



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 8 juli 2021¹

Mål C-156/20

**Zipvit Ltd
mot**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från Supreme Court of the United Kingdom (Högsta domstolen, Förenade kungariket))

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 168 och 178 a – Avdragsrättens inträde vid en ingående transaktion som felaktigt anses vara undantagen från mervärdesskatt – Mervärdesskatt är inbegripet i priset trots det misstag som begåtts – Period då avdragsrätten inträder – Mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats – Innehav av en faktura som materiellt krav – Avgränsning mot formella krav för avdragsrätt”

I. Inledning

1. Två företag har, i enlighet med den uppfattning som företräds av Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (Förenade kungarikets skatte- och tullmyndighet, nedan kallad skattemyndigheten), tillsammans, men felaktigt mot bakgrund av unionsrätten, utgått från att en tjänst är undantagen från mervärdesskatt. Följaktligen har endast ett pris exklusive mervärdesskatt överenskommit, fakturerats och endast detta pris har betalats. Efter det att felet upptäckts har skattemyndigheten bland annat, troligen även för att förenkla administrationen, ”avstått” från att ta ut mervärdesskatt från tillhandahållaren i efterhand, eftersom flera mottagare hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Skattemässigt är detta enbart ett ”nollsummespel”, som innebär en stor administrativ börda för samtliga berörda. Efter det att preskription hade inträtt hos tillhandahållaren gjorde mottagaren (i förevarande fall Zipvit) gällande en avdragsrätt. Eftersom det inte finns någon faktura i vilken mervärdesskatten anges separat, nekade skattemyndigheten avdragsrätt.

2. I detta sammanhang har två omständigheter föranlett den nationella domstolen att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande till domstolen. För det första framgår det av artiklarna 73, 78 och 90 i mervärdesskattedirektivet att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt alltid är allt som tillhandahållaren faktiskt har erhållit. På denna grund kunde följaktligen en rätt till avdrag

¹ Originalspråk: tyska.

ha inträtt för Zipvit. För det andra har till följd av domstolens avgörande i målet Vädan² återigen tvivel uppkommit om betydelsen av en faktura för avdragsrätten. Således uppkommer särskilt frågan huruvida en faktura är nödvändig för avdragsrätten.

3. Högsta domstolen i Förenade kungariket tvivlar följaktligen på att skattemyndighetens beslut att inte medge avdragsrätt är förenligt med unionsrätten. Kommissionen är emellertid av en annan uppfattning. Den har anfört följande: "The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct."

4. Ibland förefaller ett svar emellertid vara enkelt, men det visar sig inte vara så enkelt i verkligheten när en lösning eftersöks som även tar hänsyn till logiken, den allmänna systematiken och lydelsen i mervärdesskattedirektivet. Den omständigheten att avdragsrätten inte förutsätter att den beskattningsbara personen har erlagt någon som helst betalning räcker under alla omständigheter för att visa att den motivering som kommissionen föreslagit inte kan vara korrekt. Denna så kallade princip om periodiserad beskattning vid avdrag för mervärdesskatt har erkänts i domstolens praxis³ och följer numera även av direktivet. Huruvida Zipvit inte har betalat någon ersättning (0), ett nettobelopp (100) eller en bruttoersättning (120) till motparten saknar följaktligen i princip betydelse för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

5. Domstolen har därför i förevarande fall att pröva andra – inte helt lätta – grundläggande frågor avseende mervärdesskattelagstiftningen. Således uppkommer frågan huruvida mervärdesskatt alltid ingår i priset när transaktionen (objektivt sett) är mervärdesskattepliktig, även om parterna i avtalet och skattemyndigheten (subjektivt sett) utgår från en transaktion som är undantagen från skatteplikt. Om svaret är jakande, kan tjänstemottagaren då begära befrielse från den mervärdesskatt som redan ingår i priset, trots att tjänsteleverantören (av misstag) inte har inbegripit den i motprestationen och därmed inte heller har övervältrat den på tjänstemottagaren? Omfattar den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen är "skyldig att betala" i den mening som avses i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet den mervärdesskatt som konkret ska betalas av tjänsteleverantören (i förevarande fall ska mervärdesskatt inte längre betalas på grund av preskription) eller den mervärdesskatt som faktiskt abstrakt ska betalas (det vill säga enligt lag, här i vart fall enligt unionsrätten)?

6. Eftersom tjänsteleverantören vid ett felaktigt antagande att en leverans eller tjänst är undantagen från mervärdesskatt naturligtvis inte utfärdar någon faktura där mervärdesskatt anges har fakturans funktion här återigen⁴ en avgörande betydelse för tjänstemottagarens avdragsrätt. En avdragsrätt skulle oberoende av ovannämnda frågor nämligen enbart vara möjlig om innehav av en faktura där mervärdesskatten anges separat inte skulle utgöra någon förutsättning för avdragsrätten.

² Dom av den 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

³ Se, till exempel, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmund (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 63).

⁴ Detta fall har ett nära samband med den fråga som uppkom i målet Wilo Salmson France (C-80/20), avseende funktionen hos en faktura där mervärdesskatten anges separat för tjänstemottagarens/fakturamottagarens avdragsrätt. Se i detta avseende även mitt förslag till avgörande i målet Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

7. I artikel 63 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁵ (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.”

8. Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet rör beskattningsunderlaget:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

9. I artikel 78 i mervärdesskattedirektivet anges vilka delar som ska ingå i beskattningsunderlaget.

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten. ...”

10. I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet regleras senare ändring av beskattningsunderlaget och rättsföljderna för leverantören eller tillhandahållaren:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

11. Artikel 93 första meningen i mervärdesskattedirektivet, som rör tillämpningen av skattesatsen på det fastställda beskattningsunderlaget, har följande lydelse:

”Den skattesats som skall tillämpas på beskattningsbara transaktioner skall vara den som är i kraft vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen.”

⁵ Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse under de år som tvisten avser (2007–mars 2010), såtillvida senast ändrad genom rådets direktiv 2010/23/EU av den 16 mars 2010 (EUT L 72, 2010, s. 1). För år 2006 är visserligen fortfarande tidigare lagstiftning tillämplig (rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund) (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), vars bestämmelser emellertid, såvida det är av intresse här, innehållsmässigt i princip var identiska.

12. Vad gäller normalskattesatsen föreskrivs följande i artikel 96 i mervärdesskattedirektivet:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

13. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet avser avdragsrättens inträde. Bestämmelsen har följande lydelse:

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

14. 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.”

15. I artikel 178 i mervärdesskattedirektivet regleras däremot utövandet av avdragsrätten på följande sätt:

”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 artiklarna 220–236 samt 238, 239 och 240....

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

16. I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet säkerställs en överensstämmelse mellan den mervärdesskatt som utfärdas på en faktura och den mervärdesskatt som ska betalas. I denna bestämmelse föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

17. I artikel 226 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs de uppgifter som ska anges i en faktura:

”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: ...

8. Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag från skatteplikt, priset per enhet, exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset per enhet.

9. Tillämpad mervärdesskattesats.

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

B. Förenade kungarikets lagstiftning

18. Förenade kungariket införlivade mervärdesskattedirektivet och den lagstiftning som föregick direktivet genom Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) (nedan kallad VATA).

