



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
JULIANE KOKOTT  
föredraget den 30 november 2017<sup>1</sup>

**Mål C-8/17**

**Biosafe – Indústria de Reciclagens SA  
mot  
Flexipiso – Pavimentos SA**

(begäran om förhandsavgörande från Supremo Tribunal de Justiça (Högsta domstolen, Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Avdrag – Begränsning av avdragsrätten –  
Avdragsrättens inträde”

## I. Inledning

1. Domstolen har i förevarande mål att klarlägga en mervärdesskatterättslig fråga i samband med en civilrättslig tvist som gäller storleken av det belopp som ska betalas som inköpspris.
2. Vid avtalets ingående utgick båda avtalsparterna från att en reducerad mervärdesskattesats skulle tillämpas. Skattemyndigheten fastställde senare den korrekta normala skattesats som skulle tillämpas och frågan gäller därför om leverantören i efterhand kan kräva detta belopp från förvärvaren, det vill säga motparten. Motparten motsätter sig att betala detta belopp då denne inte längre har någon avdragsrätt på grund av att tidsfristen för att hävda denna rätt har löpt ut.
3. I detta mål, liksom i det anhängiga målet Volkswagen AG,<sup>2</sup> som rör ett liknande spörsmål, måste domstolen yttra sig om när avdragsrätten inträder på full nivå (det vill säga den nivå som objektivt sett gäller). Frågan är om den inträder redan vid tidpunkten för tillhandahållandet och innehavet av en faktura, även om fakturan anger ett alltför lågt skattebelopp (i det här fallet 2008). Alternativet skulle vara att den inträder på full nivå först vid den tidpunkt då fakturan med det korrekta (högre) skattebeloppet utfärdas (i det här fallet 2012).
4. Det aktuella förfarandet ska ses mot bakgrund av målen Barlis 06<sup>3</sup> och Senatex<sup>4</sup>. I dessa förfaranden har domstolen slagit fast att en felaktig faktura inte påverkar avdragsrättens inträde. I detta avseende får nu domstolen möjlighet att vidareutveckla denna rättspraxis.

<sup>1</sup> Originalspråk: tyska.

<sup>2</sup> Mål C-533/16 – Volkswagen AG.

<sup>3</sup> Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

<sup>4</sup> Dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

5. I artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>5</sup> 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.

...”

6. Artikel 178 i detta direktiv har följande lydelse:

”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.

...”

7. Artikel 226 i direktivet innehåller följande bestämmelse:

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

...

10. Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

...”

### B. Portugisisk rätt

8. I portugisisk rätt föreskrivs följande i artikel 7 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen, nedan kallad CIVA):

”1. Såvida inget annat föreskrivs i följande punkter ska skatten betalas och bli utkrävbar

- a) vid leverans av varor, vid den tidpunkt då förvärvaren kan förfoga över varorna”

<sup>5</sup> EUT L 347, 2006, s. 1.

Artikel 8 i CIVA lyder enligt följande:

”1. Utan hinder av vad som föreskrivs i föregående artikel ska skatten, under förutsättning att en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster medför skyldighet att utfärda faktura eller motsvarande handling enligt artikel 29, bli utkrävbar

a) om den tid som föreskrivs för utfärdande av faktura eller motsvarande handling iakttas, vid den tidpunkt då fakturan eller handlingen utfärdas”

9. I artikel 36 i CIVA fastställs följande:

”...

5. En faktura eller motsvarande handling ska vara daterad, numrerad i löpande ordning och innehålla följande uppgifter:

...

d) Tillämplig skattesats samt det skattebelopp som ska betalas”

10. Tidsfristen för att utöva avdragsrätten fastställs i artikel 98 CIVA: ”...

2. Såvida inte annat föreskrivs i särskilda bestämmelser får avdragsrätten eller rätten till återbetalning av överskjutande skatt enbart utövas fram till dess att fyra år har förflutit efter det att avdragsrätten respektive rätten till återbetalning av överskjutande skatt inträdde.”

### III. Det nationella målet

11. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (nedan kallad Biosafe) sålde mellan februari 2008 och maj 2010 gummigranulat till motparten, Flexipiso – Pavimentos, SA, till ett sammanlagt värde av 664 538,77 euro, varvid en reducerad mervärdesskatt på 5 procent togs ut.

