



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
JULIANE KOKOTT  
föredraget den 14 juli 2022<sup>1</sup>

**Mål C-247/21**

**Luxury Trust Automobil GmbH**  
**ytterligare deltagare i rättegången:**  
**Finanzamt Österreich**

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Gemenskapsintern trepartstransaktion – Särskilda ordningar – Syftet med och de rättsliga konsekvenserna av den särskilda ordningen – En uppgift om omvänd betalningsskyldighet på fakturan som villkor – Justering av en felaktig faktura – Retroaktiv verkan av justeringen – Justering utan att fakturan tas emot”

## I. Inledning

1. Detta mål ger domstolen tillfälle att precisera och nyansera sin praxis avseende innebördens företräde framför formen (*substance over form*). Möjligtvis ska härvid syftet med bestämmelserna beaktas i högre grad än tidigare. Förevarande mål avser en särskild situation med en gemenskapsintern kedjetransaktion, nämligen en så kallad gemenskapsintern trepartstransaktion. Detta har hittills knappast varit föremål för domstolens avgöranden.<sup>2</sup>

2. Om en vara säljs från A (NL) till B (AUT) och från B till C (CZ), därefter levereras från A direkt till C och leveransen från A till B är den gemenskapsinterna leverans som är undantagen från skatteplikt (i Nederländerna) gäller följande enligt de gängse reglerna: B ska registrera sig i Republiken Tjeckien (det vill säga destinationsstaten) för att där betala mervärdesskatt på det gemenskapsinterna förvärvet av varan, och mervärdesskatten på försäljningen av varan till C ska B betala in där. Innan beskattningen av förvärvet i destinationsstaten bevisas måste B dessutom betala skatt i Österrike på det gemenskapsinterna förvärvet. Det senare är föremålet för tvisten.

3. För att göra det mindre komplicerat har lagstiftaren med artikel 141 jämförd med artiklarna 42 och 197 i mervärdesskattedirektivet<sup>3</sup> skapat en särskild ordning för denna situation (tre företag i tre medlemsländer med tre identifikationsnummer som härrör därifrån handlar med en vara som transporteras från det första medlemslandet direkt till det sista) (en så kallad gemenskapsintern trepartstransaktion).

<sup>1</sup> Originalspråk: tyska.

<sup>2</sup> Såvitt jag vet bara en gång, nämligen i dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

<sup>3</sup> Rådets direktiv av den 28 november 2006, EUT L 347, 2006, s. 1, i dess lydelse under det år som tvisten avser (2014).

4. Detta gör det möjligt för det förmedlande företaget (B) att undvika registrering i destinationsstaten (CZ) och det med villkor förenade gemenskapsinterna förvärvet i den stat som tilldelade registreringsnumret för mervärdesskatt (AUT), om och eftersom skyldigheten att betala mervärdesskatt för dess leverans övergår på det sista företaget i kedjan (och därmed också till destinationsstaten). För att detta företag (C) emellertid också ska känna till detta och betala motsvarande mervärdesskatt på förvärvet av varan är bestämmelsen bland annat knuten till utfärdandet av en faktura på vilken anges en uppgift om denna övergång av skyldigheten att betala mervärdesskatt.

5. Hur ska man emellertid gå tillväga om denna uppgift saknas på fakturan? I några avgöranden har EU-domstolen slagit fast att avdrag för ingående mervärdesskatt inte kan ifrågasättas på grund av rena formfel.<sup>4</sup> Gäller detta även för att denna särskilda ordning ska kunna utnyttjas? Eller är uppgiften om omvänd betalningsskyldighet på fakturan ett materiellt villkor i det aktuella fallet?

6. Den särskilda, och även praktiska, betydelsen av denna rättsfråga som domstolen hittills inte har klargjort visar sig bland annat i att det enbart i Tyskland numera finns tre avgöranden med olika resultat från skattedomstolar<sup>5</sup> beträffande exakt samma fråga. Alla tre har intressant nog i samma utsträckning hänvisat till EU-domstolens praxis. Detta har lett till två mål om överklagande vid Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), som nu väntar på EU-domstolens avgörande i det aktuella fallet.<sup>6</sup>

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

7. Den unionsrättsliga ramen utgörs av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

8. I artikel 40 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.”

9. I artikel 41 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 40 skall platsen för sådana gemenskapsinterna förvärv av varor som avses i artikel 2.1 b i anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet, om denne inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40.

<sup>4</sup> Se, till exempel, dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43). Se fotnoterna 9 och 10 för ytterligare hänvisningar.

<sup>5</sup> Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln), dom av den 26 maj 2020 – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716, Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster), dom av den 22 april 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Skattedomstolen i Rheinland-Pfalz), dom av den 28 november 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

<sup>6</sup> Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), beslut av den 20 oktober 2021 – XI R 38/19, och beslut av den 19 oktober 2021 – XI R 14/20.

Om förvärvet blir föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas efter att ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet.”

10. Artikel 42 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Artikel 41 första stycket skall inte tillämpas, och det gemenskapsinterna förvärvet skall anses ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40, när följande villkor är uppfyllda:

- a) Förvärvaren styrker att han har gjort det gemenskapsinterna förvärvet för en efterföljande leverans inom den medlemsstats territorium som fastställs i enlighet med artikel 40 och för vilken mottagaren har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197.
- b) Förvärvaren har uppfyllt de skyldigheter när det gäller överlämnande av den sammanställning som fastställs i artikel 265.”

11. Artikel 141 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall vidta särskilda åtgärder för att se till att mervärdesskatt inte tas ut på gemenskapsinterna förvärv av varor inom deras territorium, i enlighet med artikel 40, när följande villkor är uppfyllda:

...

- e) Den mottagare som avses i d har i enlighet med artikel 197 utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatt som skall betalas för den leverans som görs av den beskattningsbara person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten skall betalas.”

12. Artikel 197.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas av mottagaren av en leverans av varor när följande villkor är uppfyllda:

- a) Den beskattningsbara transaktionen utgörs av en leverans av varor som görs på de villkor som anges i artikel 141.

...