III. Tvisten vid den nationella domstolen

19. Bolaget Zipvit Ltd (nedan kallad klaganden) bedriver verksamhet som avser leverans av vitaminer och mineraler. Under perioden 1 januari 2006–31 mars 2010 tillhandahöll Royal Mail ett antal posttjänster åt klaganden som hade förhandlats fram individuellt med denne.

20. Royal Mail är det offentliga postväsendet i Förenade kungariket. I artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska från skatteplikt undanta "[t]jänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för persontransporter och telekommunikationstjänster". Vid införlivandet av denna bestämmelse tolkade lagstiftaren och skattemyndigheten denna bestämmelse så, att den omfattar alla posttjänster som tillhandahålls av Royal Mail. Den nationella genomförandelagstiftningen, VATA, innehöll en bestämmelse med den innebörden (bilaga 9, grupp 3, punkt 1) och skattemyndigheten utfärdade riktlinjer med samma innebörd.

21. I det avtal enligt vilket Royal Mail tillhandahöll tjänsterna föreskrevs att alla porton som angetts ska betalas av klaganden var exklusive mervärdesskatt, att klaganden "ska betala eventuell mervärdesskatt på porton och andra avgifter enligt tillämplig skattesats", och att "mervärdesskatten ska beräknas och betalas på [det affärsmässiga priset för tjänsterna]". I den mån som mervärdesskatt skulle betalas för tillhandahållandet av tjänsterna, var följaktligen det totala pris som klaganden skulle betala för dessa tjänster enligt avtalet det affärsmässiga priset plus mervärdesskattedelen.

22. På grundval av den nationella lagstiftningen och vägledningen samt den felaktiga men vanliga uppfattningen att tjänsterna var undantagna från mervärdesskatteplikt, var emellertid de fakturor som Royal Mail utfärdade till klaganden för tjänsterna märkta "E" för "Exempt" ("Undantagna från mervärdesskatteplikt"), i dessa angavs inte något belopp som avsåg den mervärdesskatt som skulle betalas och endast det affärsmässiga priset för tjänsterna debiterades. Klaganden betalade i vederbörlig ordning de belopp som angavs i fakturorna till Royal Mail. Vid tidpunkten för tillhandahållandena begärde inte klaganden att ingående mervärdesskatt för dessa tjänster skulle återbetalas.

23. Eftersom Royal Mail utgick från att tjänsterna var undantagna från mervärdesskatteplikt, och eftersom Royal Mail inte hade fastställt någon mervärdesskatt i sina fakturor, redovisade postväsendet inte något mervärdesskattebelopp till skattemyndigheten (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (nedan kallad skattemyndigheten)) för tillhandahållandet av tjänsterna och betalade inte heller in någon skatt till denna. Skattemyndigheten begick samma fel. Skattemyndigheten hade bidragit till det fel som parterna begick, genom att utfärda en skattevägledning som innehöll uppgifter med samma innebörd. Följaktligen krävde inte heller skattemyndigheten att Royal Mail skulle betala mervärdesskatt.

24. Det fortsatte på detta sätt under flera år, fram till EU-domstolens dom av den 23 april 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248). EU-domstolen slog i den domen fast att undantaget från skatteplikt för posttjänster endast skulle tillämpas på de tjänster som det offentliga postväsendet tillhandahåller i denna egenskap, och att det inte var tillämpligt på de tjänster för vilka villkoren hade förhandlats individuellt.

25. På grundval av EU-domstolens tolkning av mervärdesskattedirektivet borde tjänsterna i förevarande mål under den relevanta perioden ha behandlats som att de beskattas enligt normalskattesatsen. Royal Mail borde ha debiterat klaganden ett totalpris för tillhandahållandet av tjänsterna som motsvarade det affärsmässiga priset plus mervärdesskatt enligt relevant skattesats, och ha redovisat och betalat in denna mervärdesskatt till skattemyndigheten.

26. Mot bakgrund av domen TNT Post har klaganden framställt två yrkanden till skattemyndigheten om avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänsterna. Dessa yrkanden beräknades med utgångspunkt i att de priser som faktiskt betalades för tjänsterna omfattade mervärdesskatt. De belopp som klaganden har yrkat som ingående mervärdesskatt för de aktuella tjänsterna uppgår till 415 746 GBP (detta motsvarar ungefär 480 000 euro) jämte ränta. Förevarande mål är ett pilotmål avseende tjänster som tillhandahållits av Royal Mail som felaktigt har behandlats som att de är undantagna från skatteplikt. Enligt den hänskjutande domstolen uppskattas det totala värdet på de krav som riktas mot skattemyndigheten till mellan 500 miljoner GBP och 1 miljard GBP (detta motsvarar ungefär mellan 575 miljoner och 1,15 miljarder euro).

27. Skattemyndigheten avslog klagandens avdragsyrkanden. Skälet till detta var att klaganden visserligen skulle ha varit skyldig enligt avtal att betala mervärdesskatt på det affärsmässiga priset för tjänsterna, men företaget hade inte påförts mervärdesskatt i de aktuella fakturorna och hade därmed inte betalat denna mervärdesskatt.

28. Under tiden inhämtade skattemyndigheten upplysningar från Royal Mail för att fastställa exakt vilka av dess tjänster som påverkades av domen TNT Post UK. I juli 2010 hade den nationella preskriptionstiden på sex år som föreskrivs i section 5 i Limitation Act 1980 (1980 års preskriptionslag) för att Royal Mail skulle göra gällande en fordran enligt avtal och kräva återstoden av det totalpris som skulle betalas till Royal Mail för tillhandahållandet av tjänsterna (det vill säga ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som skulle betalas för sådana tjänster, beräknat med hänvisning till det affärsmässiga priset på tjänsterna) inte löpt ut. Att göra gällande fordringar mot Royal Mails samtliga relevanta kunder som berördes av domen TNT Post UK, däribland klaganden, skulle dock ha varit kostsamt och administrativt betungande för Royal Mail och det hade inte något affärsmässigt intresse av att göra det.

29. Vid denna tid hade de skattemässiga preskriptionstider som föreskrivs i section 73.6 och section 77.1 i VATA ännu inte löpt ut. Skattemyndigheten ansåg emellertid att den inte kunde fastställa skattskyldighet, eftersom det i nationell lagstiftning vid den relevanta tidpunkten hade föreskrivits att tillhandahållandet av tjänsterna var undantaget från mervärdesskatteplikt, och vidare hade Royal Mail faktiskt inte mottagit den mervärdesskatt som skulle betalas för tjänsterna från klaganden. Vidare ansåg skattemyndigheten att den hade skapat berättigade förväntningar som kunde göras gällande av Royal Mail på att det inte var skyldigt att uppbära mervärdesskatt för tjänsterna, vilket innebar att Royal Mail förmodligen hade kunnat motsätta sig varje försök att utfärda beskattningsbeslut gentemot Royal Mail.

30. Klaganden överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen, (skatteavdelningen), Förenade kungariket). Vid det laget hade preskriptionstiden för att Royal Mail skulle göra gällande en fordran enligt avtal mot klaganden och kräva betalning av återstoden av det totalpris som skulle betalas för tillhandahållandet av tjänsterna löpt ut vad gäller merparten av de tjänster som hade utförts. Skattemyndigheten var också till stor del, om inte helt, för sent ute för att utfärda ett beskattningsbeslut gentemot Royal Mail.

