



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
JULIANE KOKOTT  
föredraget den 17 januari 2019<sup>1</sup>

**Mål C-712/17**

**EN.SA. Srl**

**mot**

**Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso**

(begäran om förhandsavgörande från Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia  
(Skattedomstol för regionen Lombardiet, Italien))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Fiktiva transaktioner – Nekande av avdrag för mervärdesskatt – Uppkomst av skattskyldighet vid utfärdande av faktura – Ytterligare sanktion som motsvarar hela det nekade avdraget för mervärdesskatt – Förenlighet med neutralitetsprincipen – Förenlighet med proportionalitetsprincipen”

## I. Inledning

1. Förevarande mål rör återigen<sup>2</sup> problem som uppkommer på grund av mervärdesskattelagstiftningens sanktionskaraktär. Vid bekämpningen av mervärdesskattebedrägeri är domstolen relativt sträng. Nekad avdragsrätt (och undantag från skatteplikt) blir inte bara aktuell när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till skatteundandragande, utan även när denna person kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt.<sup>3</sup>

2. Gäller detta stränga synsätt (nekad avdragsrätt i samtliga led i leveranskedjan) även om ett mervärdesskattebedrägeri är uteslutet, men ett bedrägligt handlande genom fingerade transaktioner medför andra otillbörliga fördelar? Kan de berörda personerna – oberoende av straffrättsliga sanktioner – bli föremål för påföljder enligt mervärdesskattelagstiftningen, genom att samtliga berörda parter i en längre leveranskedja nekas avdragsrätt, men där det samtidigt fastställs en skattskyldighet och en förvaltningsrättslig sanktion som fullt ut motsvarar det nekade avdraget för ingående mervärdesskatt?

<sup>1</sup> Originalspråk: tyska.

<sup>2</sup> Utan anspråk på att vara uttömmande, se dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455), dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373), och dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446).

<sup>3</sup> Dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48), dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94), dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27), dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54), dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39), och dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56). Vad gäller det problem som detta medför genom att den uppkomna skadan överkompenseras, se redan mitt förslag till avgörande i målet Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677, punkt 39 och följande punkter).

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

3. Den unionsrättsliga ramen i målet utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>4</sup> (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

4. I artikel 168.1 a i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. 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....”

5. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

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

### B. Italiensk rätt

6. I italiensk lagstiftning har kraven i mervärdesskattedirektivet införlivats genom flera presidentdekret.

7. I artikel 19 i presidentdekret nr 633/72 av den 26 oktober 1972 (nedan kallat dekret nr 633/72) föreskrivs att ”den skattskyldige från beloppet på skatten för utförda transaktioner får göra avdrag för beloppet på den skatt som han faktiskt har erlagt eller ska erlägga eller som har övervältrats på honom för varor och tjänster som har importerats eller förvärvats inom ramen för utövande av näringsverksamhet, hantverk eller reglerad yrkesverksamhet”.

8. I artikel 21.7 i dekret nr 633/72 föreskrivs däremot följande: ”Om det utfärdas en faktura för obefintliga transaktioner eller om vederlaget för transaktionerna eller motsvarande skattebelopp i fakturan anges med ett högre belopp än det verkliga ska skatten erläggas för hela det belopp som har angetts eller som motsvarar uppgifterna i fakturorna.”

9. Om en transaktion för vilken faktura har utfärdats och registrerats bortfaller helt eller delvis har leverantören i enlighet med artikel 26 i dekret nr 633/72 rätt att vid de fastställda tillfällena och inom den stadgade fristen registrera och göra avdrag för mervärdesskatt, medan förvärvaren ska vända sig till leverantören och kräva att denne ska återbetala beloppet.

10. Enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen ger artikel 6.6 i lagstiftningsdekret nr 471 av den 18 december 1997 (åsidosättande av skyldigheter avseende dokumentation, registrering och kartläggning av transaktioner) skattemyndigheten möjlighet att ålägga en sanktion som motsvarar hela det avdrag för ingående mervärdesskatt som inte har godkänts.

<sup>4</sup> EUT L 347, 2006, s. 1.

### III. Tvisten vid den nationella domstolen

11. Enligt uppgifterna från den hänskjutande domstolen är följande omständigheter tillämpliga i det nationella målet:

12. Klaganden i målet vid den nationella domstolen (EN.SA. S.r.l. – nedan kallad EN.SA) är verksam inom elhandeln och bedriver elhandel på grundval av terminskontrakt utanför Piattaforma dei Conti Energia (PCE).

