Reciclagens(C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 38 och där angiven rättspraxis), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkterna 36 och 40 och där angiven rättspraxis).
- 30 Kommissionen har hänvisat till dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkterna 58 och 59).
- 31 Kommissionen har hänvisat till dom av den 28 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 46). Se även dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 32 Kommissionen har hänvisat till dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 28). Se vidare dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 31 och där angiven rättspraxis), och dom av den 7 mars 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 33 Kommissionen har hänvisat till dom av den 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos(C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 41). Se vidare dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkterna 32 och 33).
- 34 Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkterna 27 och 30).

- 35 Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 46).
- 36 Kommissionen har hänvisat till dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740).
- 37 Kommissionen har hänvisat till dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 35).
- 38 Se, exempelvis, dom av den 15 april 2010, CIBA(C?96/08, EU:C:2010:185, punkt 14 och där angiven rättspraxis), och beslut av den 11 maj 2017, Exmitiani(C?286/16, ej publicerad, EU:C:2017:368, punkt 12 och där angiven rättspraxis). Detta påpekades i den rumänska regeringens och kommissionens skriftliga yttranden.
- 39 Se, exempelvis, beslut av den 11 maj 2017, Exmitiani (C?286/16, ej publicerad, EU:C:2017:368, punkt 13 och där angiven rättspraxis).
- 40 Förslag till avgörande av generaladvokaten Tanchev (C?578/16 PPU, EU:C:2017:108, punkt 34).
- 41 Dom av den 15 januari 2013, Križan m.fl.(C?416/10, EU:C:2013:8).
- 42 Dom av den 15 januari 2013, Križan m.fl.(C?416/10, EU:C:2013:8), punkt 68.
- 43 Dom av den 8 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454).
- 44 Dom av den 5 december 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 45 Dom av den 8 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkterna 19–24).
- 46 Dom av den 8 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkterna 47–49).
- 47 Dom av den 8 juli 2015, Salomie and Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkterna 62–65).
- 48 Dom av den 5 december 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 49 Dom av den 5 december 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punkt 9).
- 50 EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.
- 51 Dom av den 5 december 1996, Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punkt 29).
- 52 Det bör påpekas att domen av den 8 juli 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614) rörde en situation där den beskattningsbara personen inte kunde uppvisa egna fakturor för att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Den beskattningsbara personen uppvisade följaktligen fakturor som utfärdats av tredje part till stöd för desamma.
- 53 Dom av den 30 september 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569).
- 54 Dom av den 1 mars 2012, Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107).
- 55 Dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia(C?590/13, EU:C:2014:2429).
- 56 Det bör påpekas att inlämnade av fakturor och avdrag för ingående mervärdesskatt i

samband med omvänd skattskyldighet regleras i separata bestämmelser som inte är relevanta i målet vid den nationella domstolen. Se till exempel dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), och dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, punkt 38). Se även generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos, (C-516/14, EU:C:2016:101, punkterna 81 och 82).

57 Dom av den 15 september 2016, Senatex(C-518/14, EU:C:2016:691).

58 Förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Vámos(C-566/16, EU:C:2017:895), som ännu inte avgjorts av domstolen.

59 Förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Vámos (C-566/16, EU:C:2017:895, punkt 47). Min kursivering.

60 Se, exempelvis, förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Fontana (C-648/16, EU:C:2018:213, punkt 32), som ännu inte avgjorts av domstolen.

61 Exempelvis dom av den 5 oktober 2016, Maya Marinova(C-576/15, EU:C: 2016:740, punkt 39 och där angiven rättspraxis). Se även medlemsstaternas skyldigheter enligt artikel 4.3 FEU, artikel 325 FEUF och artiklarna 2, 250.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet. Se dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 47).

62 Se exempelvis dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 42).

63 Se exempelvis dom av den 7 mars 2018, Dobre(C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 35 och där angiven rättspraxis): "För att neka avdragsrätt har det nämligen större betydelse att det saknas uppgifter som är nödvändiga för att kunna kontrollera att de materiella kraven är uppfyllda, än att ett formellt krav inte är uppfyllt."

64 Förslag till avgörande av generaladvokaten Mengozzi i målet Paper Consult(C-101/16, EU:C:2017:413, punkt 39). Se även dom av den 7 mars 2017, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

65 Förslag till avgörande av eneraladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet Plöckl(C-24/15, EU:C:2016:204, punkterna 80 och 81). Se även dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkterna 43–46).

66 Dom av den 7 mars 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 38).

67 Exempelvis dom av den 21 mars 2018, Volkswagen(C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 47 och 51), och dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens(C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 43).

68 Se exempelvis dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

69 Dom av den 21 mars 2018,Volkswagen (C-533/16, EU:C:2013:204).

70 Såsom påpekats i förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 69), vad som egentligen inträffade var att mervärdesskatten hade betalats sent.

- 71 Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens(C-8/17, EU:C:2018:249).
- 72 Se, analogt, med undantag för avdragsrätten i samband med skatteundandragande, dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 58).