31. First-tier Tribunal ogillade överklagandet. Den slog fast att skattemyndigheten inte hade någon utkrävbar skattefordran gentemot Royal Mail, eftersom Royal Mail inte hade utfärdat någon faktura som visade att mervärdesskatt skulle betalas. Dessutom hade skattemyndigheten inte gjort bedömningen att Royal Mail var skyldigt att betala någon mervärdesskatt. Under dessa omständigheter fanns det inte någon mervärdesskatt som "ska betalas eller har betalats" av Royal Mail för tillhandahållandet av tjänsterna, i den mening som avses i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

32. Dessutom, eftersom klaganden inte innehade några giltiga fakturor med mervärdesskatt angiven för tillhandahållandet av tjänsterna, som visade att mervärdesskatt påförts, hade bolaget inte rätt att begära avdrag för denna mervärdesskatt såsom ingående skatt. En återbetalning av nominell ingående mervärdesskatt till klaganden avseende tjänsterna skulle utgöra en obehörig vinst för klaganden. Detta skulle i ekonomiskt hänseende innebära att klaganden hade fått tjänsterna till ett betydligt lägre pris än deras verkliga kommersiella värde. Klaganden överklagade domen. Uppre Tribunal (Tax Chamber) (domstol i andra instans) (skatteavdelningen) ogillade överklagandet.

33. Klaganden överklagade domen till Court of Appeal (Appellationsdomstolen, Förenade kungariket), som ogillade överklagandet. Efter att ha gått igenom EU-domstolens praxis slog Court of Appeal fast att det utgjorde en nödvändig förutsättning för att klaganden skulle kunna utöva någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänsterna att bolaget kunde lägga fram fakturor med mervärdesskatt angiven, som visade att mervärdesskatt hade tagits ut på tillhandahållandet av tjänsterna, i enlighet med artikel 226.9 och 226.10 i mervärdesskattedirektivet. Court of Appeal ansåg att situationen vad beträffar frågeställningen rörande fakturan var *acte clair*. Klaganden överklagade den domen till den hänskjutande domstolen.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

34. Supreme Court of the United Kingdom (Högsta domstolen i Förenade kungariket), som har att pröva överklagandet, har genom beslut av den 1 april 2020 ställt följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

1. När i) en skattemyndighet, en tjänsteleverantör och en näringsidkare, som är en beskattningsbar person, feltolkar unionens mervärdesskattelagstiftning och behandlar ett tillhandahållande av tjänster, som ska beskattas enligt normalskattesatsen, som att det är undantaget från mervärdesskatteplikt, ii) det i avtalet mellan tjänsteleverantören och näringsidkaren angavs att priset för tjänsterna var exklusive mervärdesskatt och föreskrevs att om mervärdesskatt skulle betalas, skulle näringsidkaren bära kostnaden för detta, iii) tjänsteleverantören aldrig kräver, och inte längre kan kräva, av näringsidkaren ytterligare mervärdesskatt som ska betalas, och iv) skattemyndigheten inte kan eller inte längre kan (på

grund av preskription) kräva av tjänsteleverantören den mervärdesskatt som borde ha betalats, får direktivet då till följd att det pris som faktiskt har betalats är en kombination av ett utkrävbart nettobelopp plus mervärdesskatt, så att näringsidkaren kan begära avdrag för ingående skatt enligt artikel 168 a i direktivet, såsom mervärdesskatt som faktiskt "har betalats" för detta tillhandahållande?

2. Alternativt, kan näringsidkaren under dessa omständigheter begära avdrag för ingående skatt enligt artikel 168 a i direktivet såsom mervärdesskatt som "skulle betalas" för detta tillhandahållande?
3. När en skattemyndighet, en tjänsteleverantör och en näringsidkare, som är en beskattningsbar person, feltolkar unionens mervärdesskattelagstiftning och behandlar ett tillhandahållande av tjänster, som ska beskattas enligt normalskattesatsen, som att det är undantaget från mervärdesskatteplikt, med följden att näringsidkaren inte kan inge en faktura med mervärdesskatt angiven, som uppfyller kraven i artikel 226.9 och 226.10 i direktivet, till skattemyndigheten för de tjänster som näringsidkaren har tillhandahållits, har då näringsidkaren rätt att begära avdrag för ingående skatt enligt artikel 168 a i direktivet?
4. För att besvara frågorna 1–3:
 - a) Är det relevant att undersöka huruvida tjänsteleverantören, antingen på grundval av berättigade förväntningar eller någon annan grund som följer av nationell rätt eller unionsrätten, skulle kunna invända mot varje försök från skattemyndighetens sida att utfärda ett beskattningsbeslut som kräver att tjänsteleverantören ska redovisa ett belopp som motsvarar mervärdesskatten för tillhandahållandet?
 - b) Är det av betydelse att näringsidkaren, vid samma tidpunkt som skattemyndigheten och tjänsteleverantören, kände till att tillhandahållandet i själva verket inte var undantaget från mervärdesskatteplikt, eller hade samma möjligheter som dem att få kännedom om detta, och kunde ha erbjudit sig att betala den mervärdesskatt som skulle betalas för tillhandahållandet (beräknad med hänvisning till det affärsmässiga priset för tillhandahållandet) så att mervärdesskatten kunde ha betalats in till skattemyndigheten, men näringsidkaren underlät att göra detta?

35. I förfarandet vid EU-domstolen har klaganden, Förenade kungariket, Konungariket Spanien, Republiken Grekland och Europeiska kommissionen ingett skriftliga yttranden.

V. Bedömning

A. Förståelsen av tolkningsfrågorna

36. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser en situation som inte är så sällsynt där det av skattedomstolarnas praxis eller, såsom i förevarande fall, av domstolens praxis framgår att den skattemässiga behandlingen under flera år av vissa transaktioner (i förevarande fall vissa posttjänster) var felaktig. I förevarande fall har räckvidden av en bestämmelse om undantag från skatt i Förenade kungariket getts en vidare tolkning än vad som är tillåtet enligt unionsrätten, såsom den tolkats av domstolen.

37. Om denna (nya) rättspraxis medför en högre skatteskuld gentemot staten, försöker skattemyndigheten vanligtvis, med hänvisning till den objektiva rättsliga situationen, att i efterhand fastställa motsvarande mervärdesskatt för det företag som tillhandahåller tjänster även med avseende på de transaktioner som redan genomförts. Detta väcker frågan huruvida det i samband med en indirekt punktskatt, i fråga om vilken tjänstetillhandahållaren, endast agerar i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar,⁶ verkligen kan krävas att ett företag känner till denna rättspraxis. Det ska särskilt beaktas att en skatteindrivare som agerar på statens vägnar inte måste ha bättre kännedom om skattelagstiftningen än staten och således även kunde förlita sig på motsvarande administrativa bestämmelser. Situationen blir särskilt svår när skattemyndigheten, som i förevarande fall, själv har begått samma fel som den skattskyldige (i detta fall Royal Mail) och även den nationella lagstiftaren förefaller ha behandlat tillhandahållandet av tjänsten som undantaget från skatteplikt.

