

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 22 april 2021(1)

Mål C-80/20

Wilo Salmson France SAS

mot

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti,**

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti - Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i**

(begäran om förhandsavgörande från Tribunalul Bucure?ti (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien))

"Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167 och 178 led a) – Avdragsrättens inträde – Period då avdragsrätten inträder – Innehav av en faktura som materiellt krav – Avgränsning mot formella krav för avdragsrätt – Direktivet om återbetalning av mervärdesskatt (direktiv 2008/9/EG) – Artiklarna 14.1 led a och 15 – Laga kraft av ett avslagsbeslut som inte överklagats – Rättsföljder av att en faktura krediteras (makuleras) och utfärdas på nytt"

I. Inledning

1. År 2012 lämnade ett företag in en återbetalningsansökan i Rumänien. Under år 2012 hade emellertid endast en faktura som inte efterlevde föreskrifterna utfärdats. Efter att återbetalningsansökan för år 2012 avslogs krediterades (makulerades) denna faktura och utfärdades på nytt år 2015. Därpå lämnade företaget in en ny ansökan om återbetalning för år 2015 avseende vilken ett avgörande ska fattas i det nationella målet. Den hänskjutande domstolen vill nu få klarhet i när rätten att göra avdrag för mervärdesskatt inträdde och när återbetalningsansökan borde ha ingetts.

2. EU-domstolen har nu möjlighet att besvara en av de i praktiken viktigaste frågorna på mervärdesskatterättens område: är innehav av en faktura en nödvändig förutsättning för att ett företag ska kunna utöva sin avdragsrätt?

3. Om denna fråga besvaras jakande, så är innehavet av en sådan faktura även av betydelse för under vilken beskattningsperiod avdragsrätten eller rätten till återbetalning ska göras gällande. Om den ursprungliga fakturan korrigeras vid en senare tidpunkt, är – om man anser att korrigeringen ska ha retroaktiv verkan – innehavet av den felaktiga fakturan avgörande för att bestämma rätt beskattningsperiod (i detta fall år 2012), medan det i annat fall är innehavet av den rättade fakturan som är avgörande (i detta fall år 2015). Om ovannämnda fråga däremot besvaras nekande är det endast tidpunkten för leveransen som är relevant (i detta fall år 2012).

4. Om avdragsrätten omfattas av vissa tidsbegränsningar (oavsett om det gäller vissa ansökningsfrister såsom i det aktuella målet vad gäller återbetalningsförfarandet enligt direktiv 2008/9, eller preskriptionsfrister) är det av betydelse när dessa frister börjar löpa. En närliggande fråga är huruvida det finns en viss tidpunkt vid vilken den beskattningsbara personen måste göra gällande sin avdragsrätt, eller om denne fritt kan välja tidpunkten genom att be den andra avtalsparten att utfärda en ny faktura och makulera den gamla fakturan. Dessutom uppkommer vissa processuella frågor när en ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt redan har avslagits och avslagsbeslutet redan har vunnit laga kraft.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

– *Direktiv 2006/112*

5. I artikel 63 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt(2) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) regleras när den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

6. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet avser tidpunkten då avdragsrätten inträder. Den har följande lydelse:

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

7. I artikel 178 i mervärdesskattedirektivet regleras utövande av rätten till avdrag och där 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.

...

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

8. Artikel 219 i mervärdesskattedirektivet rör ändringar av fakturor och föreskriver i det avseendet följande:

”Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild

och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura.”

9. I artikel 168 led a regleras avdragsrättens materiella omfattning och där 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.”

10. Artikel 169 led a i direktivet utvidgar denna avdragsrätt, och där föreskrivs följande:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avser de i artikel [9].1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.”

11. Artikel 170 i mervärdesskattedirektivet preciserar i detta avseende att det föreligger en rätt till återbetalning för den beskattningsbara personen även i avsaknad av en möjlighet att göra avdrag för ingående skatt:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med artikel 1 i direktiv 86/560/EEG ..., artikel 2.1 och artikel 3 i direktiv 2008/9/EG ... och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

a) de transaktioner som avses i artikel 169, ...”

12. Artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet rör förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte har någon inhemsk omsättning:

”Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomförandereglerna i direktiv 2008/9/EG.”

– *Direktiv 2008/9*

13. Av artikel 5 i direktiv 2008/9/EG 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⁽³⁾ (nedan kallat återbetalningsdirektivet) framgår kopplingen till mervärdesskattedirektivet tydligt.

"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.
- b) Transaktioner till en person som i enlighet med artiklarna 194–197 och 199 i direktiv 2006/112/EG, så som dessa tillämpas i den återbetalande medlemsstaten, är skyldig att betala mervärdesskatt.

Utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med direktiv 2006/112/EG, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten."

14. Enligt artikel 10 i återbetalningsdirektivet får den återbetalande medlemsstaten begära komplettering av de handlingar som ska bifogas begäran.

"Den återbetalande medlemsstaten får utan att det påverkar en begäran om information enligt artikel 20 begära att sökanden på elektronisk väg lämnar en kopia av fakturan eller importdokumentet tillsammans med återbetalningsansökan, om det beskattningsbara beloppet på en faktura eller ett importdokument uppgår till 1 000 EUR eller mer eller motsvarande belopp i nationell valuta. Om fakturan avser bränsle ska minimibeloppet vara 250 EUR eller motsvarande belopp i nationell valuta."

15. Artikel 14 i återbetalningsdirektivet rör innehållet i återbetalningsansökan:

"1. Återbetalningsansökan ska avse

- a) köp av varor eller tjänster som har fakturerats under återbetalningsperioden, förutsatt att skatten har blivit utkrävbar före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller för vilka skatten har blivit utkrävbar under återbetalningsperioden, under förutsättning att köpen har fakturerats innan skatten blivit utkrävbar, ..."

16. Artikel 15.1 i återbetalningsdirektivet reglerar tidsfristen för återbetalningsansökan och där föreskrivs följande:

"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. ..."

17. Artikel 23 i återbetalningsdirektivet rör avslag på återbetalningsansökan:

"1. Om återbetalningsansökan avslås helt eller delvis, ska den återbetalande medlemsstaten underrätta sökanden om avslagsbeslutet åtföljt av skälen för detta.

2. Sökanden får överklaga beslutet att avslå återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat. ..."

B. Rumänsk rätt

18. Artikel 145 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om införande av skattelagen) (nedan kallad skattelagen) reglerar beskattningsbara personers rätt till avdrag för mervärdesskatt avseende förvärv av varor.
19. Artikel 146 i skattelagen föreskriver att den beskattningsbara personen för att utöva denna rätt ska inneha en faktura.
20. Enligt artikel 1472.1 a i skattelagen kan en beskattningsbar person som inte är etablerad i Rumänien men i en annan medlemsstat, som inte har registrerat sig och inte är skyldig att låta registrera sig för mervärdesskatt i Rumänien, ansöka om återbetalning av betald mervärdesskatt avseende import och förvärv av varor/tjänster i Rumänien.
21. I punkt 49.15 i Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringsdekret nr 44/2004 om införande av tillämpningsföreskrifter till skattelagen) stadgas att återbetalningsansökan avser "förvärv av varor eller tjänster som har fakturerats under återbetalningsperioden och betalats fram till datumet för återbetalningsansökan" och att "de fakturor som inte har betalats fram till datumet för återbetalningsansökan kan tas upp i återbetalningsansökningar för de perioder under vilka de har betalats".
22. I punkt 49.16 i nämnda regeringsdekret föreskrivs att "[u]töver de transaktioner som avses i punkt 15 får återbetalningsansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av tidigare återbetalningsansökningar och som gäller transaktioner som har genomförts under kalenderåret i fråga".