13. Därvid sålde EN.SA under beskattningsåren 2009 och 2010 stora mängder elektricitet till bolag i koncernen Green Network och köpte sedan tillbaka den på ett cirkulärt sätt. I bokföringshänseende har dessa transaktioner redovisats med korrekt belopp. Vidare har motsvarande fakturor utfärdats över dessa transaktioner.

14. Det är oklart huruvida EN.SA utgör en del av koncernen Green Network eller är ett självständigt företag. Det framgår inte heller huruvida EN.SA har köpt tillbaka samma mängd elektricitet inom rimlig tid och till samma pris. Vidare är det oklart vad som har varit syftet med uppköp och försäljning från och till samma personer. Skattemyndigheten förmodar att syftet har varit att uppvisa stora summor i de berörda bolagens bokföring i syfte att erhålla (bättre) tillgång till bankfinansiering. EN.SA har emellertid bestritt detta.

15. Det står emellertid fast att den mervärdesskatt som har angetts på fakturorna har betalats punktligt och i vederbörlig ordning och att mottagaren har gjort gällande avdragsrätt. Det står även fast att det inte har uppkommit någon nackdel för skattemyndigheten på mervärdesskatteområdet. Enligt den hänskjutande domstolens uppgifter är särskilt samtliga möjligheter till ett så kallat karusellbedrägeri uteslutna. Såsom framgår av tolkningsfrågan utgår den hänskjutande domstolen emellertid från att de transaktioner med elektricitet från de aktuella åren 2009 och 2010 som ska bedömas i detta fall ska betraktas som om de inte har ägt rum.

16. Skattemyndigheten nekade EN.SA avdrag för ingående mervärdesskatt (det vill säga såvitt bolaget förvärvat elektriciteten) för dessa icke existerande transaktioner. Vad gäller de icke existerande utgående (det vill säga såvitt EN.SA har sålt elektricitet) fastställdes emellertid en motsvarande skatteskuld, eftersom EN.SA hade angett mervärdesskatten separat på fakturorna. Detta medförde att det fastställdes en skatteskuld (tillkommande mervärdesskatt, ränta och sanktioner) på 47 618 491,00 euro för 2009 och 22 001 078,00 euro för 2010.

17. EN.SA överklagade detta beslut till Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Italien), vilken avslog överklagandet. EN.SA överklagade därefter till den hänskjutande domstolen som ska avgöra målet.

### IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

18. Genom beslut av den 9 oktober 2017 som inkom den 20 december 2017 har Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Skattedomstolen för regionen Lombardiet, Italien) hänskjutit följande fråga för förhandsavgörande till EU-domstolen enligt artikel 267 FEUF:

”Är den nationella lagstiftningen, såsom den som följer av tillämpningen av artiklarna 19 (Avdrag) och 21.7 (Fakturering av transaktioner) i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 samt artikel 6.6 i lagstiftningsdekret nr 471 av den 18 december 1997 (Åsidosättande av skyldigheten att dokumentera, registrera och kartlägga transaktioner) med avseende på transaktioner som betraktas

som om de inte har ägt rum, inte har medfört någon förlust för statskassan och inte har gett den skattskyldige någon skattemässig fördel, i överensstämmelse med de unionsrättsliga principer om mervärdesskatt som har fastställts i praxis från Europeiska unionens domstol, om det beaktas att samtidig tillämpning av nämnda nationella bestämmelser innebär

- a) en upprepad och konstant nekad rätt för förvärvaren att göra avdrag för skatt som har erlagts på varje bestridd transaktion som gäller samma skattskyldiga person och samma skatteunderlag,
- b) att skatten och överlåtarens betalning av denna (jämte avsaknad av en möjlighet till återbetalning av den skatt som inte skulle erläggas) tillämpas för motsvarande parallella försäljningstransaktioner som på liknande sätt betraktas som om de inte har ägt rum,
- c) att en sanktion motsvarande skattebeloppet påförs avseende förvärv för vilka avdrag inte medges?”

19. Skriftliga yttranden har inkommit från Republiken Italien och Europeiska kommissionen.

## V. Bedömning

### A. Inledande anmärkningar beträffande de faktiska omständigheterna och tolkningsfrågan

20. Vid besvarandet av den hänskjutna frågan ska man på grund av den konkreta tolkningsfrågan utgå från att de aktuella transaktionerna med elektricitet utgör icke existerande (fiktiva) transaktioner (det vill säga skentransaktioner), vilka som sådana inte har ägt rum.