12. Vid en skatterevision år 2011 avseende räkenskapsåren 2008–2010 konstaterades att klaganden borde ha tillämpat en mervärdesskattesats på 21 procent. Skattemyndigheten beslutade därefter att påföra ytterligare mervärdesskatt motsvarande mellanskillnaden, till ett belopp av 100 906,50 euro, vilket belopp klaganden betalade in till staten.

13. Klaganden utfärdade den 24 oktober 2012 en betalningsanmaning avseende mellanskillnaden till motparten, som emellertid vägrade att betala.

14. Klaganden har väckt civilrättslig talan för att få tillbaka detta belopp från motparten. Efter att ha betalat beloppet till klaganden har motparten rätt att göra avdrag och kan då återkräva det belopp som ska betalas till klaganden från skattemyndigheten.

15. Mot detta har motparten hävdats att det i artikel 98.2 i CIVA fastställs en frist på fyra år för förvärvarens rätt att göra avdrag för den övervältrade mervärdesskatten. Vid tidpunkten för mottagandet av betalningsanmaningen – som enligt den hänskjutande domstolen uppfyller samtliga krav för att betraktas som faktura enligt mervärdesskattelagstiftningen – hade denna frist redan löpt ut.

16. Domstolen i första instans och Tribunal da Relação de Lisboa (Appellationsdomstolen i Lissabon) ansåg att den tidpunkt då tidsfristen skulle börja löpa och därmed avdragsrätten inträda skulle räknas från och med den dag då de ursprungliga fakturorna utfärdades år 2008 och inte från och med den dag då rättelsehandlingarna utfärdades i oktober 2012. Domstolarna i första och andra instans ogillade därför talan, varpå klaganden överklagade till Supremo Tribunal de Justiça (Högsta domstolen, Portugal).

#### IV. Förfarandet vid domstolen

17. Supremo Tribunal de Justiça (Högsta domstolen, Portugal) som handlägger målet har hänskjutit följande frågor till domstolen:

- 1) Utgör direktiv 2006/112/EG och i synnerhet artiklarna 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 och 219 i detta direktiv, samt neutralitetsprincipen, hinder för att tillämpa bestämmelser, enligt vilka – i ett fall där en för mervärdesskatt beskattningsbar person har varit föremål för en skatterevision, av vilken det framgått att vederbörande har tillämpat en för låg mervärdesskattesats vid leverans av varor, och denne har betalat in ytterligare skatt till staten och nu kräver betalning för denna skatt av förvärvaren av varorna, som likaledes är en för mervärdesskatt beskattningsbar person – den tid inom vilken förvärvaren kan göra avdrag för den ytterligare skatten räknas från och med den dag då de ursprungliga fakturorna utfärdades och inte från och med den dag då rättelsehandlingarna utfärdades eller mottogs?
- 2) Om det skulle anses att det inte föreligger hinder för en sådan tillämpning, uppkommer frågan huruvida detta direktiv och i synnerhet de nämnda artiklarna i direktivet samt neutralitetsprincipen utgör hinder för att tillämpa bestämmelser, enligt vilka förvärvaren – när denne har mottagit handlingar som innebär rättelse av de ursprungliga fakturorna, vilka har utfärdats efter det att en skatterevision gjorts och efter det att ytterligare skatt har betalats in till staten och vilka syftar till att erhålla betalning av den ytterligare skatten, vid en tidpunkt då den ovannämnda fristen för att utöva avdragsrätten redan har löpt ut – kan vägra att erlägga betalning, på den grunden att det förhållandet att det är omöjligt att göra avdrag för den ytterligare skatten medför att det är tillåtet att vägra att betala den övervälrade skatten.

18. Republiken Portugal, Biosafe och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligen med avseende på dessa frågor vid förfarandet inför domstolen.