III. Målet vid den nationella domstolen

23. Bolaget ZES Zollner Electronic SRL (nedan kallat ZES) är etablerat och registrerat för mervärdesskatt i Rumänien och levererar varor som tillverkas i Rumänien till Pompas Salmson SAS (nedan kallat Pompas Salmson eller bolaget). Pompas Salmson har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt och har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Frankrike. Bolaget är varken etablerat eller registrerat för mervärdesskatt i Rumänien.
24. Pompas Salmson ingick ett avtal avseende förvärv av produktionsutrustning med ZES. ZES sålde utrustningen till Pompas Salmson, som därefter åter ställdes till ZES förfogande, för att ZES skulle använda utrustningen i produktionsprocessen för varor som senare skulle levereras till Pompas Salmson (så kallad *tooling*).
25. För försäljningen av denna produktionsutrustning till Pompas Salmson utfärdade ZES motsvarande fakturor med angiven mervärdesskatt år 2012. Det framgår inte huruvida och när Pompas Salmson betalade dessa fakturor.
26. Pompas Salmson ansökte med stöd av återbetalningsdirektivet och artikel 1472.1 a i skattelagen, jämförda med punkt 49 i regeringsdekret nr 44/2004, om återbetalning av den mervärdesskatt som hade betalats i Rumänien.
27. Genom beslut av den 14 januari 2014 avslog den rumänska skattemyndigheten återbetalningsansökan för perioden från och med den 1 januari 2012 till och med den 31 december 2012 för ett belopp på 449 538,38 rumänska lei (RON) (cirka 92 000 euro) av skäl som hade att göra med den medföljande dokumentationen och eftersom de bifogade fakturorna tydligen(4) inte uppfyllde gällande lagbestämmelser. Rumänien har i detta sammanhang gjort gällande att det saknades bevis på att de uppvisade fakturorna betalats, vilket ännu krävdes enligt

det då rådande rättsläget. Fakturorna i sig var alla korrekta.

28. Under alla omständigheter krediterade ZES de ursprungliga fakturorna (utfärdade år 2012) och utfärdade först år 2015 nya fakturor avseende försäljningen av produktionsutrustningen.

29. År 2014 förvärvades Pompas Salmson av Wilo France SAS, och därigenom skapades det nya bolaget Wilo Salmson France SAS, som är sökande i det nationella målet (nedan kallat Wilo Salmson France).

30. I november 2015 ingav Wilo Salmson France en ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som hade betalats på grundval av de nya fakturor som ZES utfärdat för tidsperioden mellan den 1 augusti 2015 och den 31 oktober 2015. Skattemyndigheten avslog ansökan om återbetalning av mervärdesskatt eftersom den saknade grund. Enligt skattemyndigheten hade Wilo Salmson France inte följt bestämmelserna i punkt 49.16 i regeringsdekret nr 44/2004 och hade redan ansökt om återbetalning av fakturorna.

31. Wilo Salmson France överklagade den 13 juni 2016 beslutet om avslag på ansökan om återbetalning av mervärdesskatt. Överklagandet avslogs av DRFP Bucureşti – Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenţi (det regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – skattemyndigheten för skattskyldiga personer utan hemvist i landet), eftersom det saknade grund, i och med att den mervärdesskatt som ansökan om återbetalning avsåg redan hade varit föremål för en annan återbetalningsansökan. De transaktioner med avseende på vilka ansökan om återbetalning av mervärdesskatt hade gjorts gällde dessutom år 2012 och inte år 2015. Wilo Salmson France överklagade detta beslut.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid EU-domstolen

32. Tribunalul Bucureşti (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) har genom beslut av den 19 december 2019 hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

1. Ska artikel 167 jämförd med artikel 178 i direktiv 2006/112/EG tolkas på så sätt att det ska göras skillnad mellan den tidpunkt då rätten att göra avdrag för mervärdesskatt inträder och den tidpunkt då rätten verkligen utövas med hänsyn till mervärdesskattesystemets funktionssätt?

I detta hänseende ska det klargöras huruvida rätten att göra avdrag för mervärdesskatt kan göras gällande även utan att det har utställts en (giltig) faktura avseende de förvärvade varorna.

2. Vid tolkningen av ovannämnda bestämmelser jämförda med bestämmelserna i artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2008/9/EG, vilken tidpunkt i förfarandet ska då beaktas vid bedömningen av huruvida rätten till återbetalning av mervärdesskatt har utövats rättsenligt?

I detta sammanhang är det nödvändigt att klargöra om det är möjligt att framställa en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som har blivit utkrävbar före "återbetalningsperioden" men där fakturan har utställts under återbetalningsperioden.

3. Vid tolkningen av ovannämnda bestämmelser i artikel 14.1 a första meningen i direktiv 2008/9/EG jämförda med artiklarna 167 och 178 i direktiv 2006/112/EG, vilka effekter har då makuleringen av ursprungliga fakturor och utfärdandet av nya fakturor för förvärv av varor före "återbetalningsperioden" på utövandet av rätten till återbetalning av mervärdesskatt med avseende på dessa förvärv?

I samband med detta är det nödvändigt att klargöra huruvida leverantörens makulering av de ursprungliga fakturor som har utfärdats för förvärv av varor och utfärdande av nya fakturor vid en senare tidpunkt innebär att mottagarens utövande av rätten till återbetalning av mervärdesskatt

med avseende på dessa förvärv måste ske med ledning av datumet för de nya fakturorna. I detta hänseende ska det beaktas att makuleringen av de ursprungliga fakturorna och utfärdandet av nya fakturor inte ligger inom mottagarens kontroll utan är helt upp till leverantörens skönsmässiga bedömning.

4. Kan en nationell lagstiftning ställa utkrävbarheten som villkor för återbetalning av mervärdesskatt som beviljas i enlighet med direktiv [2008/9/EG] i en situation där korrekt faktura har utfärdats under perioden för återbetalningsansökan?

33. I förfarandet vid EU-domstolen har Wilo Salmson France, Rumänien och Europeiska kommissionen ingett skriftliga yttranden.

V. Rättslig bedömning

A. Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

34. Rumänien har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning, eftersom den hänskjutande domstolen har återgett de faktiska omständigheterna i målet på ett felaktigt sätt. Rumänien anser att återbetalningsansökan som lämnades in 2012 inte avslogs på grund av brister i fakturorna, utan på grund av att det saknades bevis på att fakturorna betalats. Sådan bevisning krävdes emellertid fortfarande enligt det då rådande (nationella) rättsläget. På grund av en övergångsbestämmelse hade det varit möjligt att lämna in dessa ansökningar på nytt senast den 30 september 2014, denna gång utan kravet på bevisning på att betalning skett. Detta har Wilo Salmson France emellertid underlåtit att göra. Rumänien anser att alla frågor som den hänskjutande domstolen har ställt saknar relevans, eftersom det inte finns någon felaktig faktura, och att domstolen således inte kan ge ett användbart svar på dessa.

35. Det är svårt för domstolen att göra en korrekt tolkning av unionsrätten om de faktiska omständigheterna i målet presenterats på ett felaktigt sätt. Om de aktuella fakturorna inte var felaktiga, finns – som Rumänien riktigt har påpekat – ingen anledning att besvara frågorna som den hänskjutande domstolen har ställt. För övrigt framgår det inte vilka konkreta fel som fakturorna eventuellt var behäftade med och som låg till grund för avslaget på ansökan om återbetalning från 2012. Det är emellertid av betydelse för svaret på tolkningsfrågorna om fakturorna var korrekta, om det endast saknades ett datum på fakturorna eller om det till exempel över huvud taget inte fanns någon separat angivelse av mervärdesskatten i dessa.

36. Det framgår emellertid av fast rättspraxis att vad gäller förfarandet enligt artikel 267 FEUF, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, är den senare endast behörig att tolka eller pröva giltigheten av en unionsrättsakt på grundval av de uppgifter om de faktiska omständigheterna som har lämnats av den nationella domstolen.⁽⁵⁾ Vad således gäller de påstådda felen i uppgifterna beträffande de faktiska omständigheterna i begäran om förhandsavgörande, ankommer inte på EU-domstolen utan på den nationella domstolen att fastställa de faktiska omständigheter som gett upphov till tvisten och att bedöma vilka konsekvenserna blir härav för det avgörande som den har att fatta.⁽⁶⁾

37. Härav följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning och att svaret på tolkningsfrågorna ska grundas på antagandet – vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det är korrekt – att 2012 års ansökan om återbetalning avslogs på grund av att fakturorna var felaktiga.

B. Prövning av tolkningsfrågorna

38. Den aktuella begäran om förhandsavgörande avser en ansökan om återbetalning enligt

återbetalningsdirektivet som gjordes år 2012 och avslogs. En ny ansökan lämnades in 2015, av vilken det framgår att de ursprungliga fakturorna från 2012 hade krediterats och utfärdats på nytt 2015. Den hänskjutande domstolen vill med sina fyra frågor i huvudsak få klarhet i vilken som är den rätta tidpunkten för återbetalning av den mervärdesskatt som mottagaren av leveransen (Wilo Salmson France) har betalat som en del av priset för leveranser som skedde år 2012 från leverantören (ZES).