21. De faktiska omständigheterna utesluter emellertid inte att det föreligger existerande (det vill säga verkliga) transaktioner. Eftersom något fysiskt överlämnande av elektricitet i princip aldrig äger rum vid transaktioner med elektricitet mellan elhandlare, utan enbart genom att (i regel genom elektronisk handel) strömförsörjningsrättigheter köps och säljs, kräver överlämnandet inte någon särskild handling. Om dessa försörjningsrättigheter faktiskt med verkan har överförts i rättsligt hänseende kan inte den omständigheten i sig att transaktionerna eventuellt endast syftat till att på konstgjord väg förbättra räkenskaperna nödvändigtvis leda fram till slutsatsen att det är fråga om icke existerande transaktioner.<sup>5</sup> Det skulle även kunna antas att det just för ett sådant syfte krävs transaktioner som faktiskt har genomförts. Om kostnaderna för en transaktion inom den (elektroniska) energihandeln närmast är marginella föreligger det nämligen ingen anledning att ersätta verkliga transaktioner med fiktiva transaktioner.

22. Således ska den hänskjutande domstolen noggrant pröva huruvida det inte ändå är fråga om existerande transaktioner. I så fall skulle beträffande sådana transaktioner problemet med ett möjligt nekande av avdrag för mervärdesskatt vid bedrägligt, men i mervärdesskattelhänseende lagenligt, agerande uppkomma. Det har emellertid inte hänskjutits någon sådan fråga till domstolen.

### B. Rättslig bedömning

23. Den ställda tolkningsfrågan innehåller däremot tre andra aspekter som jag ska behandla separat. För det första vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida det framgår av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att vid en leveranskedja med icke existerande transaktioner avdrag upprepat kan nekas varje gång (nedan under avsnitt 1). För det andra vill den hänskjutande

<sup>5</sup> Inte ens om detta agerande klassificerades som straffbart skulle det utan vidare medföra att den aktuella transaktionen inte är skattepliktig, se uttryckligen dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 50), dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 49), och dom av den 29 juni 2000, Salumets m.fl. (C-455/98, EU:C:2000:352, punkt 19).

domstolen få klarhet i huruvida det framgår av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet att skatt ska påföras trots en icke existerande vidareförsäljning (samt att återbetalning av belopp som betalats utan rättslig grund är utesluten) (nedan under avsnitt 2). För det tredje vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida det i en sådan situation är proportionerligt med en ytterligare sanktion som motsvarar den ingående mervärdesskatten men som inte får dras av (nedan under avsnitt 3).

### ***1. Nekat avdrag för mervärdesskatt vid icke existerande transaktioner***

24. Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet medges den beskattningsbara personen endast avdrag under vissa förutsättningar. Således krävs det, å ena sidan, att den beskattningsbara personen själv utför transaktioner och, å andra sidan, kan denne endast dra av den mervärdesskatt som ska eller har betalats för varor som har levererats från en annan beskattningsbar person. Enligt artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet ska el likställas med materiella tillgångar.

25. Således krävs det för en rätt till avdrags att en faktisk leverans av elektricitet har ägt rum.<sup>6</sup> Därför är ett avdrag för ingående skatt inte möjligt om varan faktiskt inte har levererats.<sup>7</sup>

26. Såsom kommissionen och Italien har påpekat, saknar det betydelse att den fiktive leverantören som tillhandahållit en fiktiv leverans ska betala en skatt enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, eftersom denne har utfärdat en faktura för den fiktiva leveransen, på vilken anges mervärdesskatt separat. Domstolen har redan upprepade gånger klargjort att avdragsrätten inte omfattar en skatt som ska betalas endast därför att den anges på en faktura.<sup>8</sup>

27. Detta innebär att EN.SA inte har någon avdragsrätt om bolaget inte har tillhandahållit någon leverans. Denna slutsats kvarstår även om det föreligger flera fiktiva leveranser efter varandra i en längre leveranskedja. Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet görs inte någon skillnad mellan en enskild leverans och flera leveranser som sker efter varandra eller cirkulärt.

28. Om det saknas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt uppkommer således inte någon fråga om nekande av avdragsrätt på grund av bedrägligt beteende i förevarande mål.