#### V. Rättslig bedömning

##### A. *Upptagande till sakprövning*

19. Republiken Portugal anser att den andra tolkningsfrågan inte kan tas upp till prövning. Det speciella med båda tolkningsfrågorna är att de har ställts inom ramen för en civilrättslig process vid den hänskjutande domstolen där parterna i själva verket tvistar om ersättningsnivån. Ersättningsnivån är i första hand en fråga om (civilrättslig) avtalstolkning mellan parterna och faller inte under domstolens behörighet. Även frågan om det över huvud taget är möjligt att i efterhand höja den överenskomna ersättningen när den ena eller båda avtalsparterna har misstagit sig vad gäller den mervärdesskatterättsliga bedömningen av en rättshandling faller generellt sett under nationell rätt.

20. Det framgår av EU-domstolens fasta rättspraxis att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten, vilka ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, och vilka det inte ankommer på domstolen att pröva riktigheten av, presumeras vara relevanta. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte

har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt.<sup>6</sup>

21. Detta kan inte antas gälla för de båda tolkningsfrågorna. Enligt portugisisk rätt förefaller det vara möjligt att i efterhand höja den ersättningen som förvärvaren ska betala om skattemyndigheten har fastställt en högre mervärdesskatt för leverantören. I så fall kan det i regel vara av (civilrättslig) betydelse om förvärvaren kan neutralisera denna ytterligare mervärdesskatt genom avdrag. Om förvärvaren inte har rätt till avdrag bär nämligen förvärvaren ensam risken för en mervärdesskatterättslig felbedömning, om ersättningen kan höjas i efterhand. Föreligger däremot rätt till avdrag fortsätter risken i stället att bäras av enbart leverantören, om ersättningen inte skulle kunna höjas i efterhand. I detta avseende kan EU-domstolens resonemang om förvärvarens eventuella rätt till avdrag åtminstone vara till hjälp för den hänskjutande domstolen inom ramen för det civilrättsliga målet. Detsamma gäller för den andra tolkningsfrågan. Följaktligen kan båda dessa frågor tas upp till prövning.

## **B. Den första frågan**

### *1. Tolkningsfrågans innehåll*

22. Med sin första fråga har den hänskjutande domstolen uttryckligen väckt frågan huruvida ”den tid inom vilken förvärvaren kan göra avdrag för den ytterligare skatten räknas från och med den dag då de ursprungliga fakturorna utfärdades och inte från och med den dag då rättelsehandlingarna utfärdades eller mottogs”.

23. För den hänskjutande domstolen gäller frågan – till skillnad från vad kommissionens och Republiken Portugals resonemang låter antyda – inte huruvida den tidsfrist på fyra år som föreskrivs i nationell rätt är lämplig. Det som ska klargöras är i stället om avdragsrätten inträder på full nivå redan när transaktionen genomförs (i det här fallet år 2008), trots att parterna felaktigt utgick från en lägre mervärdesskattebelopp, vilket ledde till att en högre mervärdesskatt varken beaktades i priset eller angavs på fakturan.

24. I detta avseende föreligger endast två möjligheter. Antingen inträder avdragsrätten på den objektivt gällande nivån oberoende av parternas ståndpunkter och oberoende av vad som anges i motsvarande faktura. I förevarande fall skulle den i så fall ha inträtt år 2008. Eller också begränsas avdragets nivå genom den konkreta mervärdesskatteangivelsen i motsvarande faktura. I det här fallet skulle i så fall skattesatsen på 5 procent ha gällt år 2008 och mellanskillnaden upp till skattesatsen på 21 procent ha uppstått först år 2012.

25. Jag ställer mig bakom det andra synsättet. Enligt min mening måste man nämligen skilja mellan avdragsrättens inträde *sett till grunden* (se punkt 26 och följande punkter) och avdragsrättens inträde *sett till nivån* (se punkt 34 och följande punkter). Vid närmare betraktande är detta också i linje med domstolens rättspraxis för retroaktiv justering av formellt felaktiga fakturor (se punkt 53 och följande punkter).

<sup>6</sup> Dom av den 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32), dom av den 30 april 2014, Pfleger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 26), dom av den 22 juni 2010, Melki och Abdeli (C-188/10 och C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27), och dom av den 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

## 2. Avdragsrättens inträde sett till grunden

26. En närmare betraktelse av domstolens rättspraxis visar att domstolen hittills i huvudsak har yttrat sig om avdragsrättens inträde *sett till grunden*.