39. Även om det endast är frågorna 2–4 som rör återbetalningsdirektivet, medan den första frågan avser tidpunkten då avdragsrätten ska göras gällande, är även denna – till skillnad från vad kommissionen anser – en nödvändig inledande fråga som ska besvaras.

40. Som domstolen redan har slagit fast vid flera tillfällen, syftar återbetalningsdirektivet inte till att fastställa villkoren för att utöva rätten till återbetalning eller omfattningen av denna rätt. I artikel 5 andra stycket i detta direktiv föreskrivs nämligen att, utan att det påverkar artikel 6, rätten till en återbetalning av ingående skatt ska fastställas i enlighet med mervärdesskattedirektivet, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten.⁽⁷⁾ Mervärdesskattedirektivet fastställer således den materiella rätten och återbetalningsdirektivet syftar till att fastställa närmare regler vad gäller förfarandet för utkrävande av denna materiella rätt enligt artikel 170 i mervärdesskattedirektivet av beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten (i den mening som avses i artikel 3 i återbetalningsdirektivet).⁽⁸⁾

41. Rätten för en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat att enligt återbetalningsdirektivet få den mervärdesskatt som denne erlagt återbetald motsvaras följaktligen av rätten för en beskattningsbar person som är etablerad i medlemsstaten i vilken tillhandahållandet skedde att dra av ingående mervärdesskatt.⁽⁹⁾

42. Det är således avgörande när avdragsrätten enligt artikel 167 och följande artiklar inträdde och när Wilo Salmson France borde ha utövat denna rätt. Härav följer även svaret på frågan som ligger bakom alla tolkningsfrågorna, nämligen huruvida Wilo Salmson France under de aktuella omständigheterna – det vill säga att bolaget år 2015 utövade avdragsrätten för produktionsutrustning som levererades 2012 – har ansökt om återbetalning under rätt återbetalningsperiod enligt artikel 14 i återbetalningsdirektivet (och inom tidsfristen enligt artikel 15 i återbetalningsdirektivet).

43. Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga särskilt eftersom de ursprungliga (och påstått felaktiga) fakturorna från 2012 avseende leveranserna år 2012 krediterades och utfärdades på nytt 2015. I detta hänseende står och faller svaret på alla frågorna med vilken betydelse en faktura har för avdragsrätten (se nedan under C). Om det inte alls är nödvändigt med en faktura kan det inte vara avgörande om den var felaktig eller om den krediterades och därefter utfärdades på nytt på ett korrekt sätt.

44. Det ska därför inledningsvis klargöras vilken betydelse en faktura har för avdragsrätten (se nedan under C.1 och C.2). Härav följer sedan huruvida kravet på *innehav av en faktura* i artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet är en förutsättning för avdragsrätten – såsom domstolen fastslagit i domarna Volkswagen(10) och Biosafe(11) – eller om detta rekvisit har blivit obsolet på grund av domstolens dom i målet V?dan(12) (se nedan under C.3). Det måste därefter fastställas huruvida denna slutsats ändras om fakturan var felaktig och leverantören krediterade (makulerade) denna faktura och utfärdade en ny faktura år 2015 (se nedan under C.4). I detta sammanhang ska emellertid – i motsats till vad kommissionen tycks göra gällande – utöver de materiella aspekterna (se nedan under C.4.a) även processuella aspekter (se nedan under C.4.b) beaktas, eftersom det är nödvändigt att ta hänsyn till fristen för ansökan enligt artikel 15 i återbetalningsdirektivet och frågan om laga kraft av ett avslagsbeslut (se artikel 23 i återbetalningsdirektivet) från skattemyndigheten som inte överklagats.

45. När dessa punkter har klargjorts är det möjligt att utan större svårigheter besvara frågorna som rör rätt återbetalningsperiod i den mening som avses i artikel 14.1 led a i återbetalningsdirektivet (frågorna 2–4 i begäran om förhandsavgörande) (se nedan under D).

C. Tidpunkten då avdragsrätten inträder (fråga 1)

46. Det ska mot denna bakgrund klargöras när Wilo Salmson Frances rätt att göra avdrag inträdde. Problemen när det gäller att fastställa rätt tidsperiod för att göra gällande avdraget beror dels på att det finns två olika bestämmelser, dels på deras lydelse, vilka närmare bestämt avser avdragsrättens inträde enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet och utövandet av rätten till avdrag enligt artikel 178 led a i direktivet. Problematiken illustreras tydligt av den hänskjutande domstolens första fråga.

47. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att avdragsrätten (för mottagaren) ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar (det vill säga då leverantörens skatteskuld uppstår – artikel 63 i mervärdesskattedirektivet). Medan artikel 167 i mervärdesskattedirektivet i princip syftar till att mervärdesskatten blir utkrävbar från leverantören samtidigt som mottagarens avdragsrätt inträder, modifieras denna princip genom artikel 178 i mervärdesskattedirektivet. För att kunna utöva rätten till avdrag måste nämligen inte endast villkoret att mervärdesskatten blivit utkrävbar från leverantören vara uppfyllt, utan även villkoret att mottagaren ska inneha en faktura. Denna faktura måste även uppfylla vissa formkrav (i enlighet med artikel 226 i mervärdesskattedirektivet).

48. Härav följer att rätten till avdrag antingen har inträtt redan vid tidpunkten för leveransen i överensstämmelse med artikel 167 jämförd med artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. Under de aktuella omständigheterna vore denna tidpunkt år 2012. Ansökan från år 2015 lämnades således definitivt in för sent i enlighet med artikel 15 i återbetalningsdirektivet. Denna frist är nämligen – som domstolen redan har konstaterat vid flera tillfällen(13) – en preklusionsfrist. Alternativt är det innehavet av en faktura i enlighet med artikel 178 i mervärdesskattedirektivet som är avgörande. I sådant fall är tidpunkten för avdragsrättens inträde antingen år 2012 – om en faktura inte måste uppfylla alla formkrav enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet – eller år 2015, eftersom det var vid denna tidpunkt som det för första gången förelåg en faktura som uppfyllde alla krav enligt artikel 226 i direktivet.

49. Jag anser att det senare synsättet är det riktiga, nämligen att det är nödvändigt att mottagaren innehar en faktura, men att vissa formella brister inte utgör hinder för att utöva avdragsrätten och att dessa brister även kan avhjälpas med retroaktiv verkan. Jag anser nämligen att man måste skilja mellan avdragsrättens inträde *vad beträffar grunden för avdragsrätten* (se nedan under 1) och avdragsrättens inträde *vad beträffar avdragsrättens storlek* (se nedan under

avsnitt 2). Vid närmare betraktande är det endast denna lösning som ligger i linje med domstolens rättspraxis för retroaktiv justering av formellt felaktiga fakturor (se nedan under 3). Följden av detta är att det visserligen är möjligt att civilrättsligt kreditera (makulera) en faktura, men att den åtgärden saknar betydelse för fastställandet av tidpunkten då rätten att göra avdrag inträder (se nedan under 4).

1. *Avdragsrättens inträde vad beträffar grunden för avdragsrätten*

50. Om man betraktar domstolens praxis närmare framgår det att den hittills huvudsakligen har uttalat sig om avdragsrättens inträde *vad beträffar grunden för avdragsrätten*. Enligt denna praxis utgör avdragsrätten och följaktligen även rätten till återbetalning en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Denna rätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten.⁽¹⁴⁾ Det följer av domstolens fasta praxis att den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt medges när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.⁽¹⁵⁾ Det förhåller sig dock annorlunda om åsidosättandet av sådana formella krav medför att det inte är möjligt att lägga fram säker bevisning för att de materiella kraven är uppfyllda.⁽¹⁶⁾

51. I artikel 168 led a i mervärdesskattedirektivet är det i detta sammanhang fråga om avdrag för "mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats". Det som avses är den mervärdesskatt som leverantörsföretaget ska betala eller har betalat till staten. Mottagaren är i denna situation inte skyldig att betala någon mervärdesskatt, utan är endast skyldig att betala det avtalade priset till sin avtalspartner.

52. Denna reglering förtydligar syftet med avdragsrätten. På grund av mervärdesskattens karaktär som en skatt på konsumtion⁽¹⁷⁾ och den indirekta beskattningstekniken måste mottagaren som är en beskattningsbar person med avdragsrätt befrias från den mervärdesskatt som övervältras på denne – och som en annan (leverantören) är skyldig att betala – genom att inkluderas i priset, vilket uppnås genom att mottagaren beviljas avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten.