- c) Den faktura som har utfärdats av den beskattningsbara person som inte är etablerad i varumottagarens medlemsstat har upprättats i enlighet med kapitel 3 avsnitten 3–5.”

13. I kapitel 3 avsnitten 3–5 ingår artiklarna 219a–237 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 219a i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar artiklarna 244–248 ska följande gälla:

1. Fakturering ska omfattas av de tillämpliga reglerna i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts i enlighet med bestämmelserna i avdelning V.
2. Med avvikelse från punkt 1 ska fakturering omfattas av reglerna i den medlemsstat där leverantören eller tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den medlemsstat där leverantören eller tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas, om
  - a) leverantören eller tillhandahållaren inte är etablerad i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts i enlighet med bestämmelserna i avdelning V, eller vars etableringsställe i denna medlemsstat inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet i den mening som avses i artikel 192a, och den person som ska betala mervärdesskatten är den till vilken varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.

...”

14. Artikel 226.11 och 226.11a i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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:

11. Vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i detta direktiv eller till den motsvarande nationella bestämmelsen eller annan uppgift som anger att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt.
- 11a När förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten, uppgiften 'omvänd betalningsskyldighet'.”

## ***B. Österrikisk rätt***

15. Artikel 25.1–25.5 i Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års mervärdesskattelag) (nedan kallad UStG) i den lydelse som var tillämplig år 2014 (BGBl. nr 112/2012) har följande lydelse:

- ”1) En trepartstransaktion föreligger när tre näringsidkare i tre olika medlemsstater genomför transaktioner där föremålet för transaktionen transporteras direkt från den första leverantören till den sista förvärvaren och de villkor som anges i punkt 3 är uppfyllda. Detta gäller även när den sista förvärvaren är en juridisk person som inte är näringsidkare eller inte förvärvar varan för sin näringsverksamhet.
- 2) Det gemenskapsinterna förvärvet i den mening som avses i artikel 3.8 andra meningen anses vara beskattat när näringsidkaren (förvärvaren) visar att det föreligger en trepartstransaktion och att denne har fullgjort sin deklarationsskyldighet enligt punkt 6. Om näringsidkaren inte fullgör sin deklarationsskyldighet, upphör undantaget från skatteplikt med retroaktiv verkan att gälla.

3) Gemenskapsinterna förvärv är undantagna från mervärdesskatt på följande villkor:

...

e) Skatten ska enligt punkt 5 betalas av mottagaren.

4) Faktureringen ska göras i enlighet med bestämmelserna i den medlemsstat från vilken förvärvaren driver sitt företag. Om leveransen äger rum från förvärvarens fasta driftsställe är lagstiftningen i den medlemsstat tillämplig där det fasta driftsstället är beläget. Om mottagaren, på vilken skyldigheten att betala skatt övergår, avräknar genom kreditering, så ska faktureringen göras utifrån bestämmelserna i den medlemsstat där leveransen genomförs.

Om bestämmelserna i denna federala lag är tillämpliga på faktureringen ska fakturan dessutom innehålla följande uppgifter:

- En uttrycklig hänvisning till att det föreligger en gemenskapsintern trepartstransaktion och att den sista förvärvaren ska betala skatten.
- Det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket näringsidkaren (förvärvaren) har utfört det gemenskapsinterna förvärvet och den efterföljande leveransen av varorna.
- Mottagarens registreringsnummer för mervärdesskatt.

5) Vid en trepartstransaktion ska skatten betalas av mottagaren av den skattepliktiga leveransen om den faktura som förvärvaren har utfärdat överensstämmer med led 4.”

16. I artikel 3.8 UStG anges följande:

”Ett gemenskapsinternt förvärv anses ha utförts i den medlemsstat i vilken varan befinner sig när transporten eller försändelsen avslutas. Om förvärvaren använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt som denne tilldelats av en annan medlemsstat gentemot leverantören, anses förvärvet ha utförts i den medlemsstaten till dess att förvärvaren visar att förvärvet har beskattats i den medlemsstat som anges i första meningen ...”

### III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

17. Klaganden, Luxury Trust Automobil GmbH (nedan kallat Luxury Trust Automobil), är ett bolag med begränsat ansvar med säte i Österrike. Dess affärsverksamhet omfattar gränsöverskridande förmedling och försäljning av lyxbilar.

18. År 2014 köpte Luxury Trust Automobil vid flera tillfällen bilar från en leverantör i Förenade kungariket och sålde dessa vidare till ett företag med säte i Republiken Tjeckien (M s.r.o.). De tre berörda företagen uppgav de registreringsnummer för mervärdesskatt som de hade tilldelats av den stat där de hade sitt säte. Fordonen levererades direkt från leverantören i Förenade kungariket till mottagaren i Tjeckien, men transporten genomfördes på Luxury Trust Automobils initiativ.

19. På de tre fakturorna från Luxury Trust Automobil (samtliga från mars 2014) uppgavs mottagarens tjeckiska registreringsnummer, bolagets österrikiska registreringsnummer och leverantörens brittiska registreringsnummer. Samtliga fakturor innehöll uppgiften ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt”. På fakturorna angavs ingen mervärdesskatt (endast ”fakturabelopp netto”).

20. I sammanställningen för mars månad 2014 angav Luxury Trust Automobil den tjeckiska mottagarens registreringsnummer för mervärdesskatt för dessa varuleveranser och angav dessutom att det var frågan om en trepartstransaktion.

21. Den tjeckiska skattemyndigheten klassificerade det tjeckiska företaget M s.r.o. som ”Missing Trader”. Företaget kunde inte nås av den tjeckiska skattemyndigheten, och det deklarerade inte och betalade inte in någon mervärdesskatt i Tjeckien för trepartstransaktionerna. Under den period då de omtvistade leveranserna genomfördes var M s.r.o. emellertid registrerat för mervärdesskatt i Tjeckien.