### ***2. Skattskyldighet på grund av utfärdande av faktura***

29. I nästa steg ska det prövas huruvida mervärdesskatt kan fastställas för en fiktiv leverans på utgångssidan, trots att den fiktiva leveransen på ingångssidan inte medför någon avdragsrätt. Detta skulle vid en längre leveranskedja medföra mycket höga skatteintäkter för den berörda staten fastän det grundläggande rekviritet i mervärdesskatterätten (artikel 2.1 – Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person mot ersättning) inte är uppfyllt.

6 Dom av den 27 juni 2018, SGI och Valériane (C-459/17 och C-460/17, EU:C:2018:501, punkt 35), dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 34), dom av den 26 maj 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punkterna 24 och 25), dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 31), och dom av den 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 36).

7 Se, senast, uttryckligen dom av den 27 juni 2018, SGI och Valériane (C-459/17 och C-460/17, EU:C:2018:501, punkt 36).

8 Dom av den 27 juni 2018, SGI och Valériane (C-459/17 och C-460/17, EU:C:2018:501, punkt 37), dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 34), dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 23), och dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 19).

*a) Huruvida det uppkommer en skatteskuld för fakturautställaren för fiktiva transaktioner*

30. För besvarandet av denna fråga är artiklarna 193 och 203 i mervärdesskattedirektivet avgörande. I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor. Enligt uppgifterna från den hänskjutande domstolen har det inte skett någon leverans. I artikel 203 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs emellertid att mervärdesskatt (även) ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura. Detta rekvisit är uppfyllt med avseende på EN.SA.

*1) Syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet*

31. Syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är att motverka den risk för skattebortfall som kan uppkomma genom att mottagaren av fakturan gör gällande ett oberättigat avdrag för ingående skatt på grund av denna faktura.<sup>9</sup> Denna risk illustreras av de faktiska omständigheterna i förevarande mål.

32. Avdragsrätten gäller visserligen endast skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion.<sup>10</sup> Det föreligger emellertid en risk för skattebortfall så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för att utöva avdragsrätten enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.<sup>11</sup> Det kan nämligen uteslutas att skattemyndigheten inte i rätt tid kan fastställa att andra materiella överväganden utgör hinder för utnyttjandet av den formella avdragsrätten.

33. Syftet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är således en överensstämmelse mellan fakturamottagarens avdragsrätt och fakturautställarens skatteskuld, vilket normalt sett även skulle vara fallet vid en verklig leverans för leverantören och mottagaren. Såsom framgår av ordalydelsen i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet krävs det därvid inte att mottagaren faktiskt har utnyttjat avdragsrätten.

34. Således är fakturautställaren följaktligen strikt ansvarig för risken (det vill säga abstrakt) att mottagaren oberättigat kan utnyttja avdragsrätten på grund av denna (felaktiga) faktura. Det är fråga om ett abstrakt strikt ansvar för fakturautfärdaren. Detta ansvar är inte enbart tillämpligt vid ett misstag beträffande den riktiga skattesatsen (normalskattesatsen anges på fakturan i stället för den nedsatta skattesatsen), utan särskilt även vid fakturering av fiktiva transaktioner.

*2) Ingen tillämpning vid fakturering av en fiktiv leverans?*

35. Domstolen har emellertid i en dom slagit fast att ett belopp som felaktigt angetts som mervärdesskatt på en faktura när mervärdesskatt inte ska betalas för de transaktioner som ligger till grund för fakturan inte heller kan anses som mervärdesskatt.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> Se uttryckligen dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkterna 35 och 36), dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 och följande punkter), med hänvisning till dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkterna 57 och 61), och dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50).

<sup>10</sup> Dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 13).

<sup>11</sup> Se uttryckligen dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 och följande punkter) med hänvisning till dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57).

<sup>12</sup> Dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 53).

36. En konsekvent vidareutveckling av denna rättspraxis i förevarande mål skulle innebära att fakturering av fiktiva transaktioner – eftersom mervärdesskatt inte heller ska betalas på dessa (se ovan punkt 24 och följande punkter) – inte skulle innebära att rättsföljderna enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet blev tillämpliga. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet skulle i så fall endast vara tillämplig i en situation där en för hög mervärdesskatt har angetts för en (faktisk) leverans eller en tjänst. För en sådan begränsning talar emellertid varken ordalydelsen eller syftet med det abstrakta strikta ansvaret.

