



Tematiskt faktablad

AVDRAG FÖR MERVÄRDESSKATT

Mervärdesskatten, som ingår i unionsrätten sedan närmare fem decennier,¹ kännetecknas bland annat av att den utgör en konsumtionsskatt som generellt tas ut på transaktioner som utförs av beskattningsbara personer i samband med deras ekonomiska verksamhet och endast ska belasta den slutliga konsumenten och av att neutralitetsprincipen ska iakttas vid tillämpningen av nämnda skatt, vilket även förutsätter en rätt att göra avdrag för skatten. Syftet med avdragssystemet är således att den mervärdesskatt som tas ut i samband med näringsidkarens transaktioner, som i sig ger rätt till avdrag, inte till någon del ska belasta näringsidkaren. Domstolen erinrar ofta i sin rättspraxis angående mervärdesskatt om att avdragsrätten (och därmed rätten till återbetalning av den inbetalda skatten) utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas.

Även om denna avdragsrätt i princip alltid ska tillämpas i syfte att uppnå en neutral beskattning, så finns det emellertid vissa begränsningar. Domstolen kräver i detta hänseende i sin praxis att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet av en vara eller en tjänst och en skattepliktig utgående transaktion. Med andra ord ska förvärvet, enligt objektiva kriterier, vara avsett att användas i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. När förvärv däremot görs för att användas för transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, kan ingen utgående mervärdesskatt tas ut och ingen ingående mervärdesskatt kan dras av.

Domstolen har i sin praxis även slagit fast att unionsrätten inte kan åberopas på ett sätt som innebär bedrägeri eller missbruk. När det gäller missbruk, kan avdragsrätten för ingående mervärdesskatt nekas med retroaktiv verkan när avdragsrätten har missbrukats. Den nationella domstolen kan således neka avdragsrätt om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. Detta gäller även om den berörda transaktionen uppfyller de objektiva

¹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) och rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

kriterier som ligger till grund för uttrycket "leverans av varor som utförts av en beskattningsbar person i denna egenskap" och uttrycket "ekonomisk verksamhet".

Nedan följer ett urval av domar, indelade i teman och omfattande domstolens senaste rättspraxis när det gäller avdrag för mervärdesskatt.

I. Neutralitetsprincipen

Såsom angetts ovan har domstolen vid flera tillfällen i sin praxis erinrat om att det avdragssystem som införts genom direktiv 77/388 och direktiv 2006/112 har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet ska således säkerställa en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig.²

Domstolen har också framhållit att de åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, inte får äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet.³

Enligt domstolens fasta praxis innebär principen om skatteneutralitet, som på området för mervärdesskatt utgör unionslagstiftarens uttryck för den allmänna likabehandlingsprincipen, bland annat att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling.⁴

[Dom av den 1 mars 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

I december 2006 förvärvade två fysiska personer, framtida bolagsmän i ett polskt handelsbolag, en fastighet. Förvärvet bekräftades genom att en förrättningsman utfärdade en faktura i de framtida bolagsmännens namn. Bolaget bildades emellertid först fyra månader senare, i april 2007. I samband med detta utfärdade notarius publicus en faktura i detta bolags namn som avsåg upprättandet av den officiella handlingen avseende bolagets bildande jämte tillhörande kopior. Det berörda bolaget deklarerade följaktligen ingående mervärdesskatt på grundval av de två fakturorna i fråga.

Skattemyndigheten avlog ansökan om avdrag. Vad gäller den första fakturan konstaterade skattemyndigheten att förvärvaren av fastigheten inte var bolaget självt utan fysiska personer, som efter det att bolaget bildats hade tillfört bolaget fastigheten i form av apportegendom. Vad gäller den andra fakturan fann skattemyndigheten att denna hade utfärdats innan bolaget hade registrerats i handelsregistret och således hade utställts på ett bolag som ännu inte existerade. De blivande bolagsmännen kunde inte heller åberopa en rätt att dra av den mervärdesskatt som

² Dom av den 14 februari 1985, *Rompelman* (C-268/83, EU:C:1985:74, punkt 19).

³ Dom av den 22 mars 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 50).

⁴ Dom av den 19 juli 2012, *Lietuvos geležinkiai* (C-250/11, EU:C:2012:496, punkterna 44 och 45 och där angiven rättspraxis).

betalats på investeringskostnaderna, på grund av att tillskottet av den aktuella apportegendomen var en transaktion som var undantagen från skatteplikt enligt den nationella lagstiftning som var tillämplig i det nationella målet.

Till följd av en talan mot beslutet att inte bevilja avdrag hänsköt den nationella domstolen en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen. Den hänskjutande domstolen ville få klarhet i huruvida ett bolag, som genom de personer som senare blir bolagsmän hade haft investeringskostnader före det att bolaget formellt registrerats som ett bolag och före dess registrering till mervärdesskatt, hade rätt att – efter det att bolaget förts in i handelsregistret och registrerats till mervärdesskatt – enligt artiklarna 9, 168 och 169 i direktiv 2006/112, dra av den ingående mervärdesskatt som betalats för de investeringskostnader som bolaget haft för sin beskattningsbara verksamhet. Den ville vidare få klarhet i huruvida den omständigheten, att fakturan för förvärvet av fastigheten hade utfärdats i bolagsmännens namn och inte i bolagets namn kunde utgöra hinder för att utöva denna avdragsrätt.