22. Genom beslut av den 25 april 2016 fastställde skattemyndigheten en mervärdesskatteskuld för Luxury Trust Automobil för år 2014. I motiveringen uppgav skattemyndigheten att Luxury Trust Automobils tre fakturor till det tjeckiska företaget M s.r.o. inte innehöll några uppgifter om att skyldigheten att betala mervärdesskatt övergick på mottagaren (artikel 25.4 UStG). På grund av att det österrikiska registreringsnumret för mervärdesskatt användes skulle det enligt artikel 3.8 UStG antas vara fråga om ett gemenskapsinternt förvärv i Österrike.

23. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) avslog Luxury Trust Automobils överklagande av detta beslut. I motiveringen uppgav Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) dessutom att Luxury Trust Automobil hade justerat de tre fakturorna genom handlingar av den 23 maj 2016 som innehöll uppgifter om att skyldigheten att betala mervärdesskatt övergick till mottagaren. Luxury Trust Automobil lyckades emellertid inte styrka att de justerade fakturorna faktiskt hade mottagits av det tjeckiska företaget. Eftersom det således inte fanns några justerade fakturor ansåg Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) att frågan huruvida det var möjligt att utnyttja de förenklade bestämmelserna för trepartstransaktionen genom justering i efterhand av fakturorna inte behövde besvaras. I det aktuella fallet hade ingen mervärdesskatt betalats in i destinationsstaten.

24. Bestämmelserna om trepartstransaktioner behöver inte nödvändigtvis tillämpas om det föreligger sådana faktiska omständigheter som avses i artikel 25.1 UStG. Tvärtom har förvärvaren (den förmedlande näringsidkaren i en trepartstransaktion) rätt att välja om denne vill tillämpa reglerna om trepartstransaktioner med avseende på en viss leverans. Om förvärvaren vill uppnå att det gemenskapsinterna förvärvet undantas från skatteplikt i destinationsmedlemsstaten och att skyldigheten att betala mervärdesskatt för leveransen ska övergå på mottagaren, krävs det att förvärvaren anger de uppgifter som avses i artikel 25.4 UStG på fakturan. Det hade inte skett i det aktuella fallet. Artikel 25 UStG var följaktligen inte tillämplig.

25. Luxury Trust Automobil överklagade beslutet till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen (Österrike)). Nämnda domstol har vilandeförklarat målet och i enlighet med artikel 267 FEUF hänskjutit följande fråga till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande:

- 1) Ska artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 197.1 c i detta direktiv tolkas så, att det även är fråga om ett utseende av mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatt när fakturan, på vilken inget mervärdesskattebelopp anges, innehåller följande uppgift: ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt”?
- 2) Om den första frågan besvaras nekande:
  - a) Kan en sådan uppgift i fakturan i efterhand justeras med giltig verkan (genom uppgiften: ”Gemenskapsintern trepartstransaktion enligt artikel 25 UStG. Skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på mottagaren”)?
  - b) Krävs det för att en justering ska ha giltig verkan att mottagaren har tagit emot den justerade fakturan?
  - c) Får justeringen retroaktiv verkan från tidpunkten för utfärdandet av den ursprungliga fakturan?
- 3) Ska artikel 219a i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det är bestämmelserna om fakturering i den medlemsstat vars bestämmelser skulle vara tillämpliga om en ”förvärvare” (ännu) inte i fakturan utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten som ska tillämpas, eller är det bestämmelserna i den medlemsstat vars bestämmelser skulle vara tillämpliga om utseendet av ”förvärvaren” som betalningsskyldig för mervärdesskatten antas vara giltigt som ska tillämpas?

26. I förfarandet vid EU-domstolen har Luxury Trust Automobil, Österrike och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har i enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

## IV. Bedömning

### A. Tolkningsfrågorna

27. Tolkningsfrågorna avser i huvudsak behandlingen av en speciell gränsöverskridande kedjetransaktion mellan tre personer, vilken kan bli mycket dyr för det förmedlande företaget (Luxury Trust Automobil) på grund av ett ”formfel” på fakturan. Om Luxury Trust Automobil till exempel på fakturan hade angett ”Gemenskapsintern trepartstransaktion enligt artikel 42 jämförd med artikel 141 i mervärdesskattedirektivet. Skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på er som mottagare enligt artikel 197.1 i mervärdesskattedirektivet” hade företaget inte varit tvunget att betala mervärdesskatt i Österrike.

28. Olyckligt nog – ur Luxury Trust Automobils synvinkel – angav denna endast ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt”, varför skattemyndigheten i Österrike beskattade ett gemenskapsinternt förvärv. Detta grundar sig på antagandet att leveransen till Luxury Trust Automobil var den gemenskapsinterna leverans som var undantagen från mervärdesskatt.

29. I detta fall ska förvärvet enligt artikel 41 första stycket i mervärdesskattedirektivet dessutom bli föremål för mervärdesskatt i den medlemsstat som tilldelat registreringsnumret för mervärdesskatt. Endast om Luxury Trust Automobil betalat skatt i Tjeckien på det gemenskapsinterna förvärvet skulle detta inte gälla enligt artikel 41 andra stycket. Detta har ännu inte skett. Enligt EU-domstolens praxis kan Luxury Trust Automobil emellertid inte neutralisera mervärdesskatten genom avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 41 första stycket i mervärdesskattedirektivet.<sup>7</sup> Denna mervärdesskatt blir därmed till en kostnadsfaktor för en beskattningsbar person, trots att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv – vilket domstolen ofta har förklarat.<sup>8</sup>

30. Även av denna anledning är domstolen ganska generös när det gäller saknade eller felaktiga uppgifter på fakturor. Denna praxis avseende innebördens företräde framför formen har hittills avsett avdrag för ingående mervärdesskatt<sup>9</sup> och undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser.<sup>10</sup> Medlemsstaternas problem i samband med denna praxis när det gäller övervakning av just gränsöverskridande transaktioner har visserligen lett till en ändring av mervärdesskattedirektivet<sup>11</sup> där den särskilda betydelsen av de registreringsnummer för mervärdesskatt som hittills har behandlats som en ren formalitet i ett massförfarande som mervärdesskattelagstiftningen numera uttryckligen betonas. I det aktuella fallet är denna ändring dock inte relevant i tidsmässigt hänseende, och ett registreringsnummer för mervärdesskatt saknas inte heller.