27. Det framgår av domstolens rättspraxis att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten.<sup>7</sup>

28. Syftet med avdragssystemet är nämligen 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.<sup>8</sup>

29. Vad gäller de materiella villkoren för att rätt till avdrag ska uppstå, har domstolen funnit<sup>9</sup> att det av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet framgår 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 dennes beskattningsbara transaktioner och att dessa varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person.

30. Då det i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet inte föreskrivs något ytterligare villkor om hur den person som mottagit de berörda varorna eller tjänsterna får använda dessa, kan slutsatsen dras att såvida de båda villkor som angetts i föregående punkt är uppfyllda, har en beskattningsbar person i princip rätt att dra av den ingående mervärdesskatten.<sup>10</sup>

31. Denna rättspraxis talar för att det enda avgörande är den prestation som överförs mellan två beskattningsbara personer och att förvärvaren använder den mottagna prestationen i syfte att genomföra skattepliktiga transaktioner. Att motsvarande faktura föreligger förefaller domstolen enbart se som formalia. I denna rättspraxis har domstolen emellertid alltid enbart yttrat sig om avdragsrättens inträde sett till grunden, eftersom skattskyldighetens respektive avdragets nivå var ostridig redan från första början.

32. Den föreliggande frågan gäller emellertid inte avdragsrättens inträde sett till grunden, utan *sett till nivån*, eftersom utgångspunkten inledningsvis var en felaktig skattesats. Det råder inget tvivel om att förvärvaren (i förevarande fall Flexipiso – Pavimentos SA) kan göra gällande avdrag för de överenskomna 5 procent som anges i fakturan, både sett till grunden<sup>11</sup> och sett till nivån.

33. Det enda som är tveksamt är om förvärvaren också redan år 2008 kunde göra gällande ett avdrag på 21 procent<sup>12</sup>, det vill säga den skattesats som egentligen var korrekt, men som de båda parterna varken beaktade eller kände till.

7 Dom av den 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 39), dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 31), dom av den 22 december 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 23), och dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37).

8 Dom av den 21 september 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 40), dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 27), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 39), dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 35), och dom av den 22 december 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 24).

9 Beslut av den 12 januari 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 28), dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 28), dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40), och dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 34); se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

10 Dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 35).

11 På grund av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet är det mer korrekt att tala om 5/105 av den överenskomna ersättningen.

12 På grund av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet är det mer korrekt att tala om 21/121 av den överenskomna ersättningen.

### 3. Avdragsrättens inträde sett till nivån

34. Vad som behöver klargöras är därför *tidpunkten då avdragsrätten inträder sett till nivån*. I detta sammanhang har inte bara artikel 168, utan även artikel 178 a jämförd med artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet avgörande betydelse.

#### a) Syftet med att ange gällande mervärdesskattesats

35. Det ska i detta avseende inledningsvis erinras om att det i artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att den beskattningsbara personen ska göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som ska 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”. Detta innebär att avdragsrätten i princip ska utövas under den period under vilken denna rätt inträtt och under vilken den beskattningsbara personen innehar en faktura.<sup>13</sup>

36. För att rätten till avdrag ska kunna hävdas, förutsätter följaktligen artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet innehav av en viss faktura. Denna faktura måste vara utfärdad i enlighet med artiklarna 219a–240 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet måste det finnas en uppgift om ”den mervärdesskatt som skall betalas”.

37. Genom bestämmelsen i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet kopplar lagstiftaren den materiella rätten till avdrag för den mervärdesskatt som förvärvaren ska betala till innehavet av en faktura där det anges vilken mervärdesskatt som förvärvaren ska betala.<sup>14</sup>

38. Syftet med att koppla samman avdragsrätten med innehavet av en motsvarande faktura ligger – som domstolen redan har anfört – i att de uppgifter som obligatoriskt ska anges på en faktura ska möjliggöra för skattemyndigheterna att kontrollera betalningen av den skatt som ska erläggas och, i förekommande fall, om det föreligger avdragsrätt.<sup>15</sup> Detta gäller i synnerhet uppgifter om föremål och tidpunkt för tillhandahållandet samt leverantörens identitet.