38. De frågor som ställts avser emellertid den andra aspekten av problemet, nämligen tjänstemottagarens avdragsrätt. Om de tjänster som erhållits ska anses undantagna från skatteplikt, har tjänstemottagaren ingen avdragsrätt. Om det emellertid på grundval av rättspraxis visar sig att transaktionen faktiskt var skattepliktig (i objektivet hänseende), skulle ett avdrag för ingående mervärdesskatt i princip kunna komma i fråga.

39. Normalt sett skulle tjänstetillhandahållaren, vid misstag avseende skattesatsen, höja priset – om detta är möjligt i civilrättsligt hänseende – med motsvarande mervärdesskatt och utfärda en motsvarande (högre) faktura till tjänstemottagaren. Denna faktura skulle betalas av tjänstemottagaren och på grundval av denna faktura skulle då den ytterligare mervärdesskattebelastningen kunna neutraliseras i samband med avdraget för ingående mervärdesskatt.

40. I förevarande fall har emellertid en annan väg valts som har föranlett den hänskjutande domstolen att ställa tolkningsfrågorna. Tjänstemottagaren var nämligen inte tvungen att betala ytterligare mervärdesskatt, eftersom tjänstetillhandahållaren inte höjde sitt pris med mervärdesskatt. Tjänstetillhandahållaren kunde avstå från att göra detta, eftersom skattemyndigheten själv hade avstått från att i efterhand fastställa mervärdesskatt av ovannämnda skäl eller på grund av att tjänsten enligt nationell rätt var undantagen från skatteplikt.

41. Eftersom tjänsten objektivt sett var beskattningsbar enligt unionsrätten och klaganden har betalat ett visst pris, anser klaganden att detta pris objektivt inkluderade den mervärdesskatt som skulle betalas enligt unionsrätten. Denna ”mervärdesskatt som ska betalas” skulle även kunna neutraliseras med stöd av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, även om Royal Mail aldrig har betalat denna ”skatt som ska betalas” till staten i dess egenskap av skatteborgenär, eftersom den inte fastställts. Däremot är den faktura som krävs enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet, där den mervärdesskatt som Royal Mail ska betala anges, överflödigt, eftersom domstolen själv har betraktat en faktura som enbart ett formellt kriterium.

42. Om så hade varit fallet skulle samtliga mottagare av Royal Mails tjänster som har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt erhålla en oförutsedd vinst. Fram till domstolens avgörande om räckvidden av bestämmelsen om undantag från skatteplikt utgick tjänstemottagarna nämligen inte från att rätt avdrag för ingående mervärdesskatt hade förvärvats. Detta oväntade avdrag för ingående mervärdesskatt skulle emellertid leda till att de inköpta tjänsterna skulle bli billigare till nackdel för mervärdesskatteintäkterna, och följaktligen öka vinstmarginalen för

⁶ Se i detta avseende enbart dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

tjänstemottagarna (bland annat även för klaganden). Enligt den hänskjutande domstolen rör det sig totalt om en volym på mellan cirka 575 miljoner och cirka 1,15 miljarder euro (i förevarande fall 480 000 euro).

43. Detta är skälet till att den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka kan prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida det i en sådan situation där båda avtalsparter har begått ett misstag och det inte gjorts någon beräkning i efterhand av den mervärdesskatt som faktiskt ska betalas över huvud taget kan vara fråga om en mervärdesskatt som ”ska betalas och har betalats” enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, som tjänstemottagaren kan neutralisera genom avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta gäller grunden för avdragsrätten (avsnitt C).

44. Den tredje frågan avser utövandet av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, och således avdragsrättens storlek, när tjänstemottagaren, på grund av det ovan nämnda misstaget som begåtts av de båda avtalsparterna, inte förfogar över någon faktura där den mervärdesskatt som faktiskt ska betalas anges separat (avsnitt B). Den hänskjutande domstolens fjärde fråga avser vissa detaljer i det misstag som de båda avtalsparterna begått och alternativa regleringar vid vilka det inte hade uppkommit någon oförutsedd vinst. Dessa ska prövas i samband med övriga frågor.

45. Med hänsyn till att ett svar på den första och den andra frågan i själva verket endast är nödvändigt om svaret på den tredje frågan visar att det är möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt även utan en faktura där mervärdesskatten anges separat, kommer jag först att besvara den tredje frågan. Denna fråga avser utövandet av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och frågan huruvida *innehavet av en faktura* som krävs enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet är en förutsättning för avdrag för ingående mervärdesskatt, såsom domstolen slog fast i domarna i målen Volkswagen⁷ och Biosafe⁸ (B.2), eller om detta villkor har blivit obsolet på grund av den lösning som domstolen valde i domen i målet Vädan⁹ (se i detta avseende avsnitt B 3).

B. Betydelsen av en faktura för avdraget för ingående mervärdesskatt (den tredje tolkningsfrågan)

1. Inledande anmärkningar

46. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet utgör utgångspunkten för bedömningen av frågan huruvida en faktura där mervärdesskatten anges separat är nödvändig för att kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt. I denna bestämmelse föreskrivs att avdragsrätten (för tjänstemottagaren) ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten (och därmed tjänstetillhandahållarens skatteskuld – artikel 63 i mervärdesskattedirektivet) uppstår. Detta förutsätter inte någon faktura.

47. 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

⁷ Dom av den 21 mars 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

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

⁹ Dom av den 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

måste enligt denna bestämmelse 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 innehålla vissa uppgifter (se artikel 226 i mervärdesskattedirektivet).

48. Rätten till avdrag kan utövas redan vid tidpunkten för leveransen i överensstämmelse med artikel 167 jämförd med artikel 63 i mervärdesskattedirektivet. I det fallet är det endast relevant huruvida det erlagda priset, trots att båda avtalsparterna begått ett misstag, inkluderade mervärdesskatt (se i detta avseende avsnitt C.3). Alternativt, i enlighet med artikel 178 i mervärdesskattedirektivet, är även innehavet av en motsvarande faktura där det mervärdesskattebelopp som övervältrats anges av betydelse.

49. Jag anser att det andra synsättet är korrekt. Endast denna uppfattning är vid närmare betraktande även förenlig med domstolens tidigare praxis. I detta avseende ska det inledningsvis göras en åtskillnad mellan avdragsrättens inträde vad beträffar *grunden* för avdragsrätten och avdragsrättens inträde vad beträffar avdragsrättens *storlek*.

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.¹⁰ 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.¹¹ 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.¹²

51. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken "[m]ervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten ... för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person", är avgörande för mottagarens avdrag, förtydligar härvid syftet med avdragsrätten. På grund av mervärdesskattens karaktär som en skatt på konsumtion¹³ och den indirekta beskattningstekniken måste mottagaren som är en beskattningsbar person med avdragsrätt befrias från den mervärdesskatt som övervältras på

¹⁰ 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).

¹¹ 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, Uszodaépitő (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).

¹² 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).

¹³ 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 Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69), dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (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).

denne – och som en annan (tjänstetillhandahållaren här Royal Mail) är skyldig att betala – genom att inkluderas i priset, vilket uppnås genom att mottagaren beviljas avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten.