31. Det enda som är i fråga i förevarande mål är avsaknaden av en uppgift om övergången av betalningsskyldigheten till den sista näringsidkaren i kedjan i samband med en gemenskapsintern trepartstransaktion. Dessutom skulle en näringsidkare, i egenskap av mottagare av en faktura på vilken ingen mervärdesskatt anges separat med uppgift om att det rör sig om en ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt”, eventuellt själv komma fram till att denne är skyldig att betala mervärdesskatten i egenskap av mottagare.

<sup>7</sup> Dom av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 45).

<sup>8</sup> Dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar) (C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 52), dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 31), 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).

<sup>9</sup> 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).

<sup>10</sup> Se, till exempel, dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 36), dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 39 och följande punkter), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 45 och 46), och dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

<sup>11</sup> Uttalandena i skälen 3 och 7 i rådets direktiv av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering, och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna, EUT L 311, 2018, s. 3, kan knappast förstås på något annat sätt.



32. Just av denna anledning har den hänskjutande domstolen ställt frågan huruvida det inte ändå, trots att fakturan inte är korrekt formellt sett, (i sak) är fråga om en gemenskapsintern trepartstransaktion, varför Luxury Trust Automobils gemenskapsinterna förvärv ska anses vara beskattat i Österrike (se avsnitt B). För den händelse frågan besvaras nekande har den hänskjutande domstolen ställt frågan huruvida åtminstone en justering med retroaktiv verkan av den felaktiga fakturan är tillåten och huruvida denna måste tas emot av mottagaren av leveransen (avsnitt C). Därutöver vill den hänskjutande domstolen få klarhet i hur en justerad faktura ska vara utformad, det vill säga enligt vilka faktureringsbestämmelser i vilken medlemsstat detta ska ske (i destinationsstaten eller i det land där det registreringsnummer som tillhandahållaren har använt har tilldelats) (se avsnitt D).

***B. Huruvida en faktura på vilken en uppgift om övergången av betalningsskyldigheten uttryckligen anges är nödvändig***

*1. EU-domstolens praxis avseende innebördens företräde framför formen*

33. Osäkerheten om huruvida en motsvarande faktura är nödvändig för att kunna utnyttja den särskilda ordningen beror på domstolens praxis. För att avdragsrätten ska få utövas krävs det enligt artikel 178 i mervärdesskattedirektivet ”en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6”. Det följer dock av domstolens praxis att enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet måste den ingående mervärdesskatten få dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.<sup>12</sup> En faktura som innehåller de uppgifter som föreskrivs i artikel 226 i direktiv 2006/112 ska endast vara ett formellt krav och inte ett materiellt krav för avdragsrätt för mervärdesskatt.<sup>13</sup>

34. I samband med den gemenskapsinterna trepartstransaktionen krävs det enligt artikel 141 e jämförd med artikel 197.1 c i mervärdesskattedirektivet att den faktura som har utfärdats har upprättats i enlighet med ”kapitel 3 avsnitten 3–5”. Om domstolen konsekvent upprätthöll denna praxis skulle det innebära att även detta krav bara var av formell karaktär. Då skulle man mycket väl – i likhet med Luxury Trust Automobil och två av de nämnda tyska skattedomstolarna<sup>14</sup> – kunna göra gällande att en överträdelse av de formella kraven inte skulle ge ett resultat som skulle kunna strida mot neutralitetsprincipen. Den österrikiska skattemyndighetens krav på en uttrycklig uppgift om omvänd betalningsskyldighet är således opropotionerligt.

<sup>12</sup> 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).

<sup>13</sup> Dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkterna 29 och 38). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 41 och följande punkter).

<sup>14</sup> Finanzgericht Münster, dom av den 22 april 2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, Finanzgericht Rheinland-Pfalz, dom av den 28 november 2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

35. Såsom jag emellertid på senare tid har förklarat i flera förslag till avgöranden<sup>15</sup> är formkrav förvisso motiverade i sådana massförfaranden som förfarandet enligt mervärdesskattelagstiftningen. Kravet att vissa på förhand kända formkrav ska iakttas är i synnerhet inte oproportionerligt i sig.<sup>16</sup>

36. Den avgörande frågan är, så som jag ser det, inte så mycket huruvida det rör sig om formella eller materiella krav, utan snarare vilket syfte lagstiftaren – unionslagstiftaren i det aktuella fallet – har med att föreskriva dessa formkrav. Bara om detta syfte har fastställts är det möjligt att avgöra huruvida en överträdelse av formkravet hindrar att vissa rättigheter tas i anspråk. Att en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet klassificeras som ett ”enbart” formellt krav eller som ett materiellt krav har underordnad betydelse.

37. Att ett sifferfel i samband med uppgiften om fakturanummer på fakturan (ändå en nödvändig uppgift enligt artikel 226.2 i mervärdesskattedirektivet) inte leder till att avdrag för ingående mervärdesskatt kan nekans beror inte på uppgiftens formella karaktär, utan på att en sådan faktura, trots detta fel, i tillräcklig utsträckning kan fylla sitt syfte, vilket är att kontrollera transaktionerna och informera mottagaren och skattemyndigheten om transaktionens natur. Om skattemyndigheten vid skattekontrollen konstaterar att fakturan bara har utfärdats en gång för den konkreta leveransen är det oproportionerligt att neka avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av sifferfelet.<sup>17</sup> Då behöver en sådan faktura inte ens justeras, det vill säga en sådan justering kan utan vidare göras retroaktivt.

38. Huruvida avsaknaden av en uppgift om omvänd betalningsskyldighet i samband med en gemenskapsintern trepartstransaktion också saknar betydelse beror följaktligen på syftet med den i lag föreskrivna uppgiften på fakturan. Till att börja med ska följaktligen syftet med bestämmelsen om gemenskapsintern trepartstransaktioner fastställas (se avsnitt 2). Därefter ska jag belysa betydelsen av den begärda uppgiften om att skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår till mottagaren (se avsnitt 3). Detta avgör om uppgiften är ett absolut villkor för att det ska röra sig om en gemenskapsintern trepartstransaktion (se avsnitt 4).