37. Dessutom har domstolen i nämnda dom och i en ytterligare dom<sup>13</sup> fastställt att det i sjätte direktivet<sup>14</sup> inte uttryckligen föreskrivs det fall då mervärdesskatt av misstag angetts på en faktura trots att den inte ska betalas. Dessa domar gällde emellertid en korrigerande av sådana fakturor, vilket faktiskt inte föreskrivs i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.<sup>15</sup> Dessutom avsåg dessa domar inte en medveten fakturering av fiktiva transaktioner, utan misstag avseende egenskapen som skattskyldig person och orten för transaktionerna.

38. Domstolen har särskilt i ett annat mål bekräftat att artikel 21.1 c i sjätte direktivet (vilken motsvarar artikel 203 i mervärdesskattedirektivet) även omfattar proformafakturor (det vill säga fakturor över fiktiva transaktioner).<sup>16</sup>

39. Slutligen kan det inte anses rimligt att endast fakturautställare som misstar sig vad gäller skattesatsens storlek eller medvetet anger mervärdesskatt för en skattefri transaktion ska vara ansvariga för risken för skattebortfall, men inte sådana som medvetet fakturerar fiktiva transaktioner. I båda situationerna föreligger det samma risk för skattebortfall genom att fakturamottagaren gör ett otillåtet avdrag för den ingående skatten.<sup>17</sup> Mot denna bakgrund utgår såväl kommissionen som Italien från att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig i förevarande mål.

40. Artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska således anses omfatta den här aktuella situationen där mervärdesskatt medvetet har angetts på en faktura, fastän den inte ska betalas, eftersom det inte föreligger några transaktioner. Således ska EN.SA i princip betala den mervärdesskatt som företaget har angett på sina fakturor över fiktiva transaktioner.

#### ***b) Korrigerande av skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet***

41. Det ska vidare prövas huruvida denna skatteskuld i vart fall kan korrigeras om det faktiskt inte har uppkommit någon risk för skattebortfall. Denna fråga uppkommer särskilt då den hänskjutande domstolen i sin fråga antyder att en återbetalning av mervärdesskatt som betalats utan rättslig grund är utesluten.

13 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35), och dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49).

14 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, 1997, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

15 Detta framgår av dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 48) – ”Därefter kan det konstateras att sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse av den som har utställt fakturan av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt.”

16 Dom av den 15 oktober 2002, kommissionen/Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 41).

17 Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 42) – skatteskuld enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts.

42. I detta hänseende har domstolen emellertid redan fastställt att sjätte direktivet (detsamma gäller för det här aktuella mervärdesskattedirektivet) inte innehåller någon bestämmelse om rättelse av den som har utställt fakturan av den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt.<sup>18</sup> Härav följer att det ankommer på medlemsstaterna att finna en lösning så länge unionslagstiftaren inte har åtgärdat detta.<sup>19</sup>

### 1) Skyldighet att föreskriva en möjlighet till rättelse

43. För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer det i detta sammanhang på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, när fakturautställaren visar att han eller hon varit i *god tro*.<sup>20</sup>

44. När fakturautställaren i tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kräver vidare principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt ska kunna rättas, *utan* att medlemsstaterna får göra en sådan rättelse beroende av att utställaren av fakturan handlade i god tro.<sup>21</sup> Denna rättelse kan dessutom inte göras beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning.<sup>22</sup>

45. Dessutom får de åtgärder som medlemsstaterna vidtar i syfte att säkerställa en riktig skatteuppbörd och att förebygga bedrägeri inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att mervärdesskattens neutralitet – som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt – äventyras.<sup>23</sup> Detta gäller särskilt vid ett abstrakt riskförhållande (se ovan punkterna 34 och 35).

46. Det kan enligt dessa principer – om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt beroende på vilka villkor som gäller för att ansöka om återbetalning därav – således krävas att medlemsstaterna föreskriver nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för den skattskyldiga personen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats.<sup>24</sup>

47. Enligt den hänskjutande domstolen föreligger det inte någon risk för skattebortfall. Detta följer av det faktum att de bolag som är inblandade vederbörligen har betalat den uppkomna mervärdesskatten och italienska staten således på grund av överensstämelsen mellan utgående och ingående mervärdesskatt inte har betalat ut någon mervärdesskatt till någon av de berörda parterna utan att dessförinnan ha uppburit detta belopp. Således har syftet att säkerställa överensstämelsen mellan avdrag för ingående mervärdesskatt och skatteskuld (se ovan punkt 32 och följande punkter) inte påverkats i förevarande fall.