I likhet med vad EU-domstolen slagit fast i målen *Rompelman* (263/83)⁵ och *INZO* (C-110/94),⁶ erinrade EU-domstolen om att förberedande verksamhet, i form av bland annat köp av fast egendom, redan ska hänföras till sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388 och i artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112, vilken kan bestå av flera på varandra följande handlingar (punkt 28). Dessutom kräver principen om mervärdesskattens neutralitet med avseende på ett företags skattebörda att redan de första investeringskostnaderna för och i avsikt att driva ett företag måste betraktas som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då fast egendom faktiskt utnyttjas, det vill säga då den beskattningsbara inkomsten uppkommer, skulle således strida mot denna princip (punkt 29). Den som gör sådana investeringar som är nära knutna till och nödvändiga för det framtida utnyttjandet av fast egendom ska följaktligen anses som en beskattningsbar person i den mening som avses i direktiv 77/388 (punkt 30) och kan således i princip göra gällande en rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt (punkt 31). Dessutom kan en beskattningsbar person vars enda verksamhetsändamål är att förbereda den ekonomiska verksamheten för en annan beskattningsbar person och som inte har utfört någon beskattningsbar transaktion, med stöd av principen om mervärdesskattens neutralitet, göra gällande en rätt till avdrag för mervärdesskatten i samband med beskattningsbara transaktioner som görs av den andra beskattningsbara personen (punkt 33). Om bolagsmännen enligt den nationella lagstiftningen – även om de med avseende på mervärdesskatten kan betraktas som beskattningsbara personer – inte kan åberopa beskattningsbara transaktioner som det berörda bolaget har utfört, för att fritas från kostnaden för mervärdesskatt som hänför sig till investeringar som gjorts för detta bolags ekonomiska verksamhet och i avsikt att bedriva nämnda verksamhet, måste bolaget således ha möjlighet att beakta dessa investeringar i samband med att mervärdesskatten dras av, eftersom skattebördans neutralitet annars inte skulle kunna säkerställas (punkt 35).

Enligt EU-domstolen innebär den grundläggande principen om skatteneutralitet även att den ingående mervärdesskatten måste få dras av när de materiella kraven för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är uppfyllda, även om vissa formella krav inte är uppfyllda (punkt 43). Den omständigheten att fakturan, som upprättades innan bolaget förts in i handelsregistret och registrerats till mervärdesskatt, utställdes i de framtida bolagsmännens namn och inte i bolagets

⁵ Detta mål avgjordes genom dom av den 14 februari 1985, *Rompelman* (268/83, EU:C:1985:74).

⁶ Detta mål avgjordes genom dom av den 29 februari 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67).

eget namn, innebär inte att avdragsrätt saknas, eftersom det är samma personer som har varit tvungna att betala ingående mervärdesskatt som de som utgör det berörda bolaget. Ett annat synsätt skulle leda till att avdragsrätten över huvud taget inte kan utövas och skulle därmed äventyra mervärdesskattens neutralitet.

Dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

I maj 2009 förvärvade ett bulgariskt bolag, vars verksamhet bestod i att driva ett hotell i Varna (Bulgarien) en bostadslägenhet i form av etagevåning i Sofia (Bulgarien). Avdrag gjordes för den mervärdesskatt som betalades med anledning av detta köp utan att det upprättades någon skattedeklaration avseende betalningen av lokala skatter för denna våning. Eftersom det berörda bolaget varken ändrade fastighetens avsedda ändamål eller tecknade ett abonnemang i sitt namn för vatten- och elförsörjning drog skattemyndigheten slutsatsen att den aktuella våningen var avsedd för bostadsändamål och inte för användning i rörelsen och fann därför att förvärvet inte gav rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

I sitt överklagande till Administrativen sad Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) bestred bolaget detta tillvägagångssätt och gjorde gällande att den aktuella fastigheten var avsedd för användning i rörelsen, eftersom det hade för avsikt att använda den i samband med förhandlingsmöten med researrangörer. Eftersom artikel 70.1 led 2 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt) (DV nr 63 av den 4 augusti 2006) hade tolkats på olika sätt i bulgarisk rätt, frågade nämnda domstol EU-domstolen bland annat huruvida avdragsrätten, enligt direktiv 2006/112, uppkom under den beskattningsperiod under vilken skatten blev utkrävbar, oberoende av att nämnda egendom inte omedelbart användes i näringsverksamheten.

Domstolen erinrade inledningsvis om att det är en beskattningsbar persons förvärv av varor, när denne uppträder i egenskap av beskattningsbar person, som är avgörande för huruvida mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas (punkt 39), och att en beskattningsbar person uppträder i denna egenskap när vederbörande agerar för sin ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i direktiv 2006/112 (punkt 40). Domstolen påpekade därefter att en beskattningsbar person som inte medges avdrag för ingående mervärdesskatt för senare beskattad användning i näringsverksamheten, trots att den beskattningsbara personen ursprungligen avsett att i sin helhet hänföra anläggningstillgången till rörelsens tillgångar inför framtida transaktioner, inte befrias från hela den skatt som hänförs till den vara som han använder i sin näringsverksamhet. Beskattningen av den beskattningsbara personens näringsverksamhet medför då en dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet (punkt 42). Domstolen preciserade att denna princip, vad avser skattebelastningen av rörelsen, kräver att de investeringsutgifter som krävs för rörelsen och driften av densamma ska betraktas som ekonomisk verksamhet, som ger upphov till omedelbar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt (punkt 43). Av detta följer att en privatperson som förvärvar varor för en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112, gör det i egenskap av beskattningsbar person, även om varorna inte omedelbart används i den ekonomiska verksamheten (punkt 44).