39. Det är emellertid inte nödvändigt att ange vilken mervärdesskatt som ska betalas för att uppnå detta syfte. Den mervärdesskatt som ska betalas framgår enligt lag genom skattesatsens tillämpning och den överenskomna ersättningen. Detta är en matematisk beräkning som utgår från en rättsfråga (frågan om skattesatsen), som alltid kan kontrolleras av skattemyndigheten utan att ”den mervärdesskatt som ska betalas” (det vill säga resultatet) behöver stå uttryckligt angiven på fakturan.

40. Det lagstadgade kravet enligt artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet måste därför ha ett mer omfattande syfte. Detta syfte är enligt min mening att upprätta symmetri mellan leverantörens skattskyldighet och förvärvarens avdrag.

41. Genom fakturan låter leverantören förvärvaren förstå vilken mervärdesskatt som han anser sig vara skyldig staten och som han övervältrar på förvärvaren som indirekt skatt. Med en sådan faktura står det också klart för förvärvaren att han kommer att belastas med denna mervärdesskatt när han betalar fakturan. Följden blir att förvärvaren också (enbart) kan göra gällande en avlastning på denna nivå – som generellt sett även motsvarar den mervärdesskatt som leverantören är skyldig att betala.

13 Dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 35); se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 34).

14 Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 60).

15 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).

*b) Beaktande av neutralitetsprincipen*

42. Syftet med denna bestämmelse är även att införliva neutralitetsprincipen i mervärdesskattelagstiftningen. Neutralitetsprincipen är en grundläggande princip i mervärdesskattelagstiftningen som följer av mervärdesskattens karaktär av punktskatt<sup>16</sup> och innehåller två grundläggande uttalanden.

43. För det första förbjuder den att näringsidkare som bedriver samma verksamhet behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.<sup>17</sup> För det andra innebär neutralitetsprincipen att det företag som ombesörjer skatteuppbörd åt staten i princip helt ska befrias från den slutliga mervärdesskattebelastningen,<sup>18</sup> under förutsättning att verksamheten (i princip) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.<sup>19</sup>

44. Jag skulle här vilja gå in på avlastningstanken. Av denna tanke följer – vilket också senast anförts av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona<sup>20</sup> – 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 inklusive mervärdesskatt betalas på grundval av det belopp som anges på fakturan.

45. Detta framgår tydligt av domstolens tidigare rättspraxis där det uttryckligen angavs<sup>21</sup> att den omedelbara avdragsrätten bygger på antagandet att de skattskyldiga personerna inte erlägger några betalningar och därmed inte någon ingående mervärdesskatt innan de har mottagit en faktura, eller en handling som kan anses motsvara en sådan faktura, och att mervärdesskatten inte kan anses belasta en viss transaktion innan den har erlagts.

46. I vilken mån som förvärvaren 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, det vill säga genom fakturan.

47. Utan motsvarande avtal och utan någon faktura (i enlighet med detta avtal) varken kan och kommer förvärvaren att betala någon mervärdesskatt till leverantören. Såsom generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona med rätta har anförts<sup>22</sup> förklarar detta också artikel 178 i mervärdesskattedirektivet, där utövandet av avdragsrätten är kopplat till innehavet av motsvarande faktura.

16 Domstolen talar i domen av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43), om en tolkningsprincip.

17 Dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30), dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), och dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

18 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).

19 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).

20 Förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

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

22 Förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 58 och följande punkter).



48. Så länge leverantören – som i förevarande fall – inte har utgått från den normala skattesatsen och inte heller har övervältrat den på förvärvaren genom ersättningen (vilket ännu inte var aktuellt år 2008), belastas inte heller förvärvaren med mervärdesskatt på denna nivå. Att göra avdrag före denna tidpunkt skulle inte undanröja en belastning<sup>23</sup> utan i stället utgöra en förmån. Förvärvaren skulle vid en tidpunkt kunna göra gällande avdrag som leverantören på grund av bristande kännedom om en högre mervärdesskatt inte fullt ut skulle kunna övervältra.

49. Av neutralitetsprincipen följer även – i linje med kommissionens ståndpunkt – att avdragsrätten sett till nivå endast inträder i den omfattning som fastställs i fakturan för ”den mervärdesskatt som skall betalas” i enlighet med artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet.