53. Om man tar denna tanke på allvar måste det egentligen vara tidpunkten då Wilo Salmson France betalade köpeskillingen som är avgörande. Det är nämligen först vid denna tidpunkt som bolaget faktiskt (indirekt) belastas av mervärdesskatten. Det framgår emellertid av artikel 167a i mervärdesskattedirektivet att unionslagstiftaren tillåter avdragsrätt redan innan betalning sker. Enligt denna artikel är det möjligt att begränsa avdragsrätten till tidpunkten då betalning skett, om mervärdesskatten blir utkrävbar först vid mottagandet av betalningen. Detta är endast meningsfullt om det i alla andra fall är möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt redan innan priset har betalats.

54. Det står således klart att unionslagstiftaren utgår från att mottagaren belastas med mervärdesskatt redan innan priset har betalats men efter att leveransen har skett. Vid denna tidpunkt har avdragsrätten redan inträtt *vad beträffar grunden för avdragsrätten*.

2. *Avdragsrättens inträde vad beträffar avdragsrättens storlek*

55. Det kvarstår dock att klargöra frågan om tidpunkten för avdragsrättens inträde *vad beträffar avdragsrättens storlek*. I detta sammanhang får artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet en avgörande betydelse.

56. Leveransen i sig säger nämligen ingenting om hur stor belastningen blir för mottagaren av mervärdesskatten som inkluderats i priset. Detta kan illustreras tydligt av så kallade löpande

tillhandahållanden, där det vid avtalets ingående endast fastställs vad som ska levereras, men däremot inte mängden (till exempel för elavtal). Dessutom finns det andra situationer där det pris som (civilrättsligt) ska betalas framkommer först efter att tillhandahållaren gör en avräkning efter att prestationen genomförts (till exempel vid timarvoden eller resultatbaserade arvoden för advokater).

57. Om det däremot inte enbart på grundval av leverantörens prestation är möjligt att dra några slutsatser om den konkreta mervärdesskattebelastningen för mottagaren, är det endast följdriktigt att unionslagstiftaren inte kopplat avdragsrätten endast till tillhandahållandet, utan i artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet dessutom föreskrivit ett krav på att mottagaren ska "inneha en faktura".(18)

58. Således syftar kravet på innehav av en faktura även till att genomföra neutralitetsprincipen i mervärdesskattelagstiftningen. Principen om skatteneutralitet är en grundläggande princip(19) på mervärdesskatterättens område vilken följer av dess karaktär av en skatt på konsumtion. Principen innebär bland annat att företaget, i egenskap av skatteinsamlare åt staten, i princip inte ska åläggas den slutliga belastningen av mervärdesskatt,(20) såvida näringsverksamheten (principiellt) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.(21)

59. Jag skulle här ännu en gång(22) vilja gå in på avlastningstanken. Av denna tanke följer(23) att en avdragsrätt endast kan komma i fråga om förvärvaren också belastas med mervärdesskatt. Förvärvaren belastas emellertid inte direkt då prestationen sker, utan först då ersättningen betalas (se om detta ovan punkt 53). Bakom artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet står uppenbart tanken att betalning i regel sker inom rimlig tid om det finns en motsvarande faktura, så att det redan vid denna tidpunkt kan antas att mottagaren kommer att belastas inom en snar framtid.

60. Detta framgår särskilt tydligt av domstolens tidigare praxis, där den uttryckligen konstaterade(24) att den omedelbara avdragsrätten i princip förutsätter att de beskattningsbara 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.

61. I vilken mån som mottagaren belastas (eller kommer att belastas) med mervärdesskatt framgår nämligen först av det förhållandet att motsvarande mervärdesskatt har inkluderats i den ersättning som mottagaren måste betala. Huruvida mervärdesskatt har inkluderats i ersättningen framgår enbart av det bakomliggande rättsförhållandet och regleringen av rättsförhållandets fullgörande. Regleringen av rättsförhållandets fullgörande sker genom överföring av en motsvarande faktura.

62. I slutändan utgör kravet enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet på innehav av en faktura metoden för att på ett kontrollerbart sätt övervältra mervärdesskattebördan från leverantören (som är skyldig att betala skatten) till mottagaren (som bär skatten genom att denna är inbegripen i priset). Det är först då som mottagaren kan få reda på i vilken mån som leverantören påför mervärdesskatt, varpå mottagaren kan göra gällande avdrag till samma belopp.

63. Dessutom gör kravet på innehav av en faktura – såsom domstolen redan har fastslagit(25) – det över huvud taget möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera den skatt som ska erläggas och avdragsrätt som gjorts gällande. Denna blir desto mer effektiv ju fler uppgifter som en sådan faktura innehåller, vilket även förklarar den numera mycket omfattande förteckningen i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

64. Jag anser att domstolen i domarna Volkswagen(26) och Biosafe(27) redan har klargjort detta syfte med innehavet av en faktura som ett nödvändigt medel för att övervältra skattebördan

och en förutsättning för att erhålla avlastning genom avdragsrätten.

65. Domen i målet Volkswagen rörde ett fall där parterna ansåg att det inte var fråga om skattepliktiga transaktioner. Det var först flera år senare efter att felet upptäcktes som leverantören för första gången upprättade fakturor där mervärdesskatten angavs separat och en återbetalningsansökan i enlighet med återbetalningsdirektivet lämnades in. Domstolen konstaterade(28) att det under sådana omständigheter var objektivt omöjligt för förvärvaren att utöva rätten till återbetalning innan denna reglering ägt rum, då företaget tidigare "inte förfogade över fakturorna eller ens visste att det skulle betalas mervärdesskatt. Det var nämligen först efter denna reglering som de materiella och formella villkor som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda". Följaktligen började fristen enligt artikel 15 i återbetalningsdirektivet löpa först efter att en faktura där skatten angavs separat utfärdades.

66. Domen i målet Biosafe rörde avdrag för mervärdesskatt i en situation där båda avtalsparterna missuppfattat skattesatsen. Denna antogs vara lägre än den faktiska skattesatsen och leverantören korrigerade sin faktura flera år senare genom att höja den separat angivna mervärdesskatten. Även i detta mål fann domstolen(29) att det under sådana omständigheter förefaller ha varit objektivt omöjligt för förvärvaren att utöva sin avdragsrätt innan en korrigering av fakturan skett, eftersom denne inte tidigare förfogade "över de handlingar som rättade de ursprungliga fakturorna eller visste att det skulle betalas ytterligare mervärdesskatt. Det var nämligen först efter denna korrigering som de materiella och formella villkor som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda". Följaktligen började preskriptionsristen för att väcka talan i ett skattemål avseende det överskjutande beloppet löpa först från tidpunkten då förvärvaren innehade fakturan i vilken det rättade mervärdesskattebeloppet angavs separat.

67. Jag anser att domstolen i båda ovannämnda domar fastslagit att en verkställbar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte kan inträda innan mottagaren innehar en faktura av vilken den mervärdesskatt som mottagaren belastas med framgår. Detta är i linje med artikel 167 och artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet.

3. Tidpunkten då avdragsrätten ska göras gällande

68. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet uttrycker följaktligen avdragsrättens inträde vad beträffar grunden för avdragsrätten och artikel 178 avdragsrättens inträde vad beträffar avdragsrättens storlek. Den rätta tidpunkten då avdragsrätten ska göras gällande och då eventuella frister börjar löpa är när båda bestämmelserna är kumulativt uppfyllda. Detta framgår i slutändan av artikel 179 i mervärdesskattedirektivet, vilken innebär att det inte står den beskattningsbara personen fritt välja tidpunkten för att utöva sin avdragsrätt. Tvärtom är det endast möjligt att utöva avdragsrätten under den beskattningsperiod i vilken den inträder både vad beträffar grunden för avdragsrätten och till nivån.

69. I annat fall skulle artikel 180 i mervärdesskattedirektivet inte ha något tillämpningsområde, då den tillåter att medlemsstaterna inför bestämmelser som avviker från artikel 179. Domstolen(30) har redan slagit fast att det härav följer att medlemsstaterna kan uppställa krav på att avdragsrätten utnyttjas under antingen den period under vilken den inträdde eller en längre period, under förutsättning att vissa regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas.

a) Domstolens rättspraxis när det gäller bevisning för avdragsrätten i form av ett sakkunnigutlåtande

70. Något annat följer inte av domstolens dom i målet V?dan(31) som är källan till rättsosäkerheten(32). I punkt 42 i nämnda dom fann domstolen visserligen att en strikt tillämpning av det formella kravet att visa fakturor kolliderar med neutralitets- och proportionalitetsprinciperna,

eftersom en sådan tillämpning på ett orimligt sätt skulle hindra den beskattningsbara personen från att komma i åtnjutande av skatteneutraliteten avseende dessa transaktioner.