Dom av den 6 februari 2014, E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

Det berörda bolaget bedrev ekonomisk verksamhet i Rumänien inom energisektorn sedan oktober 2005. I syfte att uppfylla de skyldigheter som ålades beskattningsbara personer som var etablerade i en annan stat än Rumänien enligt Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatt) av den 22 december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 927 av den 23 december 2003), hade bolaget utsett en skatterepresentant i Rumänien och var registrerad till mervärdesskatt där. Eftersom skyldigheten att utse en skatterepresentant upphörde när Rumänien blev medlem i Europeiska unionen, utfärdade den berörda skatterepresentanten inte längre några skattefakturer för bolagets räkning från och med den 1 januari 2007, men fortsatte dock att företräda bolaget i Rumänien, bland annat i förhållande till skattemyndigheterna. Under perioden 1 januari–31 augusti 2007 gjorde bolaget avdrag för mervärdesskatt som erlagts på grundval av fakturer som utfärdats av bolagets affärspartners, som är rumänska juridiska personer, i deras egenskap av tjänsteleverantörer. Skattemyndigheterna medgav inte bolagets representant avdrag med avseende på de transaktioner som utförts från och med den 1 januari 2007 på grund av att bolaget inte längre var skyldigt att redovisa mervärdesskatt i Rumänien för transaktioner avseende leveranser av energi och inte heller att fakturera eller uppbära mervärdesskatt för nämnda transaktioner i Rumänien, en skyldighet som från och med den tidpunkten överfördes till mottagaren av leveransen.

Till följd av att det berörda bolaget inte gavs rätt till avdrag ingav det bland annat en ansökan om återbetalning med stöd av direktiv 79/1072⁷ och den nationella bestämmelse som syftade till att införliva direktivet med rumänsk rätt. Ansökan avslogs med motiveringen att nämnda direktiv avsåg beskattningsbara personer som inte var registrerade till mervärdesskatt och som inte var skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien, medan bolaget emellertid även fortsättningsvis hade en skatterepresentant i Rumänien, och därför de facto var registrerat till mervärdesskatt i Rumänien. Bolagets begäran om omprövning av detta beslut avslogs. Bolaget överklagade därför till Curtea de Appel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) och den domstolen hänsköt en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen.

I detta mål, som rörde tolkningen av bestämmelser i direktiv 79/1072, prövade EU-domstolen om bestämmelserna i direktivet skulle tolkas på så sätt att den omständigheten att en beskattningsbar person, som var etablerad i en medlemsstat och som hade tillhandahållit el i en annan medlemsstat, hade utsett en skatterepresentant som var registrerad till mervärdesskatt i den sistnämnda medlemsstaten ledde till att den beskattningsbara personen inte kunde göra gällande direktivet i den sistnämnda medlemsstaten i syfte att den ingående mervärdesskatt som erlagts skulle återbetalas. Den rumänska regeringen hävdade att det berörda bolaget hade orsakat ett rättsligt tomrum genom att fortsätta att anlita sin skatterepresentant och därigenom hade frångagits rätten till återbetalning av mervärdesskatten.

Efter att ha erinrat om att det i direktiv 79/1072 föreskrivs att två kumulativa rekvisit ska vara uppfyllda för att en beskattningsbar person inte ska anses vara etablerad inom landets territorium, och således ha rätt till återbetalning, prövade EU-domstolen det andra rekvisitet – nämligen rekvisitet att den beskattningsbara personen inte ska ha tillhandahållit några varor eller

⁷ Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, 1979, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84).

tjänster som anses ha tillhandahållits i den medlemsstat där ansökan om återbetalning lämnats in (punkt 42) – och erinrade om att, för det fall de berörda leveranserna av el medför att direktiv 79/1072 inte kan tillämpas, ska avdrag för ingående mervärdesskatt i princip beviljas om de materiella kraven är uppfyllda, även om den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Principen om skatteneutralitet utgör nämligen hinder för en sanktionsåtgärd som består i att neka återbetalning eller avdragsrätt (punkt 55). Den rättigheten bortfaller inte enbart av det skälet att den beskattningsbara personen har utsett en skatterepresentant som är registrerad till mervärdesskatt i den sistnämnda medlemsstaten (punkt 57 och domslutet).

Dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

I detta mål ägde den berörda personen 60 procent av ett bolag bildat enligt tysk rätt. De båda övriga bolagsmännen ägde var och en 20 procent av bolaget. Detta bolag upplöstes den 31 december 1994 och var och en av bolagsmännen tog över en del av kundstocken. Den 31 december 1994 bildade den berörda personen ett nytt bolag, i vilket han innehade 95 procent av andelarna, och ställde nyttjandet av kundstocken som han tagit över i samband med upplösningen av det äldre bolaget till det nya bolagets förfogande utan vederlag, i syfte att detta skulle använda kundstocken i sin verksamhet. Eftersom det äldre bolaget hade upplösts genom uppdelning av tillgångarna fastställde skattemyndigheten år 2003 mervärdesskatten för det äldre bolaget för år 1994 avseende överlåtelsen av kundstocken. Efter det att den berörda personen hade betalat sin mervärdesskatteskuld utfärdade han en faktura avseende uppdelningen år 1994, i vilken mervärdesskatten tydligt angavs. I sina mervärdesskattedeklarationer för år 2004 yrkade den berörda personen avdrag för den mervärdesskatt som han hade fakturerats vid förvärvet av kundstocken och redovisade de transaktioner som uppkommit på grund av att han var bolagsledare i det nya bolaget. Eftersom den tillgång som kundstocken utgjorde hade använts av det nya bolaget, det vill säga ett bolag som var fristående från den berörda personens näringsverksamhet, ansåg skattemyndigheten att denne sistnämnde inte hade rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.