## 2. Syftet med bestämmelsen om gemenskapsintern trepartstransaktioner

39. Såsom EU-domstolen tidigare förklarat i det första avgörandet beträffande artikel 141 i mervärdesskattedirektivet är syftet med den särskilda ordningen för gemenskapsintern trepartstransaktioner att förenkla för de inblandade parterna.<sup>18</sup> Förenklingen gäller två punkter.

<sup>15</sup> Se mitt förslag till avgörande i målet ”ARVI” ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, punkt 57 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 77 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 79 och följande punkter), och mitt förslag till avgörande i målet Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 60 och följande punkter).

<sup>16</sup> Formen kan i detta avseende också betraktas som ”godtyckets svurna fiende, frihetens tvillingsyster” – se Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, del 2, volym 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. 45 §, s. 497 (32) – första upplagan.

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

<sup>18</sup> Se dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkterna 32 och 40), och förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punkt 33).

40. För det första gör artikel 141 i mervärdesskattedirektivet det möjligt för det förmedlande företaget (Luxury Trust Automobil i det aktuella fallet) att undvika registrering i destinationsstaten (Tjeckien i det aktuella fallet).<sup>19</sup> Detta uppnås genom att företaget inte behöver betala skatt där på vare sig ett gemenskapsinternt förvärv (artikel 141 första meningen) eller på sin leverans, eftersom det i artikel 197 föreskrivs att mottagaren av denna (andra) leverans (M s.r.o. i det aktuella fallet) blir skyldig att betala mervärdesskatt (skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på mottagaren). För detta måste M s.r.o. ”i enlighet med artikel 197 e i detta direktiv ha utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatt”.

41. För det andra ska enligt artikel 42 i mervärdesskattedirektivet det gemenskapsinterna förvärvet anses ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i detta direktiv (det vill säga förvärvet i Tjeckien). Likaså ska den ytterligare (med villkor förenade) beskattningen av det gemenskapsinterna förvärvet enligt artikel 41 i direktivet (förvärvet i Österrike i det aktuella fallet) inte tillämpas. Ett villkor för detta är emellertid enligt artikel 42 i direktivet att förvärvaren (Luxury Trust Automobil i det aktuella fallet) lämnar vissa bevis (led a) och överlämnar en sammanställning (led b). Luxury Trust Automobil måste i synnerhet bevisa att mottagaren av leveransen (M s.r.o. i det aktuella fallet) ”har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197”.

42. De båda förenklingarna grundar sig på att Luxury Trust Automobils mottagare har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 197.1 förutsätts det bland annat att en faktura har upprättats i enlighet med kapitel 3 avsnitten 3–5 (led c), det vill säga att fakturan för Luxury Trust Automobils leverans till M s.r.o. i enlighet med artikel 226.11a i direktivet – denna artikel återfinns i kapitel 3 avsnitt 4 – innehåller en upplysning om att skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på M s.r.o.

43. Detta visar tydligt att denna förenkling står till det förmedlande företags förfogande (Luxury Trust Automobil i det aktuella fallet). Detta företag kan utnyttja förenklingarna, men är inte tvunget att göra detta. Det kan bestämma hur det vill utforma fakturan till sin egen köpare genom att utnyttja förenklingsåtgärden. Det förmedlande företaget får följaktligen möjlighet att välja.

### *3. Betydelsen av uppgiften om övergången av betalningsskyldigheten i samband med den gemenskapsinterna trepartstransaktionen*

44. Denna valmöjlighet för det förmedlande företaget påverkar emellertid även mottagaren. Detta företag blir nu skyldigt att betala mervärdesskatt på leveransen till detta företag, och det behöver inte betala mervärdesskatten till sin avtalspart, utan det ska betala in den till skattemyndigheten i destinationsstaten.

45. Det är såtillvida logiskt, och kanske till och med nödvändigt, att det enligt artikel 226.11a krävs att uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” anges på en sådan faktura. Denna uppgift ska säkerställa att mottagaren får kännedom om sin betalningsskyldighet och betalar mervärdesskatt på leveransen i vederbörlig ordning i destinationsstaten. En faktura på vilken ingen mervärdesskatt anges separat visar däremot bara att tillhandahållaren utgår från att denne inte behöver ta ut mervärdesskatt. Anledningen till att tillhandahållaren utgår från detta framgår inte.

<sup>19</sup> Detta framgår av dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 41), och förslag till avgörande av generaladvokaten Bot i målet Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punkt 57).

Det skulle till exempel kunna bero på undantag från skatteplikt eller på att transaktionen inte kan beskattas. En övergång av betalningsskyldigheten till mottagaren har inte nödvändigtvis samband med att mervärdesskatt inte har redovisats.

46. Såsom jag tidigare har förklarat i ett annat förslag till avgörande<sup>20</sup> är meningen och syftet med en faktura – och följaktligen med alla de uppgifter som är nödvändiga enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet – också att informera mottagaren av fakturan om tillhandahållarens/fakturautfärdarens rättsliga bedömning av transaktionen (särskilt om det mervärdesskattebelopp som ska betalas och som ska övervältras på mottagaren av fakturan). Detta syfte är än mer relevant när tillhandahållaren anser att i undantagsfall inte denne, utan mottagaren, är skyldig att betala mervärdesskatt och priset därför har angetts exklusive mervärdesskatt. I avsaknad av sådan information är risken större för att ingen betalar in mervärdesskatten.

47. Den uppgift på fakturan som nämns i artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet är följaktligen nödvändig för att det ska kunna vara tal om att mottagaren ”har utsetts till betalningsskyldig i enlighet med artikel 197” (se artiklarna 42 a och, med liknande innehåll, 141 e i detta direktiv). Uppgiften syftar till att informera mottagaren (mottagaren av fakturan) och säkerställa att denne betalar in mervärdesskatten i destinationsstaten.