71. Vid en första anblick skulle man kunna tro att det därför är möjligt att utöva avdragsrätten helt utan någon faktura och i strid med lydelsen av artikel 178 i mervärdesskattedirektivet. Vid en närmare läsning framgår det dock att domstolen inte någonstans i den nämnda domen har fastslagit detta.

72. För det första skulle domstolen i detta mål "enbart" besvara frågan huruvida det är möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av en bedömning som gjorts av en sakkunnig vad gäller nivån på det avdrag som vanligtvis görs för byggprojekt av det aktuella slaget. Domstolen besvarade med rätta denna fråga nekande. Avdragsrätten avser det *faktiska* mervärdesskattebeloppet och inte det avdrag som *vanligtvis* görs. Bedömningen i sakkunnigutlåtandet kunde emellertid endast styrka det senare.

73. För det andra förblev det under hela förfarandet obesvarat huruvida det någonsin hade utfärdats fakturor där mervärdesskatten angavs separat. Det stod endast klart att de ursprungliga fakturorna inte längre var läsbara och att skattemyndigheten begärde att fakturorna skulle inges i original.

74. Det senare är inte förenligt med direktivet. I detta föreskrivs inte att den beskattningsbara personen vid en skattekontroll fortfarande måste inneha fakturan och ska kunna visa denna, utan endast att den beskattningsbara personen ska förfoga över en faktura tid tidpunkten då denne gör gällande sin avdragsrätt. Om fakturan därefter går förlorad kan den beskattningsbara personen naturligtvis använda alla möjliga bevismedel (i normalfallet en kopia) för att styrka att han tidigare innehade en faktura där ett visst mervärdesskattebelopp angetts.

75. Därför är domstolens konstateranden i domen *V?dan* endast relevanta för *bevisning* avseende avdragsrätten.(33) De materiella villkoren (det vill säga de som anges i artiklarna 167 och 178 i mervärdesskattedirektivet) för avdragsrätten kan styrkas med alla möjliga bevismedel – ett sakkunnigutlåtande om den mervärdesskatt som vanligtvis tas ut är dock som sådant inte ett lämpligt bevismedel.(34) Jag tycker även att denna slutsats framgår med all tydlighet av domslutet i den ovannämnda domen, förutsatt att man läser denna i samband med frågorna och de faktiska omständigheter som redovisats.

b) *Domstolens rättspraxis avseende beskattningsperioden då avdragsrätten ska göras gällande*

76. Det finns således inte heller någon motsättning till domstolens rättspraxis i vilken den behandlar frågan om under vilken konkret beskattningsperiod(35) avdragsrätten ska göras gällande. I alla dessa avgöranden har domstolen nämligen slagit fast att den beskattningsbara personen som är mottagare måste inneha en faktura.(36)

77. I domen *Terra Baubedarf-Handel* framförde domstolen uttryckligen följande resonemang: "Proportionalitetsprincipen åsidosätts på intet sätt genom villkoret att den skattskyldiga personen skall göra avdraget för ingående mervärdesskatt för den skatteperiod under vilken både kravet på innehav av en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura, och kravet på att avdragsrätt skall ha inträtt är uppfyllda. Detta villkor är nämligen förenligt med ett av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet, vilket består i att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav (bevisning). Dessutom erläggs betalningen för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, och därmed ingående mervärdesskatt ... normalt sett inte innan en faktura har mottagits."(37) I domen *Senatex* fastslog domstolen att avdragsrätten i princip ska utövas under den period under vilken denna rätt inträtt och under vilken den

beskattningsbara personen "innehåller en faktura".

78. Om innehavet av en faktura emellertid är avgörande för i vilken tidsperiod avdragsrätten ska göras gällande är sådant innehav inte endast ett rent formellt, utan ett materiellt kriterium. Ett villkor för att utöva avdragsrätten är således innehavet av en motsvarande faktura.

c) Domstolens rättspraxis om retroaktiv verkan av en rättelse av en ofullständig eller felaktig faktura

79. Detta följer i slutändan även av senare rättspraxis från domstolen om rättelse av fakturor med retroaktiv verkan.(38) I denna rättspraxis skiljer domstolen visserligen mellan materiella och formella krav för avdragsrätt. De sistnämnda kraven för avdragsrätt reglerar de närmare föreskrifterna för kontrollen av utnyttjandet av denna rätt, samt för att mervärdesskattesystemet ska fungera väl, såsom skyldigheterna rörande bokföring, fakturering och deklaration.(39) Den ingående mervärdesskatten måste, enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet, få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.(40) Om skattemyndigheten således förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda, kan den inte uppställa ytterligare villkor, för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt, som kan leda till att avdragsrätten inte kan utövas.(41)

80. Domstolens rättspraxis om formella brister som inte utgör hinder för utövande av rätten till avdrag avser vid en närmare läsning aldrig frågan om innehavet av en faktura i sig (eller förekomsten av en faktura), utan alltid detaljerna i fakturans utformning.(42)

81. I denna rättspraxis är det nämligen endast fråga om att vissa formella krav inte uppfylls av fakturan och inte om att *inga* formella krav uppfylls. Det är alltså inte möjligt att av denna rättspraxis dra slutsatsen att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan inträda utan innehav av en faktura. Domstolen själv har aldrig sagt något annat än att "innehavet av en faktura som innehåller de uppgifter som föreskrivs i artikel 226 i direktiv 2006/112 [utgör] ett formellt krav och inte ett materiellt krav för avdragsrätt för mervärdesskatt."(43) Denna bedömning är riktig. Det utgör ett formellt krav att *alla* uppgifter som anges i förteckningen i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. Dessa kan – såvitt de inte är väsentliga (se mer ingående om detta punkt 93 och följande punkter) – även kompletteras eller ändras i efterhand (till exempel enligt artikel 219 i mervärdesskattedirektivet). *Innehavet* av en faktura enligt artikel 178 i mervärdesskattedirektivet som sådan är emellertid i egenskap av en faktisk omständighet inte ett sådant formellt krav.(44)

82. Dessutom anser domstolen att det av det ovanstående "endast" följer att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att en faktura inte uppfyller villkoren som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet (exakt angivelse av de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art och det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs), när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren avseende denna rätt är uppfyllda.(45) Detsamma gäller för de uppgifter som avses i artikel 226 led 3 (angivelse av registreringsnumret för mervärdesskatt för tillhandahållaren)(46) eller i artikel 226 led 2 (angivelse av fakturans löpnummer).(47) Till följd av detta har domstolen ansett att en rättelse av en (formellt felaktig) faktura som redan innehas av förvärvaren har retroaktiv verkan.(48)

83. Dessutom har domstolen i nämnda rättspraxis även uttryckligen angett att en förutsättning för en rättelse är att det existerar en faktura som innehas av mottagaren.(49) I normalfallet, det vill säga en transaktion mot ersättning, fullbordas avdragsrättens inträde således först när båda förutsättningarna (mervärdesskatten blir utkrävbar genom att prestationen utförs och innehav av

en faktura som dokumenterar detta) är uppfyllda.

84. Betydelsen av innehavet en faktura förklarar också varför artikel 66 led a i mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar senast när fakturan utfärdas. Med detta avses de fall av förskottsbetalning där fakturan utfärdas redan före prestationen. I detta fall inträder avdragsrätten vad beträffar grunden för avdragsrätten och vad beträffar avdragsrättens storlek samtidigt som fakturan utfärdas till mottagaren. I princip kan avdragsrätt däremot aldrig uppstå utan att mottagaren innehar en faktura.