52. Om man tar denna tanke på allvar måste det egentligen vara tidpunkten då klaganden betalade köpeskillingen som är avgörande. Det är nämligen först vid denna tidpunkt som klaganden faktiskt (indirekt) belastas av mervärdesskatten. Det framgår emellertid av artikel 167a i mervärdesskattedirektivet att unionslagstiftaren tillåter avdragsrätt redan innan betalning sker. Enligt denna bestämmelse 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.

53. Det står således klart att unionslagstiftaren utgår från att mottagaren belastas med mervärdesskatt i allmänhet 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

54. Denna slutsats innehåller emellertid inte någon uppgift om avdragsrättens *storlek*. I detta sammanhang har artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet en avgörande betydelse.

55. Leveransen i sig säger nämligen ingenting om hur stor belastningen blir för mottagaren av den mervärdesskatt som inkluderats i priset. Detta är emellertid nödvändigt för att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt. Detta framgår mycket tydligt i ett fall som det förevarande, där de båda avtalsparterna har misstagit sig om huruvida transaktionen är undantagen från skatteplikt. Enligt avtalsvillkoren utgick Royal Mail och klaganden från att det avtalade priset inte inkluderade någon mervärdesskatt. Om mervärdesskatt skulle betalas för transaktionen skulle klaganden därutöver bära kostnaden för denna enligt avtalsvillkoren. Detta skedde emellertid aldrig, trots att tjänsten utan tvekan utfördes. Utförandet av tjänsten i sig säger således ingenting om huruvida klaganden belastas med mervärdesskatt.

56. Därför är det endast följdriktigt att unionslagstiftaren inte kopplat utövandet av rätten till avdrag endast till tillhandahållandet, utan i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet dessutom föreskrivit ett krav på att mottagaren ska ”inneha en faktura”.¹⁴

57. Kravet på innehav av en faktura syftar även till att genomföra neutralitetsprincipen i mervärdesskattelagstiftningen. Principen om skatteneutralitet är en grundläggande princip¹⁵ 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,¹⁶ såvida näringsverksamheten (principiellt) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.¹⁷

¹⁴ 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).

¹⁵ I dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43) talar domstolen om en tolkningsprincip.

¹⁶ 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).

¹⁷ 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).

58. Av avlastningstanken¹⁸ följer att en avdragsrätt endast kan komma i fråga om förvärvaren belastas med mervärdesskatt.¹⁹ Förvärvaren belastas emellertid inte direkt då prestationen sker, utan slutligen först då ersättningen betalas (se om detta ovan punkterna 52 och 55). Bakom bestämmelsen i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet står uppenbart tanken att betalning i regel sker inom rimlig tid om det finns en motsvarande faktura. I det fallet kan det redan vid denna tidpunkt antas att mottagaren kommer att belastas inom en snar framtid.

59. Detta framgår särskilt tydligt av domstolens tidigare praxis, där domstolen uttryckligen konstaterade²⁰ 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 därför inte kan anses belasta en viss transaktion innan den har erlagts.

60. I vilken mån som mottagaren belastas (eller kommer att belastas) med mervärdesskatt framgår, såsom även Spanien, Republiken Tjeckien och Förenade kungariket har hävdad, nämligen först av det förhållandet att motsvarande mervärdesskatt har inkluderats i den ersättning som mottagaren måste betala. I vilken omfattning 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, i vilken leverantören redovisar sin beräkning.

61. I ett massförfarande, såsom mervärdesbeskattning, är det först genom redovisningen av övervältringen av den mervärdesskatt som ska betalas genom priset till mottagaren som det säkerställs att denne vet – och skattemyndigheten kan kontrollera – det mervärdesskattebelopp med vilket mottagaren enligt leverantören belastas. Därmed vet mottagaren även från och med vilken tidpunkt och till vilket belopp han åter kan neutralisera denna mervärdesskatt genom avdragsrätten.

62. Om båda parter och skattemyndigheten, såsom i förevarande fall, felaktigt utgick från att det rörde sig om en transaktion som är undantagen från skatteplikt, *övervältras* genom den avtalade ersättningen ingen mervärdesskatt från leverantören till mottagaren tjänsten, såsom samtliga parter, med undantag av klaganden, har påpekat. Av den anledningen har leverantören inte heller angett den på fakturan. Om de båda parterna, efter att felet upptäckts, skulle besluta att ändra avtalet och inkludera den saknade mervärdesskatten i priset, skulle detta även framgå av en motsvarande faktura med hjälp av vilken mottagaren även skulle kunna göra gällande avdrag för ingående mervärdesskatt. I överensstämmelse med detta skulle Royal Mail även vara skyldig att betala den i efterhand angivna mervärdesskatten senast vid utfärdandet av fakturan enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.²¹ Därmed skulle den överensstämmelse mellan ingående skatt och skatteskuld som artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet återställas.

63. I slutändan utgör kravet enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet på innehav av en faktura just den metod som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet för att på ett för samtliga parter (inbegripet skattemyndigheten) kontrollerbart sätt övervältra mervärdesskattebördan från

¹⁸ Se redan mitt förslag till avgörande i målet Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 59 och följande punkter), och i målet Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 och följande punkter).

¹⁹ 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).

²⁰ Dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

²¹ I motsats till vad klaganden har gjort gällande är artikel 203 i mervärdesskattedirektivet inte bara ”en bestämmelse som syftar till att bekämpa skattebedrägeri”, utan den säkerställer även en överensstämmelse mellan avdraget för ingående mervärdesskatt *med hjälp av* en faktura och den skatteskuld som *är hänförlig till* en faktura.

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. Mottagaren kan därefter med hjälp av denna faktura av vilken det är möjligt att utläsa mervärdesskattebelastningen göra gällande avdrag till samma belopp.

64. I domarna i målen Volkswagen²² och Biosafe²³ har domstolen redan tillräckligt klargjort betydelsen av innehavet av en faktura som ett tillvägagångssätt som är nödvändigt för mervärdesskattebördan och som villkor för en avlastning med hjälp av avdrag för mervärdesskatt. Detta har även framhållits av Förenade kungariket och Republiken Tjeckien.

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 konstaterade²⁴ 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 ett liknande fall som det i förevarande mål med den enda skillnaden att avdrag för ingående mervärdesskatt i en situation där båda avtalsparterna missuppfattat den korrekta skattesatsen hade begärts. Skattesatsen 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 domstolen²⁵ att det under sådana omständigheter förefaller ha varit objektivt omöjligt för förvärvaren att utöva sin avdragsrätt innan en korrigerigering 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 korrigerigering som de materiella och formella villkor som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda”.

67. I båda fallen har domstolen haft fog för att anse att mottagaren först belastas med mervärdesskatt när denne förfogade över en motsvarande faktura av vilken den mervärdesskatt som mottagaren belastas med framgår. I förevarande fall förfogar klaganden emellertid inte över någon sådan korrigerad faktura.

68. Dessutom möjliggör innehavet av en faktura – såsom domstolen redan har fastslagit²⁶ – för skattemyndigheterna att kontrollera den skatt som ska erläggas och den avdragsrätt som gjorts gällande. Denna kontroll 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. Även detta talar för att innehavet av en faktura där mervärdesskatten

²² Dom av den 21 mars 2018 (C-533/16, EU:C:2018:204).

²³ Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

²⁴ Dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 49 och 50).

²⁵ Dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkterna 42 och 43).

²⁶ 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).

anges är avgörande och således utgör ett materiellt villkor för avdrag för ingående mervärdesskatt. Klaganden kan således inte göra avdrag för ingående mervärdesskatt utan en sådan faktura.