18 Så uttryckligen dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 48). Till detta hänvisas i dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35), och dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49), i vilka emellertid anges att situationer där mervärdesskatt av misstag angetts på en faktura inte uttryckligen regleras i direktivet.

19 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35), dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49), och dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 49).

20 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 36), och dom av den 13 december 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

21 Dom av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 37), dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 37), dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50), och dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

22 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 38), och dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 68).

23 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 39), och för ett liknande resonemang, se dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

24 Dom av den 18 juni 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 40), och, för ett liknande resonemang, se analogt dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).



48. Dessutom följer det av de faktiska omständigheterna och tolkningsfrågan att skattemyndigheten hade kännedom om samtliga berörda parter och har nekat samtliga avdrag för ingående mervärdesskatt. Även mot denna bakgrund är en risk för skattebortfall utesluten. Om det inte föreligger någon risk för skattebortfall genom fakturering av fiktiva transaktioner måste en rättelse av denna skatt emellertid vara möjlig enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, även om EN.SA inte har handlat i god tro beträffande de fiktiva transaktionerna.

## 2) Tidpunkt för rättelsen

49. Rättelsen ska företas vid den tidpunkt då det står klart att det inte föreligger någon risk för skattebortfall. I detta fall till exempel vara när skattemyndigheten får kännedom om att fakturamottagaren saknar avdragsrätt och med framgång nekar avdrag för ingående skatt.

50. Frågan huruvida även en återbetalning av beloppet till fakturamottagaren utgör ett villkor för en rättelse av skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, när denne i god tro utgick från att det förelåg avdragsrätt, kan lämnas därhän på grund av att den här aktuella koncernen Green Network inte var i god tro.<sup>25</sup>

## 3) Slutsats

51. Således krävs det enligt unionsrätten (särskilt proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet) en möjlighet att korrigera mervärdesskatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, vilken är utformad som ett abstrakt strikt ansvar, vid den tidpunkt när en risk för skattebortfall är utesluten.

52. Säsom domstolen emellertid redan har fastställt hindrar inte unionsrätten medlemsstaterna från att betrakta upprättandet av fiktiva fakturor (för fiktiva transaktioner) på vilka mervärdesskatt felaktigt har angivits som ett brott och att i ett sådant fall tillämpa de sanktioner som föreskrivs i deras interna rättsordning.<sup>26</sup>

## **3. Huruvida en sanktion som fullt ut motsvarar det avdrag som felaktigt gjorts gällande är proportionerlig**

53. Slutligen ska den fråga som tas upp i den tredje delen av begäran om förhandsavgörande besvaras, huruvida en ytterligare sanktion som fullt ut motsvarar det avdrag som felaktigt yrkats är proportionerlig i en situation som den här aktuella.

54. Så länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> Om det antas föreligga fiktiva transaktioner inom företagskoncernen innebär detta även att god tro i princip är utesluten.

<sup>26</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, *Schmeink & Cofreth och Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 62).

<sup>27</sup> Dom av den 26 april 2017, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59), se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 6 februari 2014, *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 50) och dom av den 7 december 2000, *de Andrade* (C-213/99, EU:C:2000:678, punkt 20).

55. Sådana sanktioner får således inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skatteundandragande. Vid prövningen av huruvida en sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn bland annat tas till arten och svårhetsgraden av överträdelsen i fråga samt metoderna för att fastställa sanktionsbeloppet.<sup>28</sup>

56. Vad gäller medlemsstaternas möjligheter att införa finansiella sanktioner inom ramen för mervärdesskattelagstiftningen har domstolen redan avkunnat flera domar av vilka framgår att det är tillåtet med sanktioner. De får emellertid inte strida mot de mervärdesskatterättsliga principerna och särskilt inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet.<sup>29</sup>

57. I förevarande mål medför en sanktion som fullt ut motsvarar det felaktiga avdraget för ingående skatt att möjligheten att korrigera skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i princip inte blir tillämplig. Även om skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet korrigeras på grund av att det inte föreligger någon risk för skattebortfall återstår en penningsskuld i jämförbar storlek. Om inköpspris och försäljningspris är identiska återstår fortfarande en lika stor penningsskuld.