50. Att artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet har särskild betydelse i förhållande till de övriga formaliakraven för fakturor enligt artikel 226 framgår också tydligt av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Det nödvändiga kriteriet för förvärvarens avdrag (”den mervärdesskatt som ska betalas”) medför en lagstadgad skattskyldighet enbart på grund av att den anges i fakturan. I det omvända fallet – då man felaktigt utgått från en alltför hög skattesats – leder detta till att skattskyldighet inträder för det angivna beloppet trots att förvärvaren inte kan göra avdrag eftersom det angivna beloppet överstiger det som ska betalas enligt lag.<sup>24</sup> Denna uppgift – som en leverantör är skyldig att ange enligt artikel 220 i mervärdesskattedirektivet – har sålunda inte bara en formell utan även en materiell verkan. Denna verkan inträder både på leverantörssidan (artikel 203 i mervärdesskattedirektivet) och enligt min mening på motsvarande sätt på förvärvarens sida (artikel 168 jämförd med artikel 178 i mervärdesskattedirektivet).<sup>25</sup>

51. Klaganden i det nationella målet påpekar också helt riktigt att om fokus läggs på tidpunkten för prestationen (eller den första fakturan efter det att prestationen fullgjorts) skulle detta också leda till att parternas avtalsfrihet inskränktes. De skulle i så fall bli tvungna att (på civilrättslig väg) enas om det slutgiltiga priset före utgången av den av medlemsstaten fastställda (skatterättsliga) tidsfristen för hur länge det går att få tillbaka ingående mervärdesskatt. I annat fall skulle förvärvaren inte kunna göra avdrag. Det vore ett märkligt resultat eftersom mervärdesskattelagstiftningen visserligen har ett principiellt samband med ekonomiska transaktioner, men inte syftar till att påverka dem.

### *c) Slutsats*

52. Ordalydelsen i och syftet med artikel 178 a jämförd med artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet samt beaktandet av neutralitetsprincipen utgör följaktligen hinder för att avdragsrätt ska inträda på en (objektivt korrekt) nivå vid den tidpunkt då prestationen fullgörs för tillhandahållandet. Flexipiso Pavimentos SA:s rätt att göra avdrag (för den del som överskjuter det angivna skattebeloppet på 5 procent) har sålunda – i enlighet med kommissionens och Biosafes ståndpunkt – inträtt tidigast år 2012 i och med mottagandet av motsvarande faktura där det anges vilken mervärdesskatt som ska betalas.

23 Samma ståndpunkt framförs även av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

24 Dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 23), och dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 15).

25 Se, för ett liknande resonemang, även förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 67).

#### 4. Rättspraxis om retroaktiv rättelse av en faktura

53. Detta motsägs inte heller av domstolens senare rättspraxis om retroaktiv rättelse av fakturor. I detta avseende har domstolen visserligen slagit fast att de materiella kraven för avdragsrätt är de som reglerar själva grunden för och räckvidden av denna rätt, såsom föreskrivs i kapitel 1 i avdelning X (med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”) i mervärdesskattedirektivet. De formella kraven för denna rätt reglerar däremot de närmare föreskrifterna för kontrollen av utövändet av denna rätt, samt för att mervärdesskattesystemet ska fungera väl, såsom kraven rörande bokföring, fakturering och deklaration.<sup>26</sup>

54. 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. 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.<sup>27</sup>

55. Av detta drar domstolen slutsatsen att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag enbart på grund av att en faktura inte uppfyller de villkor som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet, när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren för denna rätt är uppfyllda.<sup>28</sup>

56. Av detta skulle man kunna dra slutsatsen att det till och med vore möjligt att göra gällande avdrag helt utan faktura. En faktura är ju ändå bara ett formellt villkor. Om det i objektivet hänseende står fast att de materiella villkoren enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda, kan bristfälliga formella villkor inte utgöra hinder för avdrag. Detta motsägs emellertid redan av den tydliga ordalydelsen i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet. I ovanstående rättspraxis förutsätter domstolen vidare också uttryckligen att fakturan rättas.<sup>29</sup> Varken av denna rättspraxis eller av mervärdesskattedirektivet går det därför att utläsa att det skulle föreligga en rätt till avdrag utan innehav av en faktura.