48. Luxury Trust Automobils formulering ”gemenskapsintern kedjetransaktion som är undantagen från skatteplikt” uppfyller därför visserligen eventuellt<sup>21</sup> kraven i artikel 226.11, men inte kraven i artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet. Om lagstiftaren i artikel 226.11 och 226.11a uttryckligen gör åtskillnad mellan en uppgift om undantag från mervärdesskatt och en uppgift om övergång av betalningsskyldigheten, ska denna avsikt beaktas.

49. Det är således inte möjligt att göra en vid tolkning enligt vilken formuleringen ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt” uppfyller kraven i artikel 197, eftersom ett villkor för en gemenskapsintern trepartstransaktion är att mottagaren i slutet av kedjan blir betalningsskyldig. Enligt ordalydelsen i artikel 197 jämförd med artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet krävs det tvärtom en uttrycklig uppgift om omvänd betalningsskyldighet, men en sådan uppgift saknas i det aktuella fallet. Detta beslut från lagstiftarens sida är bindande både för myndigheten och för domstolarna.

50. Det är inte heller oproportionerligt att kräva att en beskattningsbar person som Luxury Trust Automobil ska utfärda en faktura med denna uppgift, om denna vill utnyttja sin valmöjlighet och den förenklade administration som är förknippad med denna. Det uttryckliga kravet på en faktura i artikel 197 jämförd med artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet har ett legitimt mål (information till mottagaren och skattemyndigheten om att förenklingsregeln utnyttjas genom övergången av betalningsskyldigheten) och är lämpligt för att nå detta mål. Något lika lämpligt medel för att nå detta mål finns inte i det aktuella fallet. Med hänsyn till den minimala insats som krävs av Luxury Trust Automobil är ett sådant formkrav också rimligt.

<sup>20</sup> Se mitt förslag till avgörande i målet Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punkterna 61 och 63), och mitt förslag till avgörande i målet Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 62).

<sup>21</sup> Formuleringen är vag såtillvida som bara den första leveransen i kedjan är undantagen. Den andra leveransen är skattepliktig i destinationsstaten. Det avstås endast från beskattning av det förmedlande företags gemenskapsinterna förvärv när och eftersom mottagaren är skyldig att betala mervärdesskatten där.

*4. En faktura med en uppgift om omvänd betalningsskyldighet som ett villkor för att utnyttja valmöjligheten*

51. Om det inte finns någon sådan faktura kan man utgå från att det förmedlande företaget (Luxury Trust Automobil i det aktuella fallet) inte har utnyttjat sin valmöjlighet och att mottagaren (M s.r.o. i det aktuella fallet) inte har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197 i mervärdesskattedirektivet. Följaktligen ska det gemenskapsinterna förvärvet anses inte ha beskattats, och artikel 41 är fortfarande tillämplig. Luxury Trust Automobil är således skyldig att betala mervärdesskatt i Österrike på ett gemenskapsinternt förvärv så länge som företaget inte bevisar att det har betalat skatt i Tjeckien på förvärvet. Om de villkor som anges i artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet för att den ”normala” beskattningen av ett gemenskapsinternt förvärv inte ska gälla inte är uppfyllda, kan förenklingsregeln inte utnyttjas.

52. Något annat följer inte av EU-domstolens hittillsvarande praxis. I avgörandet beträffande artikel 42 i mervärdesskattedirektivet gjorde domstolen tvärtom uttryckligen åtskillnad mellan villkoren i leden a och b.<sup>22</sup> I led b anges en motsvarande skattedeclaration (sammanställningen). Domstolen betecknade denna som ett tillvägagångssätt som ska ”anses som en formell skyldighet”.<sup>23</sup> Det villkor som är relevant i det aktuella fallet, det vill säga en faktura med en uppgift om omvänd betalningsskyldighet (”för vilken mottagaren har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197”) anges emellertid i led a, vilket domstolen betecknade som ett ”materiellt villkor”.<sup>24</sup>

53. Svaret på fråga 1 är således att mottagaren endast har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med 197 i mervärdesskattedirektivet, om en uppgift om att betalningsskyldigheten övergår på mottagaren anges på motsvarande faktura. Enbart uppgiften ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt” räcker inte.

***C. Utfärdande av fakturor med retroaktiv verkan vid en gemenskapsintern trepartstransaktion (det vill säga utnyttjande av en valmöjlighet)?***

54. Om det inte finns en faktura med en uppgift om att betalningsskyldigheten övergår på mottagaren ska kedjetransaktionen följaktligen behandlas på det normala sättet. Luxury Trust Automobil är således skyldig att betala mervärdesskatt i Tjeckien på ett gemenskapsinternt förvärv (artikel 40 i mervärdesskattedirektivet), och till dess att företaget har bevisat att så har skett ska det dessutom betala mervärdesskatt i Österrike på ett gemenskapsinternt förvärv (artikel 41 i mervärdesskattedirektivet). Likaså ska leveransen till M s.r.o. beskattas i Tjeckien.

55. Luxury Trust Automobil tog emellertid inte ut mervärdesskatten av sin avtalspart (M s.r.o.), eftersom företaget utgick från att det rörde sig om en ”gemenskapsintern trepartstransaktion som var undantagen från skatteplikt”. Ett retroaktivt uttag är knappast möjligt, eftersom det inte går att nå mottagaren, som inte har betalat in någon mervärdesskatt (vare sig på leveranserna till mottagaren eller på leveranserna från mottagaren).

<sup>22</sup> Dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 45 och följande punkter).

<sup>23</sup> Dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 49 i slutet).

<sup>24</sup> Dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 49 i början).

56. Av denna anledning försökte Luxury Trust Automobil tydligen dessutom utfärda en justerad faktura. Den justerade fakturans exakta innehåll framgår visserligen inte av begäran om förhandsavgörande, men med fråga 2 vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida en justering av en faktura i efterhand över huvud taget är möjlig (retroaktivt).

57. Jag är dock osäker på om det över huvud taget kan vara tal om en justering av en faktura i detta sammanhang. Såsom jag har förklarat ovan saknas en förutsättning (det vill säga en motsvarande faktura) för att man ska kunna utgå från att det rör sig om en gemenskapsintern trepartstransaktion och att skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på mottagaren. Ett uppfyllande i efterhand av ett absolut villkor utgör emellertid inte en justering, utan ett utfärdande för första gången av en faktura.