85. Även en jämförelse av artikel 178 led a och led f visar tydligt att unionslagstiftaren i normalfallet där skatten tas ut indirekt (led a) har infört ett ytterligare villkor, nämligen innehav av en faktura. Detta villkor är däremot inte nödvändigt(50) i det specialfall där skatten tas ut direkt (led f) – det vill säga vid omvänd skattskyldighet – och har därför inte heller föreskrivits. Detta beslut som lagstiftaren har fattat skulle emellertid kringgå om innehavet av en faktura skulle förklaras vara en ren formalitet och att det därmed saknar betydelse.

d) ***Domstolens rättspraxis beträffande återbetalningsdirektivet***

86. Kravet på innehav av en faktura bekräftas sist men inte minst även av bestämmelserna i återbetalningsdirektivet. Direktivet anknyter på många ställen uttryckligen till förekomsten av en faktura. Enligt artikel 8.2 i återbetalningsdirektivet krävs uttryckligen att återbetalningsansökan ska innehålla vissa uppgifter "för varje faktura". Enligt artikel 10 i återbetalningsdirektivet får den återbetalande medlemsstaten begära att sökanden lämnar en "kopia av fakturan". I artikel 14.1 led a i återbetalningsdirektivet är det fråga om köp som "har fakturerats". Härav följer att ett villkor för avdragsrätt avseende mervärdesskatt för vilken återbetalning kan begäras är att mottagaren vid någon tidpunkt förfogade över en faktura.

87. Därför har domstolen(51) redan slagit fast att skattemyndigheten kan avslå en återbetalningsansökan i fall då den inte har tillgång till fakturan eller en kopia av fakturan och den beskattningsbara personen på begäran av skattemyndigheten inte uppger fakturans löpnummer inom den frist som föreskrivs i återbetalningsdirektivet. Detta vore obegripligt om det inte krävs någon faktura från första början.

e) ***Slutsats i denna del***

88. Det följer alltså av lydelsen av både mervärdesskattedirektivet och återbetalningsdirektivet, samt av domstolens rättspraxis, att en förutsättning för en avdragsrätt för mervärdesskatt avseende vilken återbetalning kan begäras är att mottagaren tidigare innehade en faktura. Tidpunkten då mottagaren innehade denna faktura är i nästa steg avgörande för att fastställa vilken som är den rätta beskattningsperioden för att göra gällande avdragsrätten.

4. ***Rättsföljderna av att en faktura krediteras vad gäller rätt beskattningsperiod för utövande av avdragsrätten***

a) ***Materiella följder av att en faktura krediteras***

89. Om villkoren för avdragsrätt vad beträffar grunden för avdragsrätten (artikel 167 i mervärdesskattedirektivet) och vad beträffar avdragsrättens storlek (artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet) utgör materiella villkor, innebär det att omständigheten att en faktura krediteras saknar betydelse för att fastställa rätt beskattningsperiod för utövande av avdragsrätten enligt artikel 179 i mervärdesskattedirektivet.

90. Antingen var de materiella kraven (prestationen har utförts och mottagaren innehar en

faktura) uppfyllda. I sådana fall inträdde avdragsrätten även vid denna tidpunkt och ska göras gällande i den aktuella beskattningsperioden. Detta påverkas inte av att en faktura krediteras och utfärdas på nytt. Därigenom är det eventuellt möjligt att åtgärda vissa formella brister med retroaktiv verkan för denna beskattningsperiod, vilket domstolen även ansett i ett fall där en faktura rättades genom att en kreditnota utfärdades (med detta avses en kreditering/makulering) som upphävde den ursprungliga fakturan.(52)

91. Eller så var de materiella kraven (prestationen har utförts och mottagaren innehar en faktura) inte uppfyllda. I sådana fall är krediteringen och utfärdandet av en ny faktura den första gången som en faktura som ger upphov till avdragsrätt utfärdas, vilket är avgörande för att fastställa rätt beskattningsperiod under vilken avdragsrätten ska göras gällande.

92. I det aktuella målet är det således avgörande huruvida de fakturor som Wilo Salmson France erhöll år 2012 ska anses vara fakturor i den mening som avses i artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet. Det beror i sin tur på vilken typ av fel de påstås ha varit behäftade med, vilket domstolen dock inte har någon uppgift om.

93. Jag anser nämligen att en handling ska anses vara en faktura i den mening som avses i artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet så länge det av den är möjligt för både mottagaren och skattemyndigheten att utläsa vilken transaktion som avses och vem som är tillhandahållaren som har övervälsat ett visst angivet mervärdesskattebelopp till en viss mottagare. Detta innebär att det måste finnas uppgifter om tillhandahållaren, mottagaren, föremålet för tillhandahållandet, priset och separat angiven mervärdesskatt.(53) Om dessa fem väsentliga uppgifter har angetts räcker det för att säkerställa syftet med fakturan och innebär att avdragsrätten slutgiltigt har inträtt.(54)

94. Åsidosättande av enskilda av de andra uppgifterna som avses i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet utgör däremot inte hinder för avdrag, om de rättas under det administrativa förfarandet eller domstolsförfarandet. Denna rättsföljd framgår i slutändan även av domstolens rättspraxis rörande rättelse av fakturor med retroaktiv verkan.(55)

95. Om felen alltså avsåg någon av de nämnda väsentliga uppgifterna som en faktura ska innehålla kan avdragsrätt under år 2012 inte komma i fråga, eftersom det inte förelåg en faktura i mervärdesskatterättsligt hänseende vid den tidpunkten. I sådana fall fullbordades avdragsrättens inträde först när mottagaren för första gången innehade en faktura år 2015.

96. Om de fel som fakturorna var behäftade med däremot endast avsåg enskilda formella krav (som till exempel att fakturadatum saknades, löpnummer för fakturan saknades, en adress var felaktig, beskrivningen av föremålet för tillhandahållandet eller angivelsen av tidpunkten för tillhandahållandet var oprecisa, eller det saknades ett skatteregistreringsnummer, och så vidare),(56) inträdde avdragsrätten redan genom leveransen och innehavet av fakturorna år 2012. Sådana fel utgör inte hinder för att kravet på innehav av en faktura i den mening som avses i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet ska anses vara uppfyllt.

97. Kommissionen och Wilo Salmson France anser däremot att krediteringen av den gamla fakturan innebar att dess rättsverkningar upphörde och att det således endast är fakturorna från år 2015 som är relevanta. Jag övertygas dock inte av denna argumentation. Tvärtom anser jag att de betänkligheter som den hänskjutande domstolen har framfört avseende ensidig kreditering av en faktura är berättigade, även om det i det nu aktuella målet snarare var fråga om att krediteringen och utfärdandet av en ny faktura skedde genom ömsesidig överenskommelse mellan avtalsparterna.

98. Mottagarens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är alltså en rätt gentemot staten i

dess egenskap av skatteborgenär som – när den en gång har uppkommit – inte kan undanröjas genom ensidiga åtgärder av tredje man.(57) Det finns inte heller någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som föreskriver att mottagarens avdragsrätt är beroende av att leverantören fortfarande anser att en faktura som denne en gång utfärdat är riktig och inte har krediterat denna. Det räcker att mottagaren vid någon tidpunkt innehade en faktura.

99. Eftersom de faktiska omständigheterna prestation och innehav av en faktura inte kan påverkas av att en faktura krediteras kan leverantörens kreditering inte heller påverka mottagarens avdragsrätt. Sett utifrån perspektivet av en stat som är bunden av grundläggande rättigheter framstår det som svårt att motivera varför en enskild fritt ska kunna förfoga över en annan enskilds befintliga rätt med ett förmögenhetsvärde – enligt Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna ska avdragsrätten för mervärdesskatt till och med anses utgöra en del av den grundläggande rätten till egendom(58) – på ett sätt som innebär att den förra när som helst kan tillintetgöra den senares rätt.

b) *Processrättsliga följder av att en faktura krediteras*

100. Dessutom ska – i motsats till kommissionens uppfattning – även vissa processuella följder beaktas. Avdragsrätten omfattas av nationella preskriptionsfrister vilka, som sådana, i princip överensstämmer med unionsrätten.(59) Skattemyndigheternas beslut omfattas av nationella tidsfrister för överklagande, vilka också överensstämmer med unionsrätten.(60) Även återbetalningsansökan enligt artikel 15 i återbetalningsdirektivet är föremål för en unionsrättslig preklusionsfrist vilken, som sådan, i än högre grad överensstämmer med unionsrätten.(61) Parterna får emellertid inte fritt disponera över dessa offentlighetsrättsliga tidsfrister om de ska uppfylla sitt syfte (rättssäkerhet).