3. Huruvida avdrag för mervärdesskatt utan faktura ändå är möjligt?

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

69. Något annat följer inte av domstolens dom i målet Vădan²⁷ som jag redan framhållit i ett annat förslag till avgörande.²⁸ 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.

70. 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. En sådan tolkning av den ovannämnda domen är emellertid felaktig.

71. 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.

72. 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. Det senare är emellertid 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 vid 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.

73. Därför är domstolens konstateranden i domen Vădan endast relevanta för att *visa* avdragsrätten.²⁹ 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.³⁰ Jag tycker även att denna slutsats framgår tydligt av domslutet i den ovannämnda domen, förutsatt att man läser detta mot bakgrund av frågorna och de faktiska omständigheter som redovisats.

²⁷ Dom av den 21 november 2018 (C-664/16, EU:C:2018:933).

²⁸ Se mitt förslag till avgörande i målet Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 70 och följande punkter).

²⁹ Dom av den 21 november 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 44 ”lägga fram objektiv bevisning”, punkt 45 ”bevisningen”, punkt 47 ”bevisning” och punkt 48 ”visa”).

³⁰ Domstolen drog i detta avseende en helt riktig slutsats i dom av den 21 november 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 45 – en bedömning kan inte ersätta sådan bevisning).

b) Domstolens praxis avseende beskattningsperioden då avdragsrätten ska göras gällande

74. Vid denna tolkning av domen i målet Vădan³¹ finns det inte heller någon motsättning till domstolens praxis i vilken den behandlar frågan om under vilken konkret beskattningsperiod³² avdragsrätten ska göras gällande. I alla dessa avgöranden har domstolen nämligen slagit fast att den beskattningsbara person som är mottagare måste inneha en faktura.³³

75. 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.”³⁴ I domen Senatex³⁵ 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”.

76. 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

77. Detta följer i slutändan även av senare praxis från domstolen om rättelse av fakturor med retroaktiv verkan.³⁶ 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.³⁷ 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

³¹ Dom av den 21 november 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933).

³² 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).

³³ 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).

³⁴ Dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 37).

³⁵ Dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 35).

³⁶ 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).

³⁷ 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).

underlåtit att uppfylla vissa formella krav.³⁸ 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.³⁹

78. Domstolens praxis 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.⁴⁰

79. 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.”⁴¹ 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 – även kompletteras eller ändras i efterhand (till exempel enligt artikel 219 i mervärdesskattedirektivet). *Innehavet* av en faktura enligt artikel 178 i mervärdesskattedirektivet som sådant är emellertid i egenskap av en faktisk omständighet inte ett sådant formellt krav.⁴²

80. 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.⁴³ Detsamma gäller för de uppgifter som avses i artikel 226 led 3 (angivelse av

³⁸ 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, Uszodaépítő (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).

³⁹ 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. Wąsiewicz (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.

⁴⁰ 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).

⁴¹ 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).

⁴² Även domstolen tycks anse detta (dom av den 30 september 2010, Uszodaépítő (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.

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

registreringsnumret för mervärdesskatt för tillhandahållaren)⁴⁴ eller i artikel 226 led 2 (angivelse av fakturans löpnummer).⁴⁵ Till följd av detta har domstolen ansett att en rättelse av en (formellt felaktig) faktura som redan innehas av förvärvaren har retroaktiv verkan.⁴⁶

81. Detta är övertygande. En handling som utgör en avräkning för leveransen eller tjänsten ska anses vara en faktura i den mening som avses i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet så länge det av handlingen är möjligt för både mottagaren och skattemyndigheten att utläsa vilken transaktion som avses och vem som är tillhandahållaren som har övervärlat 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.⁴⁷ Om dessa fem väsentliga uppgifter har angetts räcker det, såsom jag redan anfört i ett annat förslag till avgörande,⁴⁸ för att säkerställa syftet med fakturan och innebär att avdragsrätten slutgiltigt har inträtt.⁴⁹

82. Åsidosättande av vissa av de andra uppgifter 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 praxis rörande rättelse av fakturor med retroaktiv verkan.⁵⁰

83. Om de fel som fakturorna var behäftade med emellertid, såsom i förevarande fall, endast avsåg den separata angivelsen av mervärdesskatten, vilket är ett av de väsentliga kännetecknen för en faktura som ger upphov till avdragsrätt, kan avdragsrätt redan av det skälet uteslutas. Mottagaren kan inte med stöd av en faktura där en tjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt anges göra gällande att han ska avlastas från mervärdesskattebelastningen. Förenade kungariket har i detta avseende med rätta talat om ett villkor som måste vara uppfyllt för att avdrag för mervärdesskatt ska kunna göras. Någon mervärdesskattebelastning följer nämligen inte av en sådan faktura. Utan en sådan faktura varigenom belastningen överförs är villkoren i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet inte uppfyllda.

84. Även en jämförelse av artikel 178 a och f visar tydligt att unionslagstiftaren i normalfallet där skatten tas ut indirekt (punkt a) har infört ett ytterligare villkor, nämligen innehav av en faktura. Detta villkor är däremot inte nödvändigt⁵¹ i det specialfall där skatten tas ut direkt (punkt f) – det

⁴⁴ Dom av den 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 40 och följande punkter).

⁴⁵ 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).

⁴⁶ Se dom av den 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43), dom av den 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44), och dom av den 8 maj 2013, *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Se mitt förslag till avgörande i målet *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, punkterna 93 och 94).

⁴⁹ 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).

⁵⁰ Se exempelvis dom av den 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43), dom av den 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44), och dom av den 8 maj 2013, *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

⁵¹ 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 60 och följande punkter), eftersom tillhandahållaren inte är skyldig att betala skatten och således inte heller behöver övervärtra den.

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) Slutsats i denna del

85. Det framgår således såväl av ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet som av domstolens praxis att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt med ett visst belopp även förutsätter att mottagaren tidigare innehade en faktura, där den mervärdesskatt som har övervältrats anges separat. Eftersom detta aldrig har varit fallet i förevarande fall, kan avdragsrätt redan av detta skäl inte komma i fråga för klaganden.

4. Slutsats

86. Svaret på den tredje frågan är att avdragsrätten förutsätter att prestationen har utförts och mottagaren innehar en faktura (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) som dokumenterar övervältringen av mervärdesskatt genom separata uppgifter om mervärdesskatten, Följaktligen har klaganden, utan en sådan faktura, inte rätt att göra gällande ett avdrag för ingående mervärdesskatt.

C. I andra hand: Mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i den mening som avses i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet (första och andra tolkningsfrågan)

87. Det är endast om domstolen lämnar frågan öppen om det är nödvändigt att inneha en faktura där mervärdesskatten anges eller gör en annan bedömning som det finns ett praktiskt behov av att besvara den hänskjutande domstolens första och andra fråga.