Den berörda personen gjorde bland annat gällande att de principer som domstolen slagit fast i sin dom i målet *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*,⁸ angående avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts för transaktioner som utförts i avsikt att ett handelsbolag i framtiden skulle bedriva ekonomisk verksamhet och som betalats av de framtida bolagsmännen, inte var tillämpliga i det målet, eftersom målet inte gällde avdrag för ingående mervärdesskatt som erlagts av ett handelsbolag utan ingående mervärdesskatt som erlagts av en bolagsman. Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) ställde då en tolkningsfråga till domstolen.

Domstolen granskade först bestämmelserna i direktiv 77/388, i vilka den beskattningsbara personen och avdragsrätten definieras, mot bakgrund av principen om mervärdesskattens neutralitet, för att fastställa huruvida den berörda personen, utan att kundstocken i fråga blev en del i tillgångarna i det nybildade bolaget, hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten som

⁸ Dom av den 1 mars 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107). Det har redogjorts för denna dom ovan, i denna del av faktabladet.

erlagts vid förvärvet av nämnda kundstock. Domstolen konstaterade i detta hänseende att dess slutsatser i målet *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)⁹ inte genom analogi kunde överföras på en sådan situation som den i det nationella målet, eftersom omständigheterna i dessa båda mål skilde sig åt väsentligt.

Domstolen påpekade således inte bara att det inte kunde anses utgöra en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i direktiv 77/388 att gratis ställa kundstocken till det nya bolagets förfogande, utan även att det inte fanns något direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en transaktion i ett senare omsättningsled som medförde en rätt till avdrag i enlighet med artikel 17.2 a i nämnda direktiv (punkterna 32–37). När det gäller principen om skatteneutralitet erinrade domstolen om att denna avspeglas i avdragssystemet, som syftar till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. Eftersom transaktionen att utan vederlag ställa en kundstock till ett bolags förfogande inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, är principen om skatteneutralitet inte tillämplig i en sådan situation (punkterna 40–42).

Dom av den 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)

Under juni 2006 importerade bolaget Equoland ett parti varor från tredjeländ till Italien. I skattedeklarationen angavs att varorna skulle lagras på ett mervärdesskatteupplag. Dagen efter registrerade innehavaren av upplaget varorna som inkomna, trots att varorna aldrig fysiskt placerades i upplaget utan enbart virtuellt, genom den ovannämnda registreringen. Varorna togs strax därefter ur systemet för skatteupplag och Equoland betalade mervärdesskatten enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet. Med hänsyn till att varorna aldrig fysiskt placerats i skatteupplaget ansåg den italienska tullmyndigheten att villkoren för uppskov med betalningen av mervärdesskatt vid import inte var uppfyllda. Myndigheten ansåg därför att den beskattningsbara personen inte hade betalat den skatt som bolaget var skyldigt i samband med importen och att betalningen enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet utgjorde en försenad betalning av mervärdesskatten.

I samband med ett överklagande frågade den hänskjutande domstolen EU-domstolen om direktiv 77/388, mot bakgrund av principen om mervärdesskattens neutralitet, utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat kan kräva betalning av mervärdesskatt vid import trots att denna skatt redan har reglerats genom självfakturerings enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och genom registrering i den beskattningsbara personens register över inköp och försäljning.

I detta avseende erinrade domstolen om att medlemsstaterna, när de vidtar åtgärder inom ramen för sina befogenheter enligt artikel 16.1 i direktiv 77/388 – såsom införandet av en skyldighet att fysiskt placera den importerade varan i skatteupplaget – även har befogenhet att välja de

⁹ Förslag till avgörande av generaladvokaten Cruz Villalón i målet *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2011:592).

sanktioner som de finner lämpliga, så länge det inte har skett någon harmonisering av sanktionerna på området (punkt 32). En medlemsstat får således, för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt vid import och förhindra skatteundandragande, föreskriva lämpliga sanktioner i sin nationella lagstiftning för åsidosättande av skyldigheten att fysiskt placera en importerad vara i skatteupplaget (punkt 33).

Vad gäller metoderna för att fastställa sanktionsbeloppet konstaterade domstolen emellertid att skyldigheten för den beskattningsbara personen att än en gång betala mervärdesskatt vid import, utan att det tas hänsyn till att denna skatt redan har betalats, i princip innebär att denna person fråntas sin avdragsrätt. Att mervärdesbeskatta en och samma transaktion två gånger och samtidigt enbart bevilja den beskattningsbara personen rätt att dra av skatten en enda gång, innebär att den resterande skatten belastar den beskattningsbara personen (punkt 40). Domstolen erinrade om att en sanktionsåtgärd som innebär att avdragsrätt nekas – med beaktande av den framträdande plats avdragsrätten har i det gemensamma mervärdesskattesystemet – inte är förenlig med direktiv 77/388 för det fall det inte finns något undandragande eller någon påverkan på statens budget (punkt 41). Domstolen erinrade också om att förfarandet för omvänd skattskyldighet enligt direktiv 77/388 i sig gör det möjligt att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt som konstaterats vid vissa typer av transaktioner (punkt 42). I den mån det inte föreligger vare sig något undandragande eller något försök till undandragande, kan den del av sanktionsåtgärden som består i att ånyo kräva inbetalning av den mervärdesskatt som redan har betalats, varvid denna andra betalning inte är avdragsgill, inte anses vara förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet (punkt 43).