101. Detta vore emellertid fallet om det vore möjligt att kringgå utgången av en tidsfrist – som i det aktuella målet tidsfristen enligt artikel 15 i återbetalningsdirektivet – genom att en faktura krediteras (makuleras) och utfärdas på nytt. Den rumänska skattemyndighetens avslagsbeslut som inte överklagats och därmed vunnit laga kraft urholkas i praktiken genom att fakturorna i detta mål i efterhand har krediterats och utfärdats på nytt. Därigenom skulle de nämnda fristerna (preskriptionsfrister, frister för överklagande, ansökningsfrister) bli helt verkningslösa.

102. Som domstolen redan har konstaterat kan en beskattningsbar person enligt artiklarna 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet visserligen ges rätt till avdrag, även om han inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, dock under förutsättning att vissa regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas.(62) Det förhåller sig emellertid inte så i det aktuella fallet.

103. En möjlighet att utnyttja avdragsrätten utan någon begränsning i tiden står i strid med rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller hans rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.(63) Detta gäller i än högre grad för en återbetalningsansökan, avseende vilken artikel 15.1 i återbetalningsdirektivet uttryckligen föreskriver när denna senast ska lämnas in.

104. Mot denna bakgrund har domstolen i sin rättspraxis om rättelse av fakturor upprepade gånger betonat att en medlemsstat får neka en rättelse med retroaktiv verkan om rättelsen (eller kompletteringen av handlingarna) sker "efter meddelandet av ett beslut om nekad avdragsrätt".(64) Detta gäller även när – som i det aktuella målet – en faktura inte bara rättas efter att ett beslut om nekad avdragsrätt meddelats, utan krediteras i sin helhet och utfärdas på nytt.

5. *Slutsats i denna del*

105. I slutändan kan man som svar på den första frågan konstatera att avdragsrätten enligt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inträder i två steg. Den inträder vad beträffar grunden för avdragsrätten genom att skatten blir utkrävbar från leverantören (artikel 167 i mervärdesskattedirektivet), det vill säga i regel vid tidpunkten för leveransen, och vad beträffar avdragsrättens storlek genom innehavet av en faktura (artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet) som dokumenterar övervältringen av mervärdesskatt. Det är först när båda dessa omständigheter föreligger som avdragsrättens inträde fullbordas.

106. Dessa två villkor bestämmer även under vilken tidsperiod som avdragsrätten ska göras gällande och den tidpunkt från vilken eventuella frister börjar löpa. En faktura i den mening som avses i artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet föreligger redan om den innehåller uppgifter om tillhandahållaren, mottagaren, föremålet för tillhandahållandet, priset och separat angiven mervärdesskatt. Det är inte nödvändigt att alla formella krav enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda för att en faktura ska anses föreligga, utan de kan även kompletteras i efterhand.

D. Rätt återbetalningsperiod i den mening som avses i artikel 14.1 led a i återbetalningsdirektivet (frågorna 2–4)

1. Fråga 2 (relevant återbetalningsperiod)

107. Mot bakgrund av bedömningen av den första tolkningsfrågan ankommer det på den hänskjutande domstolen att utreda huruvida fakturorna från år 2012 uppfyllde kraven eller om de var behäftade med så allvarliga fel att de inte kan anses utgöra fakturor i den mening som avses i artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet. Beroende på vad den hänskjutande domstolen kommer fram till är det därefter möjligt att bestämma rätt återbetalningsperiod enligt artikel 14.1 led a i återbetalningsdirektivet.

108. Om Wilo Salmson France för första gången år 2015 innehade fakturor i den mening som avses ovan (se punkt 93) saknar det betydelse att tillhandahållandet skedde redan år 2012. Detta följer redan av samspelet mellan artiklarna 167 och 178 led a i mervärdesskattedirektivet och bekräftas uttryckligen av artikel 14.1 led a i återbetalningsdirektivet. I sistnämnda bestämmelse är det fråga om köp av varor (det vill säga en leverans) "som har fakturerats under återbetalningsperioden". I det aktuella målet skedde det år 2015.

109. Om Wilo Salmson France redan år 2012 innehade fakturor i den mening som avses ovan (se punkt 93) var rätt återbetalningsperiod år 2012, då den första återbetalningsansökan lämnades in. Denna avslogs enligt artikel 23 i återbetalningsdirektivet. Wilo Salmson France (eller dess rättsliga föregångare) överklagade inte avslagsbeslutet vilket innebar att det vann laga kraft. Även om avslaget stred mot unionsrätten borde detta ha klargjorts inom ramen för ett överklagande mot detta beslut. Av denna anledning uppkommer inte frågan som kommissionen har ställt, nämligen huruvida skattemyndigheten har iakttagit de övriga förfarandereglerna enligt artiklarna 20 och 21 i återbetalningsdirektivet.

2. Fråga 3 (följderna av krediteringen)

110. Kreditering (makulering) av en faktura (antingen genom ömsesidig överenskommelse eller ensidigt) påverkar inte ovannämnda lagakraftvunna beslut eller en avdragsrätt som redan inträtt. Sistnämnda följer redan av det enkla faktum att åtgärder som enskilda vidtar principiellt inte retroaktivt kan påverka en annans redan uppkomna rätt eller urholka offentligt rättsliga frister (se ovan punkt 98 och följande punkter).

111. En annan slutsats kan endast bli aktuell om en kreditering (makulering) av en faktura inte ska anses ha skett på grund av att fakturorna som utfärdades år 2015 ska anses vara de första fakturorna.

3. **Fråga 4 (huruvida en faktura krävs för återbetalning)**

112. Den fjärde frågan som den hänskjutande domstolen ställt är mer svårbegriplig.

113. I den mån som frågan avser att nationell lagstiftning anknyter återbetalningsperioden enbart till skattens utkrävbarhet enligt artikel 167 (i normalfallet då prestationen sker, se artikel 63) är det inte förenligt med unionsrätten. Som jag redan har påpekat krävs enligt artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet dessutom innehav av en faktura av vilken det är möjligt att utläsa den mervärdesskattebelastning som ska undanröjas genom avdraget.

114. Om frågan i stället avser att det följer av nationell lagstiftning att återbetalningsperioden bestämdes redan genom innehavet av de fakturor som utfärdades år 2012 och dessa fakturor inte uppfyllde alla krav enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, tycks frågan bygga på antagandet att en faktura, för att vara en korrekt faktura som medför att avdragsrätt till ett visst belopp inträder, måste innehålla alla uppgifter som avses i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

115. Detta är dock – som jag påpekat ovan (punkt 89 och följande punkter) – inte förenligt med domstolens rättspraxis om rättelse av fakturor med retroaktiv verkan. Det räcker att det av fakturan är möjligt för mottagaren och skattemyndigheten att utläsa vilken transaktion som avses och vem som är tillhandahållaren som har övervältrat ett visst angivet mervärdesskattebelopp till en viss mottagare. Så snart mottagaren innehar en sådan faktura har en avdragsrätt även vad beträffar avdragsrättens storlek inträtt. Eventuella formfel kan i sådana fall fortfarande justeras under det pågående förfarandet, om skattemyndigheten inte redan har kännedom om de berörda uppgifterna.(65)

VI. **Förslag till avgörande**

116. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara frågorna som Tribunalul Bucureşti (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) ställt på följande sätt:

1. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att avdragsrätten enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet inträder, vad beträffar grunden för avdragsrätten, redan vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar (artikel 167 i mervärdesskattedirektivet) och, vad beträffar avdragsrättens storlek, först vid den tidpunkt då förvärvaren innehar en faktura (artikel 178 led a i mervärdesskattedirektivet). Avdragsrätten ska göras gällande under den period i vilken båda dessa villkor är uppfyllda. Den faktura som krävs för avdragsrätt behöver visserligen inte uppfylla alla formella krav som anges i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet föreskriver dock inte någon avdragsrätt för en förvärvare som inte innehar en faktura.

2. Rätt återbetalningsperiod i den mening som avses i artikel 14.1 led a i återbetalningsdirektivet är den i vilken den beskattningsbara personen innehade en sådan faktura. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa vilken tidpunkt Wilo Salmson France uppfyllde detta villkor.

3. Kreditering (makulering) av en faktura (antingen genom ömsesidig överenskommelse eller ensidigt) påverkar inte en avdragsrätt som redan inträtt eller under vilken period denna rätt ska göras gällande.