88. Den hänskjutande domstolen har ställt dessa två frågor för att få klarhet i huruvida det pris som faktiskt betalats alltid består av ett skattepliktigt nettobelopp och därtill hänförlig mervärdesskatt. Detta hänför sig till tolkningen av artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet, vilka avser beskattningsunderlaget (se i detta avseende punkt 2). Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida mottagaren, när priset även innehåller en del av mervärdesskatten, med stöd av artikel 168 a i direktivet kan begära avdrag för mervärdesskatt på grund av den mervärdesskatt som faktiskt ”ska betalas eller har betalats” för tjänsten, även om det på grund av de båda avtalsparterna misstag har utgått från att det föreligger en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Sistnämnda hänför sig till tolkningen av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Det ska härvid fastställas vems mervärdesskatt som ”ska betalas eller har betalats” (se i detta avseende punkt 1) och huruvida den mervärdesskatt som konkret ska betalas eller den mervärdesskatt som faktiskt(abstrakt) ska betalas vid en korrekt tillämpning av lagen som avses (se, i detta avseende, punkt 3).

1. Begreppet ”[m]ervärdesskatt som ska betalas eller har betalats” i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet

89. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet är avgörande för klagandens (i egenskap av mottagare) relation till skattemyndigheten. I denna bestämmelse talas om avdrag för ”[m]ervärdesskatt som ska betalas eller har betalats”. Det ska fastställas vilken mervärdesskatt

som avses därmed. I fråga kommer den mervärdesskatt som Royal Mail (det vill säga tillhandahållaren) ”ska betala eller har betalat” eller den mervärdesskatt som klaganden (det vill säga mottagaren). ”ska betala eller har betalat”

90. Eftersom artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet emellertid avser avdrag för ingående mervärdesskatt på en ingående tjänst, är svaret givet. I detta skede, det vill säga när mottagaren erhåller en ingående tjänst, är det endast en enda person som är mervärdesskattepliktig eller endast en enda person kan betala mervärdesskatten. Denna person är tillhandahållaren, eller i förevarande fall Royal Mail.

91. Huruvida mottagaren är skyldig att betala mervärdesskatt eller betalar mervärdesskatt beror uteslutande på dennes utgående transaktioner. I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet talas om ”beskattade transaktioner”. Sistnämnda bekräftas *e contrario* av artikel 169 i mervärdesskattedirektivet där det därutöver medges avdrag för ingående mervärdesskatt för vissa utgående transaktioner som är undantagna från skatteplikt. I detta skede är det på intet sätt klart om mottagaren någonsin är skyldig att betala mervärdesskatt till staten. På samma sätt har domstolen vid flera tillfällen slagit fast⁵² att även en näringsidkare som inte har några utgående transaktioner (det vill säga utan att han någonsin har varit skyldig att betala mervärdesskatt och har betalat mervärdesskatt) har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Redan av den anledningen kan formuleringen i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet inte hänvisa till mottagaren.

92. Med avseende på ingående transaktioner är mottagaren, förutom i fall av omvänd skattskyldighet enligt artikel 194 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet, inte skyldig att betala mervärdesskatt och kan inte heller betala mervärdesskatt. Civilrättsligt är mottagaren endast skyldig att betala priset för leveransen eller tjänsten. Det är endast detta pris som han även kan betala. Detta pris kan omfatta en del som siffermässigt motsvarar tillhandahållarens mervärdesskatteskuld. Faktum kvarstår emellertid att när mottagaren betalar priset är det endast priset men inte mervärdesskatt som ska betalas och betalas. Skatteborgenär för mervärdesskatt är nämligen inte tillhandahållaren utan endast staten.

93. Detta bekräftas av den fortsatta lydelsen av texten i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. I denna talas om den ”[m]ervärdesskatt som ska betalas ... i medlemsstaten”. Priset eller den siffermässiga andel av mervärdesskatten som det inkluderar ska emellertid inte betalas i en medlemsstat utan till avtalsparten. I detta avseende fastställs tillämplig lag eller jurisdiktion enligt avtalsvillkoren och inte enligt mervärdesskatterättsliga bestämmelser som fastställer platsen för tillhandahållande.

94. I motsats till vad kommissionen har hävdats avses följaktligen med den ”mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats” i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats av det företag som tillhandahåller tjänsten i den berörda medlemsstaten.

⁵² Dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 18), dom av den 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17), och dom av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkterna 23 och 24), samt mitt förslag till avgörande i målet Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punkterna 16 och 26).

2. Andelen mervärdesskatt av priset för en tjänst som påstås vara undantagen från skatteplikt

95. En annan fråga som ska prövas separat är huruvida det pris som tillhandahållaren ska betala (eller har betalat), inkluderar en mervärdesskattedel, trots att tillhandahållaren ensam eller tillsammans med sin avtalspart (och eventuellt även skattemyndigheten), utgick från att det rörde sig om en tjänst som är undantagen från skatteplikt. Denna fråga besvaras emellertid inte av artikel 168 a utan av artiklarna 73 och 78, med beaktande av artikel 90 i mervärdesskattedirektivet.

96. Av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet framgår att beskattningsunderlaget ska omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsten har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner. I artikel 78 i direktivet anges ett antal poster som ska ingå i beskattningsunderlaget. Enligt artikel 78 a i detta direktiv ska mervärdesskatt inte ingå i beskattningsunderlaget.

97. Om en person följaktligen betalar 100 för en skattepliktig tjänst, inbegriper detta belopp mervärdesskatt. Klagandens resonemang är i detta avseende korrekt. Detta framgår av artikel 78 a i mervärdesskattedirektivet. Eftersom skattesatsen i enlighet med artiklarna 93 och 96 i direktivet emellertid tillämpas på beskattningsunderlaget och detta inte inkluderar mervärdesskatt, ska det pris som erhållits delas upp. Därför ska vid en skattesats på 20 procent de 100 som erhållits delas upp på beskattningsunderlaget ($100/120$ av $100 = 83,33$) och på den mervärdesskatt som tillhandahållaren följaktligen ska betala ($20/120$ av $100 = 16,66$). Den skattesats på 20 procent som tillämpas på beskattningsunderlaget på 83,33 enligt artiklarna 93 och 96 i mervärdesskattedirektivet ger upphov till en mervärdesskatt som uppgår till exakt 16,66. Denna beräkningsmetod är alltid densamma och oberoende av avtalsöverenskommelser eller ett misstag avseende den korrekta skattesatsen.

98. Enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet utgörs beskattningsunderlaget, vid tillhandahållande av vara eller tjänst mot vederlag, av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller. Denna ersättning är således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats enligt objektiva kriterier.⁵³ Denna bestämmelse ska tillämpas i överensstämmelse med den grundläggande principen i direktivet, som består i att mervärdesskattesystemet avser att enbart belasta slutkonsumenten.⁵⁴

99. Det är således med rätta som domstolen i sin praxis har understrukit att när ett köpeavtal har ingåtts utan att något har angetts om mervärdesskatten – i en situation där leverantören enligt nationell rätt inte av förvärvaren kan återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver i efterhand – skulle det förhållandet att det fullständiga priset utan avdrag för mervärdesskatt utgör det underlag på vilket mervärdesskatten ska tillämpas leda till att mervärdesskatten kommer att belasta leverantören. Detta strider i sin tur mot principen att mervärdesskatt är en konsumtionskatt som ska bäras av slutkonsumenten.⁵⁵ Ett sådant beaktande skulle för övrigt

⁵³ Dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33), dom av den 26 april 2012, Balkan och Sea Properties (C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 43), och dom av den 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 13).