58. Domstolen har redan slagit fast att en sanktion på 50 procent förefaller oproportionerlig när agerandet varken har medfört någon förlust av skatteintäkter för skattemyndigheten eller tyder på skatteundandragande, vilket det emellertid ankommer på den nationella domstolen att pröva.<sup>30</sup> Detta gäller i ännu högre grad för en sanktion på 100 procent i en situation där en skada i skattehänseende och ett skatteundandragande är uteslutna.<sup>31</sup>

59. Dessutom aktualiseras, vilket domstolen redan har fastställt i andra mål,<sup>32</sup> även andra mindre ingripande medel. I förevarande mål är det exempelvis tänkbart att ålägga böter eller en finansiell sanktion som står i proportion till överträdelsens och skadans allvar. Sanktionen enligt den aktuella bestämmelsen i målet vid den nationella domstolen blir uppenbarligen aktuell i samtliga situationer, utan beaktande av de konkreta omständigheterna och den konkreta risken och skadan i mervärdesskattelhänseende. Detta går – såsom även kommissionen har påpekat – utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en riktig skatteuppbörd och att förebygga bedrägeri (när det gäller dessa syften, se artikel 273 och även artikel 131 i mervärdesskattedirektivet).

60. Av samma anledning kan den aktuella sanktionen inte heller anses vara proportionerlig med avseende på de felaktigt utfärdade fakturorna (vad gäller denna möjlighet se ovan punkt 53), eftersom den inte är kopplad till storleken på den skatteskuld som anges där och någon risk, utan till det avdrag för ingående skatt som dessförinnan felaktigt har gjorts.

61. Dessutom ska det beaktas att det felaktiga avdraget för ingående skatt (på grund av de fiktiva leveranserna på ingångssidan) motsvarar mervärdesskatten från de fiktiva leveranserna på utgångssidan, vilken även den betalats felaktigt. Båda ”betalningarna” avser samma leveransföremål och kan redan av denna anledning inte betraktas isolerat. Båda skedde felaktigt och ska således återbetalas.

28 Dom av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 60), se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38), samt dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 65–67).

29 Dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 41). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

30 Se dom av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkterna 65 och 66).

31 Se, för ett liknande resonemang, även om sammanhanget där var ett annat, dom av den 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 47).

32 Dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 42). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 63).

62. Såsom tydligt framgår av systematiken i mervärdesskattedirektivet (se artikel 206 i mervärdesskattedirektivet) består den beskattningsbara personens skatteskuld alltid av den skatt som ska betalas från den utgående transaktionen med avdrag för den ingående mervärdesskatt som ska dras av från ingående transaktioner från samma beskattningsperiod. Detta syfte ska även beaktas vid bedömningen av huruvida sanktioner som påförs fiktiva transaktioner är rimliga.

63. Vid en avräkning av de båda anspråken uppkommer en konkret betalningsbörda för EN.SA (och således en skattebortfall för Italien) som uppgår till 0 euro, om inköpspris och försäljningspris var identiska, vilket uppgifterna från den hänskjutande domstolen talar för. På grund av det nära sambandet mellan de båda anspråken är det oproportionerligt att ålägga en sanktion som fullt ut motsvarar det avdrag för ingående mervärdesskatt som felaktigt gjorts till nackdel för den italienska staten utan att beakta det mervärdesskattebelopp som även det felaktigt betalats till förmån för den italienska staten.

64. Italien har emellertid möjlighet att beräkna en rimlig ränta på den skatteskuld som uppkommit enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (abstrakt strikt ansvar) och, såsom redan angetts ovan, även ålägga straffrättsliga påföljder för utfärdandet av fakturor över fiktiva transaktioner.

## VI. Förslag till avgörande

65. Jag föreslår att domstolen ska besvara frågan från Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Skattedomstol för regionen Lombardiet, Italien) på följande sätt:

Vid fiktiva transaktioner utgör artiklarna 168 och 203 i direktiv 2006/112/EG inte hinder mot en samtidig skatteskuld på grund av ett utfärdande av en faktura och nekad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (även upprepade gånger inom en cirkulär transaktionskedja). Det krävs emellertid att skatteskulden enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet kan korrigeras så snart risken för skattebortfall är utesluten. I en sådan situation får en sanktion visserligen åläggas vid utfärdandet av en felaktig faktura, men en sanktion som motsvarar hela den ingående mervärdesskatt som inte får dras av är emellertid oproportionerlig om en motsvarande mervärdesskatt har betalats in för de fiktiva ingående transaktionerna och det således inte föreligger någon risk för skattebortfall.