Dom av den 28 juli 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614)

Under en skatterevision år 2013 konstaterade Guardia di Finanza (skatte- och finanspolisen, Italien) att den legala ställföreträdaren för ett italienskt bolag som var en beskattningsbar person inte kunde uppvisa redovisningshandlingar. Vid revisionen framkom även att bolaget hade utfärdat fakturor, men eftersom det inte hade lämnat någon mervärdesskattedeklaration, ansågs det ha undandragit sig betalning av mervärdesskatt. Under revisionen framkom det även att bolaget inte hade iakttagit skyldigheten att bokföra de fakturor som utfärdats. Under det straffrättsliga förfarandet lade den legala ställföreträdaren fram fakturor som hade utfärdats av utomstående företag till bolaget och som hade betalats, inklusive mervärdesskatt, men inte bokförts i bolagets räkenskaper.

Den domstol som hade att pröva det aktuella brottmålet frågade i detta sammanhang EU-domstolen bland annat huruvida bestämmelserna i direktiv 2006/112 utgjorde hinder för nationella bestämmelser som, även i straffrättsligt hänseende, innebar att det inte var möjligt att för rätten till avdrag för mervärdesskatt beakta fakturor som den skattskyldige hade betalat men som denne inte hade bokfört. Den hänskjutande domstolen angav i detta hänseende att rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt den nationella lagstiftningen förutsatte att formella skyldigheter iakttas, vilka särskilt avser att berörda deklarationer lämnats in, vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen gör gällande mervärdesskattetillgodohavandet, och att de berörda fakturorna har bokförts på föreskrivet sätt. Enligt den hänskjutande domstolen hade den beskattningsbara personen inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt ens om den hade betalats, om mervärdesskatten inte hade bokförts korrekt. Den hänskjutande domstolen angav att om en mervärdesskattedeklaration inte lämnats in föreskrevs det i italiensk rätt att den

undandragna skatten omfattar hela den skatt som ska betalas och att det inte är möjligt att, när det gäller mervärdesskatt, beakta det som har betalats till leverantörer om de formella skyldigheter som föreskrivs i lagen inte har iakttagits.

Domstolen prövade först huruvida direktiv 2006/112 utgjorde hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrevs en preklusionsfrist på två år för att utöva avdragsrätten. Domstolen gjorde först en avvägning mellan den regel den slagit fast i sin rättspraxis, enligt vilken den rätt till avdrag som föreskrivs i direktiv 2006/112 är en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas, och rättssäkerhetsprincipen som utesluter en avdragsrätt utan begränsning i tiden. Domstolen erinrade därefter om att en preklusionsfrist, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med det system som inrättats genom direktiv 2006/112, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (punkt 34). Domstolen erinrade även om att avdragsrätten utgör en grundläggande del av systemet för mervärdesskatt, att den syftar till att garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, att denna rätt i princip inte får inskränkas och att den inträder omedelbart för hela den ingående skatten (punkt 44).

II. Avdragsrättens inträde och räckvidd

När det gäller avdragsrättens inträde och räckvidd hänvisar domstolen i allmänhet till sin fasta rättspraxis, enligt vilken det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras.¹⁰ Domstolen preciserar emellertid att den beskattningsbara personen även tillerkänns avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.¹¹

[Dom av den 16 februari 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Det berörda bolaget bedrev kasinoverksamhet med stöd av ett avtal om tillstånd att bedriva spelverksamhet i området Póvoa de Varzim (Portugal), vilket ingicks den 14 december 2001. Enligt detta avtal bedrev bolaget spelverksamhet (som är undantagen från mervärdesskatteplikt) och

¹⁰ Se, bland annat, dom av den 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 24); dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 26) och dom av den 8 februari 2007, Investrand C-435/05 (EU:C:2007:87, punkt 23).

¹¹ Se, bland annat, dom av den 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 31) och dom av den 26 maj 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 36).

verksamhet inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen (vilka är mervärdesskattepliktiga). Dessutom bedrevs verksamhet som är av förvaltningskaraktär samt verksamhet inom den finansiella sektorn (inom dessa verksamhetsområden är mervärdesskatt delvis avdragsgill). Inom de verksamhetsområden som är mervärdesskattepliktiga, gjordes avdrag för erlagd mervärdesskatt enligt principen om faktisk användning, i enlighet med Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen). Enligt koncessionsavtalet och det tillämpliga regelverket, var bolaget skyldigt att erlägga ett grundvederlag till portugisiska staten samt ett årligt vederlag som beräknades utifrån intäkterna från spelverksamheten. Bolaget fick från detta årliga vederlag göra avdrag för en del av de kostnader som bolaget hade haft för att fullgöra sina åtaganden att anordna underhållningsevenemang och vidta turismfrämjande åtgärder. Storleken på det belopp som fick dras av bestämdes utifrån de kostnader som bolaget haft, men även utifrån intäkterna från spelverksamheten. Till följd av en vidtagen skatterevision beslutade skattemyndigheten att påföra bolaget tilläggsbelopp för åren 2002–2004. Anledningen till detta beslut var att skattemyndigheten inte kunde godta bolagets metod för att beräkna avdragsgill mervärdesskatt vad avser verksamheten inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen. Den portugisiska myndigheten ansåg att det avdrag som gjorts från det årliga vederlaget för de utgifter som bolaget haft för underhållningsevenemang och marknadsföring skulle anses vara en verksamhetssubvention i den mening som avses i mervärdesskattelagen, som inte var mervärdesskattepliktig, och att restaurang- och underhållningsverksamheten skulle anses vara blandade verksamheter. Myndigheten gjorde gällande att avdraget för den mervärdesskatt som erlagts inom dessa näringssektorer skulle ske utifrån en andel där man beaktade såväl verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt som mervärdesskattepliktig verksamhet.