⁵⁴ Dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

⁵⁵ Dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 35).

strida mot principen att skattemyndigheten inte kan erhålla ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har uppburit.⁵⁶ Detta innebär att den mervärdesskatt som föreskrivs i unionsrätten redan ingår i (varje) ersättning som faktiskt erhålls.

100. Huruvida det, såsom domstolen anført i vissa fall,⁵⁷ förhåller sig annorlunda enbart av det skälet att en leverantör enligt nationell rätt enbart har möjlighet att göra tillägg till det avtalade priset för den mervärdesskatt som är tillämplig på transaktionen och återfå denna av den som förvärvat varan är enligt min mening däremot tveksamt. Det framgår av såväl artikel 90 i mervärdesskattedirektivet som av domstolens praxis att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av vara eller tjänst mot vederlag, slutligen utgörs av det *faktiska* vederlag som den skattskyldige erhåller.⁵⁸

101. Om storleken på ersättningen (det vill säga priset) ändras i efterhand på grund av en avtalsändring, möjliggör artikel 90 i mervärdesskattedirektivet en ändring som, såsom domstolen för övrigt redan har påpekat, såväl kan leda till en lägre skatteskuld, som till en högre skatteskuld (vilket redan framgår av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet).⁵⁹ Möjligheten att framställa en begäran i efterhand medför emellertid inte i sig att mottagaren faktiskt även förfogar över det belopp som begäran avser. Denna fråga kan emellertid slutgiltigt lämnas öppen i förevarande mål, eftersom det inte längre är möjligt att framställa en sådan begäran i efterhand, eftersom den civilrättsliga preskriptionstiden har löpt ut.

102. Det står därmed klart att artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet avser den mervärdesskatt som tillhandahållaren ska betala och att det av artiklarna 73, 78 och 90 i mervärdesskattedirektivet följer att varje belopp som faktiskt uppburits inbegriper den mervärdesskatt som föreskrivs i lag. Denna fråga ska skiljas från den som besvarats ovan (under punkt B) huruvida denna mervärdesskatt även har övervältrats på avtalsparten, så att den sistnämnda har rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

3. Huruvida det rör sig om mervärdesskatt som ska betalas av tillhandahållaren abstrakt eller konkret

103. Det återstår i detta avseende ”enbart” att fastställa huruvida begreppet mervärdesskatt som tillhandahållare ska betala, utöver kravet på innehav av en faktura, avser den mervärdesskatt som konkret ska betalas. Detta krav är inte uppfyllt i förevarande mål, eftersom det, på grund av den skattemässiga preskription som har inträtt under tiden, är fastställt att den mervärdesskatt som faktiskt ska betalas (åtminstone enligt unionsrätten) inte längre kan tas ut.

104. I motsatt fall skulle begreppet mervärdesskatt som ska betalas även abstrakt innebära den mervärdesskatt som ska betalas enligt unionsrätten. Denna skulle då i Förenade kungariket vid en skattesats på 20 procent beräknas till 20/120 av det pris som erhållits.

⁵⁶ Dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 36), och dom av den 26 april 2012, Balkan och Sea Properties (C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 44), dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15), och dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 24).

⁵⁷ Dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 37).

⁵⁸ Se uttryckligen dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33), dom av den 26 april 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 och C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 43), och dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15).

⁵⁹ Se i detta avseende dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27) och mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 63 och följande punkter).

105. Det framgår i detta hänseende klart och tydligt av domstolens praxis att mottagarens rätt till avdrag är oberoende av hur skattekravet behandlas konkret och genomdrivs hos tillhandahållaren. Domstolen har i detta avseende vid upprepade tillfällen slagit fast att frågan huruvida mervärdesskatten i samband med en tidigare eller senare försäljning av de berörda varorna har betalats in till statskassan saknar betydelse för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska tas ut i varje tillverknings- och distributionsled, med avdrag för den skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.⁶⁰

106. Denna rättspraxis visar att mottagarens konkreta avdrag för ingående mervärdesskatt är oberoende av tillhandahållarens konkreta skatteskuld. Frågan huruvida tillhandahållaren i förevarande fall hade kunnat motsätta sig en beskattning i efterhand saknar således relevans (fråga 4 a).

107. Om så är fallet ska begreppet mervärdesskatt som tillhandahållaren ska betala, som genom priset har övervältrats på mottagaren och som denna kan neutralisera genom avdrag för ingående mervärdesskatt, i princip även betraktas abstrakt. Begreppet avser således den mervärdesskatt som (abstrakt) ska betalas. Denna slutsats påverkas varken av att båda avtalsparterna begått ett misstag (inklusive skattemyndighetens misstag) eller av den omständigheten att skattemyndigheten har avstått från eller borde ha avstått från att göra en fastställelse i efterhand av skatt av rättssäkerhetsskäl och praktiska skäl och att tillhandahållarens skatteskuld under tiden har preskriberats.

4. Slutsats i denna del

108. Av detta följer att begreppet "[m]ervärdesskatt som ska betalas eller har betalats" i den mening som avses i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, ur ett rättsdogmatiskt perspektiv avser den mervärdesskatt som tillhandahållaren abstrakt ska betala till ett unionsrättsligt korrekt belopp, som redan ingår i det pris som faktiskt har erhållits.

109. Detta är i praktiken inte relevant för mottagaren förrän han erhåller en motsvarande faktura där mervärdesskatten anges som visar att skatten har övervältrats på mottagaren. Tillhandahållaren kommer att utfärda en sådan faktura till mottagaren endast om båda avtalsparter begått ett misstag, antingen när han själv måste stå risken för en korrekt mervärdesskatterättslig bedömning, eller när mottagaren i efterhand betalar in den mervärdesskatt som ännu inte har övervältrats på grund av avtalsparternas misstag, det vill säga om priset följaktligen ändras.

⁶⁰ Dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 28), dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 40), och dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54), samt beslut av den 3 mars 2004, Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, punkt 26).

VI. Förslag till avgörande

110. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Supreme Court of the United Kingdom (Högsta domstolen, Förenade kungariket) på följande sätt:

1. ”[M]ervärdesskatt som ska betalas eller har betalats”, som avses i artikel 168 a i direktiv 2006/112, omfattar mervärdesskatt som det företag som tillhandahåller tjänsten ska betala eller har betalat till medlemsstaten.
2. Det följer av artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, att beskattningsunderlaget, vid tillhandahållande av vara eller tjänst mot vederlag, utgörs av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller som inbegriper mervärdesskatt.
3. Avdragsrätten enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet förutsätter emellertid att prestationen har utförts och mottagaren innehar en faktura (artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet) som dokumenterar övervältringen av mervärdesskatt genom separata uppgifter om mervärdesskatten. Däremot är det inte möjligt att dra av ingående mervärdesskatt utan innehav av en faktura där mervärdesskatten anges separat.
4. Mottagaren, som inte har försökt erhålla motsvarande faktura där mervärdesskatten anges separat inom den civilrättsliga preskriptionsfristen, kan i avsaknad av en sådan faktura, inte heller göra gällande någon avdragsrätt gentemot skattemyndigheten.
5. Eftersom mottagarens avdrag för ingående mervärdesskatt är oberoende av den konkreta beskattningen av tillhandahållaren, saknar det betydelse om tillhandahållaren med framgång kunde motsätta sig en egen beskattning.