57. Det enda som är tveksamt är om en faktura (i det här fallet från år 2008) som inte anger någon mervärdesskatt alternativt en alltför låg mervärdesskatt kan anses utgöra en felaktig faktura i den mening som avses i denna rättspraxis. Under vissa omständigheter skulle en sådan faktura då kunna rättas *retroaktivt* på grund av ett fel som enbart var formellt, varvid även avdraget kunde respektive måste göras gällande retroaktivt.

58. I detta avseende ska det först av allt konstateras att domstolens avgöranden om retroaktiv rättelse av fakturor i sak gällde helt andra situationer än det här är frågan om. I de målen hade avdragsrätten inträtt sett till grunden, och leverantören och förvärvaren var eniga om nivån. I och med mottagandet av fakturan kände förvärvaren sålunda till nivån för den mervärdesskatt han skulle belastas med samt

26 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).

27 Dom av den 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42), och 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 21 oktober 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42) där det emellertid gäller omvänd betalningsskyldighet, och dom av den 1 mars 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43) där emellertid omvänd betalningsskyldighet också gäller.

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

29 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.

nivån för den mervärdesskatt han skulle kunna avlastas med. Senast vid den tidpunkt då de formellt felaktiga fakturorna betalades belastades förvärvaren också med mervärdesskatten. I dessa situationer saknades det endast vissa enstaka uppgifter på fakturan, som emellertid varken gällde leverantörens nivå av skattskyldighet eller förvärvarens nivå av skattebelastning.

59. Det är enligt min mening inte möjligt att med stöd av denna rättspraxis dra slutsatsen att även nivån på den avdragsrätt som inträtt sett till grunden kan ändras retroaktivt. Som domstolen själv påpekar i målet *Senatex*<sup>30</sup> skiljer sig det fallet genom ”att *Senatex* innehade fakturor vid den tidpunkt då det utövade sin avdragsrätt för mervärdesskatt och hade betalat den ingående mervärdesskatten”.

60. I det avseendet gynnar domstolen i sin rättspraxis förvärvaren – som varit införstådd med den mervärdesskatt som angavs i fakturan, betalat mervärdesskatten och belastats med den – genom att tillåta en (retroaktiv) rättelse av formella fakturafel. Anledningen till detta är proportionalitetsskäl (samt för att undvika ”straffräntor”). Att mervärdesskatten inte anges eller anges med alltför lågt belopp är emellertid något annat än att skatteregistreringsnumret saknas eller att felaktigt datum eller specifikationer för prestationen har angetts. De sistnämnda uppgifterna behövs enbart för att skattemyndigheten ska kunna kontrollera transaktionerna.

61. Den angivna mervärdesskatten är däremot – som anförts ovan under punkt 39 och följande punkter – avgörande för nivån på förvärvarens belastning och därmed för nivån på den avlastning som kan ges via avdraget. Till skillnad från de flesta övriga fakturauppgifter som föreskrivs i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet utgör kravet i artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet därför inte bara ett formellt villkor för avdrag. Denna uppgift är tvärtom avgörande för symmetrin mellan belastningen i form av skattskyldighet (jämför artikel 203 i mervärdesskattedirektivet) och förvärvarens avdrag. Om ”den mervärdesskatt som ska betalas” ändras i efterhand, kan detta därmed inte få någon retroaktiv verkan enligt domstolens rättspraxis.

62. Höjningen av en mervärdesskatt som inte tidigare har debiterats (det vill säga inte har angetts) i fakturan utgör sålunda inte enbart en rättelse av ett formellt fel, utan är snarast jämförbar med det första utfärdandet av en faktura. Även här meddelar leverantören för första gången vilken (ytterligare) mervärdesskatt som han övervältrar. Förvärvaren får också för första gången veta hur stor (ytterligare) mervärdesskattebelastning som rättshandlingen ger upphov till och som han får betala (ytterligare) vid den senare fakturan.