I samband med ett överklagande till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) gjorde det berörda bolaget bland annat gällande att myndighetens ståndpunkt ledde till en snedvridning i rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, i strid mot direktiv 77/388, såsom det tolkats av domstolen i domarna kommissionen/Spanien¹² och kommissionen/Frankrike,¹³ vilket föranledde den hänskjutande domstolen att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Domstolen fann att direktivet utgör hinder för att en medlemsstat – då den tillåter beskattningsbara personer som bedriver blandad verksamhet att göra avdrag enligt direktivets bestämmelser utifrån användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna – beräknar det avdragsgilla beloppet, för de näringsgrenar där dessa beskattningsbara personer endast utför skattepliktiga transaktioner, på så sätt att icke skattepliktiga ”subventioner” inkluderas i nämnaren i det bråk som används för att bestämma den avdragsgilla andelen (punkt 43 och domslutet).

Domstolen påpekade, när det gäller beskattningsbara personer som bedriver blandad verksamhet, att det i direktiv 77/388 föreskrivs att den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten ska beräknas i enlighet med artikel 19 i samma direktiv. Domstolen preciserade emellertid därefter att medlemsstaterna enligt artikel 17.5 tredje stycket i direktivet får föreskriva att en av de andra metoderna för att bestämma avdragsrätten som anges i det stycket ska tillämpas, det vill säga bland annat den metod som innebär att det fastställs en andel för varje rörelsegren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförs

¹² Dom av den 6 oktober 2005 (C-204/03, EU:C:2005:588).

¹³ Dom av den 6 oktober 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

till en viss verksamhet (punkt 38). Domstolen påpekade också att subventioner som är direkt kopplade till priset på en vara eller en tjänst enligt artikel 11.A.1 a i direktiv 77/388 är beskattningsbara på samma sätt som priset. Vad beträffar andra subventioner än dem som är direkt kopplade till priset, föreskrivs i artikel 19.1 i samma direktiv att medlemsstaterna har rätt att låta dessa ingå i nämnaren vid beräkningen av den andel som är tillämplig när den beskattningsbara personen utför både transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som undantagits från skatteplikt (punkt 39). I och med att den berörda beskattningsbara personen fått göra avdrag enligt en annan metod än den metod som innebär att det fastställs en andel i enlighet med artikel 19 i direktiv 77/388, närmare bestämt den att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet (punkt 40) och verksamheterna inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen var mervärdesskattepliktiga, avser avdragsrätten enligt metoden om faktisk användning hela den ingående skatten (punkt 41). Eftersom den beskattningsbara personen hade fått göra avdrag enligt metoden om faktisk användning, var bestämmelserna i artikel 19 i direktiv 77/388 nämligen inte tillämpliga. Dessa bestämmelser kunde således inte begränsa avdragsrätten inom dessa näringsgrenar, såsom denna avdragsrätt bestämts enligt direktivet (punkt 42).

Vad slutligen gäller arten av det "direkta och omedelbara samband" som måste föreligga mellan en ingående transaktion och en utgående transaktion, fann domstolen att det inte skulle vara realistiskt att försöka utveckla en mer exakt formulering i detta avseende. Med tanke på den mångfald av kommersiella och yrkesmässiga transaktioner som finns skulle det vara omöjligt att ge ett mer ändamålsenligt svar på hur man i samtliga fall ska fastställa det samband som ska föreligga mellan ingående och utgående transaktioner för att den ingående mervärdesskatten ska vara avdragsgill.

Dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

Detta mål rör, såsom angetts i del I i detta faktablad, med rubriken "Neutralitetsprincipen", ett beslut att inte medge rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts på förvärvet av en lägenhet (punkt 2).

I detta hänseende påpekade domstolen att en beskattningsbar person uppträder i denna egenskap när han agerar för sin ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112 (punkt 40). Om så är fallet får bolaget omedelbart göra avdrag för hela mervärdesskatten för den vara som i sin helhet ska hänföras till rörelsens tillgångar, trots att varan inte omedelbart används i bolagets ekonomiska verksamhet (punkt 45). När avdragsrätten väl har inträtt består den, såvida det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk. Följaktligen gäller avdragsrätten om den beskattningsbara personen inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattade transaktioner, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, eftersom det inte föreligger någon risk för bedrägeri eller missbruk som kan motivera en senare återbetalning av avdragsbeloppen (punkt 47).

Domstolen slog därför fast att en beskattningsbar person som, i denna egenskap, förvärvar en anläggningstillgång och hänför den till rörelsens tillgångar har rätt att – under den beskattningsperiod då mervärdesskatten blir utkrävbar – dra av den ingående mervärdesskatt

som belastar förvärvet av tillgången, även om tillgången inte omedelbart används i näringsverksamhet (punkt 52).

[Dom av den 21 juni 2012 Mahagében och Dávid \(C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

I det första förenade målet hade leverantören, inom ramen för ett avtal mellan två ungerska bolag om leverans av obehandlat akaciatimmer, upprättat 16 fakturor till förvärvaren. Sex av fakturorna åtföljdes av följesedel. Leverantören tog upp alla 16 fakturor i sin skattedeklaration och intygade därmed att leveranserna hade ägt rum. Leverantören betalade in mervärdesskatten och förvärvaren gjorde avdrag för motsvarande belopp. Vid en kontroll av leverantörens inköp och leveranser, kom skattemyndigheten emellertid till slutsatsen att bolaget inte hade något lager av akaciatimmer och att den mängd som hade köpts in under det år som var relevant i detta mål inte var tillräcklig för att täcka de leveranser som förvärvaren hade fakturerats för. Skattemyndigheten slog därför i beslut fast att förvärvaren hade en skatteskuld och påförde bolaget skattetillägg och förseningsavgift, eftersom det inte hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av att fakturorna inte kunde anses tillförlitliga.