58. Den egentliga frågan är således inte huruvida en justering i efterhand av en faktura är möjlig, utan vilka rättsliga konsekvenser ett utfärdande i efterhand får – om detta över huvud taget är möjligt. För frågan huruvida det rör sig om en gemenskapsintern trepartstransaktion gör det i det aktuella fallet ingen skillnad om Luxury Trust Automobil redan hade utfärdat en faktura eller över huvud taget inte hade utfärdat någon sådan.

59. Eftersom det i mervärdesskattedirektivet inte anges någon tidsfrist innan förenklingsregeln kan användas kan detta ske i efterhand. En motsvarande faktura kan följaktligen även utfärdas senare. Eventuella tidsmässiga begränsningar följer på sin höjd av den nationella processrätten, men inte av mervärdesskattedirektivet.

60. Av det syfte med en faktura som jag har förklarat ovan följer emellertid också att mottagaren nödvändigtvis måste ta emot fakturan – om den medför rättsliga konsekvenser för denne. Hur ska mottagaren veta att tillhandahållaren utövar sin rätt att välja att utnyttja förenklingsregeln och mottagaren utses som betalningsskyldig för mervärdesskatten enligt artikel 197 i mervärdesskattedirektivet, om denne aldrig får kännedom om detta?

61. Av samma skäl är svaret på frågan om retroaktiv verkan ganska klart. Ett sådant utfärdande (för första gången) av en faktura kan inte få retroaktiv verkan. Först när en motsvarande faktura tas emot av mottagaren av leveransen uppkommer de rättsliga konsekvenserna av regeln om administrativ förenkling med verkan för framtiden (*ex nunc*).

62. Detta motsvarar en allmän mervärdesskatterättslig princip enligt vilken förändringar som är relevanta för beskattningen får betydelse i rättsligt hänseende först när de inträffar.

63. Detta förtydligas till exempel i artikel 187.2 andra meningen i mervärdesskattedirektivet vilken avser ändrad användning av en vara. Ändringen sker inte retroaktivt genom att det dåvarande avdraget för ingående mervärdesskatt justeras, utan först när varorna används på annat sätt än när avdraget för ingående mervärdesskatt gjordes. Inte ens ändringar av köpesumman i efterhand – se artikel 90 i mervärdesskattedirektivet – påverkar ingåendet av köpeavtalet (det vill säga den skatt som ursprungligen skulle betalas), utan dessa ändringar ska beaktas först när de inträffar.<sup>25</sup> Detsamma gäller till exempel enligt artikel 185 i mervärdesskattedirektivet beträffande ett för högt avdragsbelopp, om köpesumman senare minskar.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Se dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

<sup>26</sup> Se dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 42).

64. Detta synsätt – i princip ingen retroaktiv verkan i samband med en allmän och indirekt punktskatt – bekräftas av EU-domstolens praxis beträffande avdrag för ingående mervärdesskatt beroende på avsikten med användningen.<sup>27</sup> Inte ens om det senare aldrig sker några skattepliktiga transaktioner korrigeras det gjorda avdraget för ingående mervärdesskatt, utan det fortsätter att gälla. Detta framgår också tydligt av domstolens vidareutvecklade praxis beträffande behovet av att ha en faktura för avdrag för ingående mervärdesskatt. Om en faktura utfärdas (för första gången) med retroaktiv verkan kan detta inte leda till att mervärdesskatten återbetalas retroaktivt.<sup>28</sup>

65. Tillhandahållaren kan dessutom inte ändra mottagarens betalningsskyldighet ensidigt och retroaktivt. Om man antar att Luxury Trust Automobil medvetet hade utgått från att det rörde sig om en ”normal” kedjetransaktion, då skulle Luxury Trust Automobil ha utfärdat en faktura med tjeckisk mervärdesskatt till M. s.r.o., tagit emot denna mervärdesskatt och betalat in den i Tjeckien. Ska Luxury Trust Automobil då ändå kunna utnyttja förenklingsregeln retroaktivt medelst en ny faktura? Detta skulle få till följd att M s.r.o. mot sin vilja (till och med utan att känna till det, om denna inte tagit emot fakturan) blev betalningsskyldig för mervärdesskatten med retroaktiv verkan och blev tvungen att ännu en gång (efter att redan ha betalat den till Luxury Trust Automobil) betala in den till skattemyndigheten. Om detta över huvud taget var möjligt skulle det ske endast med verkan för framtiden (*ex nunc*) och efter det att priset jämte mervärdesskatten betalats endast med mottagarens samtycke.

66. Det förhåller sig följaktligen så att villkoren (för att utnyttja en förenklingsregel i det aktuella fallet) inte kan uppfyllas retroaktivt. Innan det finns en motsvarande faktura är villkoren för att utnyttja förenklingsregeln för en gemenskapsintern trepartstransaktion inte uppfyllda. Inte förrän en motsvarande faktura utfärdas är det möjligt att tala om en sådan transaktion. En korrigerande är således bara möjlig med verkan för framtiden (*ex nunc*) och inte med verkan från en viss tidpunkt i det förflutna (*ex tunc*).

67. I den mån det hänvisas till domstolens praxis beträffande retroaktiv rättelse av fakturor<sup>29</sup> kan detta inte godtas. För det första avsåg denna praxis avdrag för ingående mervärdesskatt, och inte utnyttjande av en valmöjlighet som är kopplad till en viss faktura.

68. För det andra slog domstolen i dessa fall ”endast” fast att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att en faktura till exempel inte uppfyller villkoren som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet (en exakt angivelse av de levererade varornas kvantitet och art och det datum då leveransen utförs), när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren avseende denna rätt är uppfyllda.<sup>30</sup> Detsamma gäller för de uppgifter som avses i artikel 226 led 3 (angivelse av

<sup>27</sup> Dom av den 12 november 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 40), dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25), dom av den 29 februari 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20), samt förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punkt 33).