63. Denna materiella karaktär kan också tydligt utläsas i grundtanken med artiklarna 90 och 185 i mervärdesskattedirektivet. Båda dessa bestämmelser reglerar hur en senare reduktion av beskattningsunderlaget ska hanteras. På den skattskyldiges sida sker detta genom artikel 90 i mervärdesskattedirektivet och på den avdragsberättigades sida genom artikel 185 i mervärdesskattedirektivet.<sup>31</sup> Som framgår av artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska avdraget rättas med verkan för framtiden (*ex nunc*). Detsamma gäller även enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, eftersom det inte heller där framgår att detta ska gälla retroaktivt på den dittillsvarande skattskyldigheten. Att det inte föreligger någon retroaktiv verkan om ersättningen reduceras i samförstånd måste även gälla om ersättningen senare höjs i samförstånd alternativt höjs ensidigt på grund av att skattesatsen höjs (i det här fallet från 5 till 21 procent).

64. Även enligt domstolens rättspraxis om retroaktiv rättelse av formellt felaktiga fakturor inträder rätten till avdrag först i och med innehavet av en faktura där det för första gången anges vilken mervärdesskatt som ska betalas och avdraget begränsas till detta belopp.

30 Dom av den 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 39).

31 Vad gäller deras relation, se mitt förslag till avgörande i målet *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 27), och förslaget till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, punkt 56 och följande punkter).

## 5. Sammanfattning

65. *Förekomsten* av en faktura som öppet anger en mervärdesskattebelastning är inte bara ett formellt kriterium utan även ett *materiellt* kriterium för avdraget. Detta följer av syftet med en faktura som bland annat består i att upprätta symmetri mellan skattskyldigheten och avdraget. Eftersom avdragsrätten i materiellt hänseende beror på om en skattskyldig belastas med mervärdesskatt (eftersom denne redan har betalat mervärdesskatt genom ersättningen) eller kommer att belastas med mervärdesskatt (eftersom denne har ingått överenskommelse om motsvarande ersättning) är det obligatoriskt att ange denna belastning i fakturan.

66. Detta är den enda möjliga tolkningen av det som specifikt anges i artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet samt artiklarna 90, 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet.

67. Rätten till avdrag på en viss nivå kan således inträda (och utövas) först när mottagaren innehar en faktura som anger en sådan mervärdesskatt på denna nivå. I det aktuella förfarandet inträffade detta först år 2012.

68. Detta innebär också att frågan om hur länge en sådan rätt kan göras gällande enligt den nationella lagstiftningen, som Republiken Portugal ingående har behandlat, här lämnas utan avseende. Jag kan här inte se något som tyder på att den fyraåriga tidsfrist som enligt nationell rätt gäller från och med innehavet av fakturan med den högre mervärdesskatten skulle kunna ifrågasättas i ett unionsrättsligt perspektiv.

## C. Den andra frågan

69. Med beaktande av att den första frågan besvarats jakande saknas skäl att besvara den andra frågan.

70. För övrigt är frågan gällande förvärvarens vägran att betala ersättningen en civilrättslig fråga som inte kan besvaras med hjälp av mervärdesskattedirektivet. Frågan huruvida en förvärvare som inte längre har avdragsrätt ska betala detta belopp i efterhand i de fall då båda parter i samförstånd har utgått från en lägre skattesats vid tidpunkten för avtalets ingående måste avgöras genom avtalstolkning där samtliga omständigheter i det enskilda fallet beaktas. Av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet framgår endast att mervärdesskatten har ett omedelbart samband med den ursprungligen överenskomna ersättningen. Om och i vilken omfattning denna ursprungligen överenskomna ersättning ska justeras i efterhand, är i första hand en fråga om hur riskerna enligt avtal ska fördelas mellan avtalsparterna.

## VI. Förslag till avgörande

71. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara begäran om förhandsavgörande från Supremo Tribunal de Justiça (Högsta domstolen, Portugal) på följande sätt:

Enligt artikel 168 a jämförd med artikel 178 a och artikel 226 led 10 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten för mervärdesskatten till den nivå som anges på en faktura först sedan fakturan i fråga har mottagits. Om den mervärdesskatt som ska betalas höjs (rättas) i efterhand på en ändrad faktura medför detta inte ett retroaktivt inträde av avdragsrätten. Mervärdesskattedirektivets bestämmelser utgör följaktligen hinder för bestämmelser där det fastställs att tidsfristen för avdrag av denna ytterligare skatt, i ett fall som det förevarande, börjar löpa redan från och med den dag då den ursprungliga fakturan utfärdades.