4. Unionsrätten utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken återbetalningsperioden, i den

mening som avses i artikel 14.1 led a i återbetalningsdirektivet, endast är knuten till skattens utkrävbarhet enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Det krävs dessutom att förvärvaren innehar en faktura av vilken mervärdesskattebeloppet framgår. Denna faktura måste dock inte uppfylla alla formella krav som anges i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

1 Originalspråk: tyska.

2 Rådets direktiv av den 28 november 2006, EUT L 347, 2006, s. 1, i dess lydelse under året som tvisten avser (2015).

3 Rådets direktiv av den 12 februari 2008, EUT L 44, 2008, s. 23, i dess lydelse under året som tvisten avser (2015).

4 Det framgår tyvärr inte av begäran om förhandsavgörande vad den bristande överensstämmelsen konkret bestod i och vilka konkreta fel som fakturorna var behäftade med.

5 Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 41), dom av den 25 oktober 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 27), och dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 19).

6 Dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 19), och dom av den 13 mars 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, punkt 40).

7 Dom av den 11 juni 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punkt 51), och dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 35).

8 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 34).

9 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 36), dom av den 11 juni 2020, CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punkt 52), dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 36), se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 25 oktober 2012, Daimler (C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 41).

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

11 Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

12 Dom av den 21 november 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933).

13 Dom av den 21 juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punkterna 33 och 34), se även dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 39).

14 Dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 46), dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – fakturor) (C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 79), dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 36), och dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39).

15 Dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47), dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – fakturor) (C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 80), dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41), dom av den 28 juli 2016,

Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42), dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58), dom av den 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 39), dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), och dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

16 Dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 48), dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – fakturor) (C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 81), dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

17 Se dom av den 10 april 2019, PSM "K" (C-214/18, EU:C:2019:301, punkt 40), dom av den 18 maj 2017, Latvijas Dzelzce?š (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69), dom av den 7 november 2013, Tulic? och Plavo?in (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), och dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

18 Denna uppfattning företrädde även i förslaget till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, Nr. 60).

19 I dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43) talar domstolen om en tolkningsprincip.

20 Dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), och dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

21 Dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51), dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), och mitt förslag till avgörande i målet Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

22 Se redan mitt förslag till avgörande i målet Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 och följande punkter).

23 Denna uppfattning företräds även i förslaget till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

24 Dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

25 Dom av den 15 november 2017, Geissel och Butin (C-374/16 och C-375/16, EU:C:2017:867, punkt 41), och dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 27), se även mitt förslag till avgörande i målet Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punkterna 30, 32 och 46).

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

27 Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

28 Dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 49 och 50).

29 Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkterna 42 och 43).

- 30 Dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 43), och även dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 33 och följande punkter).
- 31 Dom av den 21 november 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933).
- 32 Se till exempel det stora antal artiklar som skrivits i Tyskland i detta sammanhang: Hartman, T., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", *NWB* 2019, s. 316; Huschens, F., "Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?", *UVR* 2019, s. 45; Höink, C./Hudasch, C., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!", *BB* 2019, s. 542; Heuermann, B., "Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?", *StBp* 2019, s. 85; Schumann, M. F., "Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?", *DStR* 2019, s. 1191; Weimann, R., "Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung", *AStW* 2019, s. 285; Zaumseil, P., "Vorsteuerabzug ohne Rechnung", *UR* 2019, s. 289.
- 33 Dom av den 21 november 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 44 "lägga fram objektiv bevisning", punkt 45 "bevisningen", punkt 47 "bevisning" och punkt 48 "visa").
- 34 Domstolen drog i detta avseende en helt riktig slutsats i dom av den 21 november 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 45 – en bedömning kan inte ersätta sådan bevisning).
- 35 Bland annat dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), och dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).
- 36 Samma uppfattning företräds i förslaget till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 58), se även mitt förslag till avgörande i målet Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 65 och följande punkter).
- 37 Dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 37).
- 38 Bland annat dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), och dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297).
- 39 Dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47), se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 41 och 42 och där angiven rättspraxis).
- 40 Dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47), dom av den 18 november 2020, kommissionen/Tyskland (Återbetalning av mervärdesskatt – fakturor) (C-371/19, ej publicerad, EU:C:2020:936, punkt 80), dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41), dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42), dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58), dom av den 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 39), dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), och dom av den 8. maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).
- 41 Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-

516/14, EU:C:2016:690, punkt 42), dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 58 och 59). Se, för ett liknande resonemang även dom av den 1 mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43), dock rörande bestämmelserna om omvänd skattskyldighet, och dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), likaså i ett fall där omvänd skattskyldighet tillämpades.

42 Detta klargjordes uttryckligen i dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 39 och följande punkter). Även domen av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 35 och 49) avsåg ett fall där innehavet av en faktura var otvistigt, men där uppgifterna i denna i delar var oprecisa. Innehavet av en ursprunglig faktura omnämns även i dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45).

43 Dom av den 15 november 2017, Geissel och Butin (C-374/16 och C-375/16, EU:C:2017:867, punkt 40), och dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38 och på liknande sätt i punkt 29 ("innehav av en faktura som utfärdats i enlighet med artikel 226 i direktivet"). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 42), och dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 47).

44 Även domstolen tycks anse detta (dom av den 30 september 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 45) då den konstaterade att artikel 178 utgör hinder för att införa ytterligare formella krav. Följaktligen kan artikel 178 i mervärdesskattedirektivet i sig inte vara ett rent formellt krav. Det klargörs även i dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 43), och dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 50), att det är först efter innehavet av en faktura av vilken mervärdesskattebeloppet framgår, som de materiella och formella villkor som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt är uppfyllda.

45 Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

46 Dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 40 och följande punkter).

47 Dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45), se, för ett liknande resonemang, även dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkterna 53 och 57).

48 Se dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), och dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297).

49 I sin dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 39) framhåller domstolen en tydlig skillnad till domen av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 38), genom att påpeka att det där inte förelåg någon faktura, medan det i Senatex-domen faktiskt förelåg en faktura som också betalades inklusive mervärdesskatt. Även i domen av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34 och följande punkter) var det fråga om en rättelse av en ursprunglig faktura.

50 Denna slutsats bekräftas uttryckligen i dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02,

EU:C:2004:206, punkterna 47 och 51). I detta fall hade fakturan nämligen inte funktionen att överföra mervärdesskattebördan (se närmare om detta ovan punkt 61 och följande punkter), eftersom tillhandahållaren inte är skyldig att betala skatten och således inte heller behöver övervältra den.

51 Dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 57).

52 Dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45). Även Bundesfinanzhof i Tyskland har i sin dom av den 22 januari 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601, punkt 18 tolkat domstolens rättspraxis på detta sätt.

53 Se, för ett liknande resonemang, även Bundesfinanzhofs domar. Se dom av den 12 mars 2020 – V R 48/17, BStBl. II 2020, 604 punkt 23, dom av den 22 januari 2020 – XI R 10/17, BStBl. II 2020, 601 punkt 17, och dom av den 20 oktober 2016 – V R 26/15, BStBl. 2020, 593 punkt 19.

54 Vad gäller kriteriet ”separat angiven mervärdesskatt” följer detta redan av domstolens avgöranden i målen Volkswagen och Biosafe, i vilka det visserligen fanns fakturor, men där dessa inte innehöll uppgifter om mervärdesskatten, som är ett villkor för att kunna göra avdrag till motsvarande belopp. Se dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkterna 42 och 43), och dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 49 och 50).

55 Se exempelvis dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), och dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297).

56 Se angående artikel 226 led 6 och led 7 i mervärdesskattedirektivet dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), se angående artikel 226 led 1 dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), se angående artikel 226 led 3 dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

57 Detta konstateras uttryckligen i dom av den 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 55 – avdragsrätten består när den väl har inträtt, såvida det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk).

58 Europadomstolen, dom av den 22 januari 2009, ”Bulves” AD v. Bulgaria, (nr 3991/03), punkt 53 och följande punkter.

59 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 37), dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 47), dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkterna 34 och 35), dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 64), dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17), och dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 45 och 46).

60 I enlighet med detta fann domstolen i dom av den 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkterna 43 och 44) utan vidare att det är tillräckligt att det finns en möjlighet att överklaga ett beslut inom en skälig tidsfrist. Detta framgår uttryckligen av dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

61 Dom av den 21 juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punkterna 33 och 34), se även dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 39).

62 Dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 45), dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 32), och dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46).

63 Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 36), dom av den 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 41), dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 46), dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 33), dom av den 21 juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, punkt 29), dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 48), dom av den 21 januari 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 16), och dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 44).

64 Dom av den 14 februari 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 33), dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 36), och dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45).

65 Se, för ett liknande resonemang, uttryckligen: dom av den 17 december 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkterna 53 och 57).