<sup>28</sup> Detta slogs uttryckligen fast i dom av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 89). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 13 januari 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 38). Se även dom av den 21 mars 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 49 och 50).

<sup>29</sup> Se, till exempel, 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).

<sup>30</sup> Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

tillhandahållarens registreringsnummer för mervärdesskatt)<sup>31</sup> eller i artikel 226 led 2 (angivelse av fakturanummer)<sup>32</sup>. Endast i det avseendet har domstolen ansett att en rättelse av en (formellt felaktig) faktura som redan innehas av förvärvaren har retroaktiv verkan.<sup>33</sup>

69. Detta kan godtas när det gäller avdrag för ingående mervärdesskatt. En handling genom vilken en leverans eller tjänst redovisas ska anses som en faktura i den mening som avses i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet när 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 på en viss mottagare. Detta innebär att det måste finnas uppgifter om tillhandahållaren, mottagaren, föremålet för tillhandahållandet, priset och separat angiven mervärdesskatt.<sup>34</sup> Om dessa fem väsentliga uppgifter har angetts räcker det – såsom jag tidigare har förklarat i ett annat förslag till avgörande<sup>35</sup> – för att säkerställa syftet med fakturan och innebär att avdragsrätten redan slutgiltigt har inträtt.<sup>36</sup>

70. Såsom jag har förklarat ovan är en uppgift om omvänd betalningsskyldighet emellertid ett absolut villkor för att det ska röra sig om en gemenskapsintern trepartstransaktion (se ovan punkt 44 och följande punkter). Detta är det enda sättet för mottagaren att veta att denne är skyldig att betala mervärdesskatten. Endast på så sätt kan skattemyndigheten kontrollera att förenklingsregeln gäller och tillhandahållaren avstå från registrering i destinationsstaten med gott samvete. Dessa nödvändiga uppgifter och deras verkningar kan inte ges retroaktiv verkan.

71. Svaret på fråga 2 är således att en faktura med uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” visserligen kan utfärdas i efterhand, men endast med verkan för framtiden (*ex nunc*), och att det krävs att mottagaren av leveransen tar emot fakturan.

#### ***D. Uppgifterna på den justerade fakturan och de relevanta nationella faktureringsbestämmelserna***

72. Med fråga 3 har den hänskjutande domstolen begärt en tolkning av artikel 219a i mervärdesskattedirektivet. I denna anges enligt vilka bestämmelser vilken medlemsstat ska utfärda en faktura. Eftersom det är utrett att fakturan är så bristfällig att det inte rör sig om en gemenskapsintern trepartstransaktion kan denna fråga, när det gäller den aktuella tvisten, bara ställas i det nationella målet, om en faktura ännu skulle kunna utfärdas retroaktivt. Jag har förklarat ovan att så inte är fallet, varför frågan inte behöver besvaras.

<sup>31</sup> Dom av den 15 september 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 40 och följande punkter).

<sup>32</sup> Dom av den 15 juli 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkterna 53 och 57).

<sup>33</sup> 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).

<sup>34</sup> Se även, för ett liknande resonemang, *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.

<sup>35</sup> Se mitt förslag till avgörande i målet *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, punkterna 93 och 94), och mitt förslag till avgörande i målet *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 81).

<sup>36</sup> Vad gäller kriteriet ”separat angiven mervärdesskatt” följer detta redan av domstolens avgöranden i målen *Volkswagen* och *Biosafe*, där det visserligen fanns fakturor, men dessa inte innehöll uppgifter om mervärdesskatten, vilket är ett villkor för att göra avdrag med 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).



73. Något motsvarande gäller för fråga 2a. Med denna vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida uppgiften ”Gemenskapsintern trepartstransaktion enligt artikel 25 UStG. Skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på mottagaren” räcker. Ett villkor är för det första även för detta att det är möjligt att justera fakturan retroaktivt. För det andra följer det konkreta innehållet i fakturan av nationell rätt (se artikel 219a i mervärdesskattedirektivet). EU-domstolen kan emellertid inte bedöma den nationella rätten. EU-domstolen kan inte avgöra huruvida Luxury Trust Automobil faktiskt måste hänvisa till artikel 25 UStG i en faktura.

74. De enda uppgifter på fakturan som medlemsstaterna i princip kan kräva framgår dessutom av artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Av artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet följer att en uppgift om undantag från mervärdesskatt ska anges om en leverans eller annan tjänst är undantagen från mervärdesskatt. I artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet talas det inte om något gemenskapsinternt förvärv, till skillnad från vad som är fallet i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet, där det görs åtskillnad mellan en leverans (led a), en tjänst (led c) och ett gemenskapsinternt förvärv (led b). Enligt artikel 42 i detta direktiv är ett gemenskapsinternt förvärv inte heller undantaget från mervärdesskatt, utan det ska anses vara beskattat utan att artikel 41 tillämpas.

75. Av artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet följer att uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” är nödvändig när förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Samma sak uttrycks med formuleringen ”Skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på mottagaren”. En uppgift om vad denna övergång av skyldigheten att betala mervärdesskatt grundar sig på – nationell rätt eller unionsrätt – underlättar (se artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet), men är inte obligatorisk. Av en jämförelse mellan artikel 226.11 och 226.11a framgår det att en uppgift om vad övergången av betalningsskyldigheten grundar sig på inte är nödvändig. Det enda som är avgörande är att mottagaren känner till att tillhandahållaren utgår från att mottagaren är skyldig att betala mervärdesskatten och ska betala in den i destinationsstaten.

## V. Förslag till avgörande

76. Mot bakgrund av det ovan anförda förslår jag om att domstolen besvarar de frågor som ställts av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) på följande sätt:

1. Mottagaren har endast utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med 197 i mervärdesskattedirektivet, om en uppgift om att betalningsskyldigheten övergår på mottagaren anges på motsvarande faktura. Uppgiften ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt” räcker inte.
2. En faktura med den nödvändiga uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” kan utfärdas i efterhand, men endast med verkan för framtiden (*ex nunc*). Det krävs att mottagaren av leveransen tar emot denna faktura.