Förvärvaren begärde omprövning, men skattemyndigheten fann inte skäl att ändra beslutet, bland annat med motiveringen att leverantören inte hade företett några handlingar som styrkte transaktionerna och att förvärvaren inte hade agerat med vederbörlig aktsamhet enligt 44 § femte stycket az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (lag nr LXXIV från 1992 om mervärdesskatt) (Magyar Közlöny 1992/128) eftersom denne inte hade kontrollerat om leverantören var en beskattningsbar person eller om leverantören förfogade över varorna.

Förvärvaren överklagade beslutet till Baranya Megyei Bíróság (Regionsdomstolen i Baranya, Ungern) och yrkade att domstolen skulle upphäva skatteskulden, skattetillägget och förseningsavgiften. Den nationella domstolen ställde frågor för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168 a, 178 a, 220.1 och 226 i direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person rätten att från den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in, dra av den mervärdesskatt som nämnda person ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av tjänster, eftersom den som utställt fakturan hänförlig till dessa tjänster, eller en av fakturautställarens leverantörer, har agerat rättsstridigt, utan att myndigheten har styrkt att den beskattningsbara personen kände till eller var medvällande till detta agerande.

Domstolen erinrade inledningsvis om att avdragsrätten enligt direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas. Frågan huruvida mervärdesskatten i samband med en tidigare eller senare transaktion avseende de berörda varorna och tjänsterna har betalats in till statskassan eller inte saknar betydelse för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt (pressmeddelande). Medlemsstaterna får emellertid neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Detta är fallet bland annat om den beskattningsbara personen, som tillhandahållits de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga var ett led i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till. Domstolen konstaterade att det

ankommer på skattemyndigheten att styrka att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att det var fråga om ett sådant skatteundandragande (pressmeddelande).

I det andra förenade målet hade en fysisk person förbundit sig att enligt ett bygg- och anläggningsavtal utföra diverse byggnadsarbeten, bland annat genom att anlita underleverantörer (punkt 24). Efter det att avtalet hade fullgjorts framkom det vid skattekontroller att varken nämnda fysiska person, underentreprenören eller denne sistnämndes underentreprenör förfogade över den personal eller det material som krävdes för att utföra de arbeten som fakturerats. Skattemyndigheten fann därför att de fakturor som utfärdats av den fysiska personen inte avspeglade en reell ekonomisk transaktion och därför var fiktiva. Den berörda personen hade inte heller visat den vederbörliga aktsamhet som krävdes enligt den lagstiftning som var tillämplig i det fallet. Under dessa omständigheter beviljade skattemyndigheten inte avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats av den fysiska personen, eftersom de berörda transaktionerna kunde anses vara misstänkta (punkt 27) på grund av att fakturorna inte på ett tillförlitligt sätt kunde anses styrka den ekonomiska transaktion som dessa avsåg, och slog fast att han hade en skatteskuld avseende mervärdesskatt. Han påfördes även skattetillägg och förseningsavgift (punkt 29).

Den fysiska personen överklagade till Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Regiondomstolen i Jász-Nagykun-Szolnok, Ungern) och yrkade att beslutet skulle upphävas. Den domstolen ställde frågor till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168 a och 273 i direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell praxis, enligt vilken skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person rätt att från den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in, dra av den mervärdesskatt som nämnda person ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av tjänster, med hänvisning till att vederbörande inte har försäkrat sig om att den som utställt fakturan hänförlig till varorna för vilka avdrag har yrkats var en beskattningsbar person och agerade rättsenligt (pressmeddelande och punkt 51).

Domstolen uttalade sig om den beskattningsbara personens skyldighet att försäkra sig om sin affärspartners rättsenliga agerande. Domstolen slog fast att om det förekommer något som ger en upplyst näringsidkare fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande skulle denne, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kunna se sig tvingad att skaffa upplysningar om en annan näringsidkare för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet. Skattemyndigheten kan emellertid inte på ett generellt sätt kräva att beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt ska kontrollera att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande (pressmeddelande).

Det ankommer nämligen på skattemyndigheterna att vidta de kontroller av beskattningsbara personer som krävs för att upptäcka oegentligheter och mervärdesskatteundandragande samt att påföra beskattningsbara personer som gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande sanktioner. Dessa myndigheter kan följaktligen inte överföra sina egna kontrolluppgifter på de beskattningsbara personerna och neka dem rätten till avdrag på grund av en underlåtenhet att utföra dessa uppgifter (pressmeddelande).

Under dessa omständigheter slog domstolen fast att direktiv 2006/112 utgör hinder för den ungerska skattemyndighetens praxis enligt vilken en beskattningsbar person inte beviljas avdrag för den mervärdesskatt som betalats med hänvisning till att den som utställt den faktura med

stöd av vilken avdrag begärs har agerat rättsstridigt och utan att det styrkts att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till ett skatteundandragande. Direktivet utgör även hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person avdragsrätt med hänvisning till att vederbörande, som inte haft kännedom om något som gett fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande, inte försäkrat sig om att dennes affärspartner iakttagit sina lagstadgade skyldigheter, bland annat med avseende på mervärdesskatt, eller med hänvisning till att den beskattningsbara personen inte kunde förete någon handling, utöver fakturan, som kunde styrka att affärspartnern agerat rättsenligt (pressmeddelande).

Dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557)

Detta mål rörde ett holdingbolag, reglerat av portugisisk rätt, som tillhandahöll tekniska administrations- och förvaltningstjänster till bolag i vilka det innehade en del av bolagskapitalet. Inom ramen för dessa transaktioner förvärvade detta bolag, i enlighet med mervärdesskattesystemet, vissa konsulttjänster som det fakturerade sina dotterbolag till samma belopp som bolaget hade betalat för tjänsterna, ökat med mervärdesskatt. Under en beskattningsperiod drog holdingbolaget av hela den mervärdesskatt som hade betalats och övervälrats, eftersom bolaget ansåg att de transaktioner som hade beskattats objektivt sett avsåg användning av motsvarande tjänster som hade förvärvats.

Skattemyndigheten delgav holdingbolaget ett beskattningsbeslut i vilket den fastställde den procentandel av den ingående mervärdesskatten som bolaget fick dra av, då den till följd av en kontroll ansåg att bolaget inte hade rätt att dra av hela den mervärdesskatt som bolaget hade betalat för de tjänster som förvärvats, utan att bolaget skulle tillämpa metoden för beräkning av avdragsgill andel. Bolaget överklagade beskattningsbeslutet till domstolen i första instans Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Förvaltnings- och skattedomstolen i Lissabon, Portugal), vilken ogillade överklagandet.

Det avgörande som meddelades av domstolen i första instans överklagades till den hänskjutande domstolen, Tribunal Central Administrativo Sul (Centrala förvaltningsdomstolen i Sul, Portugal). Den hänskjutande domstolen frågade i detta sammanhang EU-domstolen om artikel 17.2 och 17.5 i direktiv 77/388 ska tolkas på så sätt att ett holdingbolag som, underordnat sin huvudsakliga verksamhet som består i att inneha hela eller delar av bolagskapitalet i dotterbolag, förvärvar varor och tjänster som det därefter fakturerar nämnda bolag, med tillämpning av artikel 17.2 i nämnda direktiv får dra av hela den ingående mervärdesskatt som betalats eller om den nationella skattemyndigheten får ålägga bolaget att endast dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de beskattningsbara transaktionerna, i enlighet med artikel 17.5 i samma direktiv.

Domstolen erinrade inledningsvis om att ett holdingbolag vars enda syfte är att inneha andelar i andra företag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, med förbehåll för de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, enligt domstolens fasta praxis inte ska betraktas som en beskattningsbar person och inte har rätt till avdrag. Ett holdingbolags deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör emellertid en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktiv 77/388 i den

utsträckning som denna innebär genomförande av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga (punkt 34).

Därefter framhöll domstolen, i enlighet med dess fasta praxis, att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får begränsas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (punkt 35). För att det ska finnas en avdragsrätt krävs emellertid att de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt (punkt 36) eller att kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denna tillhandahåller (punkt 37).

Domstolen identifierade i detta hänseende tre situationer, nämligen för det första den där de ingående tjänsterna i sin helhet ska anses ha ett direkt och omedelbart samband med utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för det andra den där nämnda tjänster används både för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill och för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill och för det tredje den där tjänsterna används både för ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. I det första fallet har den berörda beskattningsbara personen rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten på förvärvet. Avdragsrätten får inte inskränkas enbart med motiveringen att de tjänster som beskattats i den nationella lagstiftningen betraktas som underordnade i förhållande till den huvudsakliga verksamheten, på grund av de aktuella bolagens verksamhetsföremål eller allmänna verksamhet. I det andra fallet medges endast avdrag för den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna, och medlemsstaterna får föreskriva att en av metoderna för fastställande av avdragsrätten ska tillämpas. I det tredje fallet är direktiv 77/388 inte tillämpligt och metoderna för avdrag och uppdelning ska fastställas av medlemsstaterna, vilka vid utövandet av denna befogenhet ska beakta syftet med och systematiken i direktiv 77/388. De ska även i enlighet med detta föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på var och en av dessa två verksamheter (punkterna 45–47). Sammanfattningsvis slog domstolen fast att omfattningen av holdingbolagets rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt skulle fastställas med hänsyn till det fall eller de fall som var tillämpliga på det berörda holdingbolagets verksamhet.

Dom av den 21 februari 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

En enskild näringsidkare och huvuddelägare i ett bolag med begränsat ansvar för delägarna bildat enligt tysk rätt, vars verksamhetsföremål bestod i att utföra mervärdesskattepliktiga byggnadsarbeten mot vederlag, blev i egenskap av företagsledare och huvuddelägare i detta bolag föremål för ett straffrättsligt förfarande. Näringsidkaren och bolaget ingick i en skatteintegrering (Organschaft). De ansågs därför utgöra en och samma beskattningsbara person. Näringsidkaren åtog sig – i egenskap av så kallat ”dominerande” företag – de skattemässiga skyldigheter som åvilade företagsgruppen bestående av hans enskilda näringsverksamhet och bolaget. Efter det att det uppkommit misstankar om mutbrott i samband med fullgörandet av ett byggentreprenadkontrakt som tilldelats bolaget inledde den behöriga åklagarmyndigheten en förundersökning mot näringsidkaren, under vilken näringsidkaren företrädde av en advokat. Enligt avtalet om arvode till denna advokat var näringsidkaren, i egenskap av misstänkt, och bolaget klient till advokaten. Advokatfakturorna ställdes till bolaget. Näringsidkaren gjorde – i

egenskap av bolagets dominerande företag – under det år som tvisten i målet avsåg, avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på dessa fakturor.

Näringsidkaren blev föremål för ett beslut om efterbeskattning från Finanzamt Köln-Nord (skattemyndigheten i Köln-Nord, Tyskland), enligt vilken mervärdesskatten i fråga inte var avdragsgill. Efter det att Finanzamt Köln-Nord (skattemyndigheten i Köln-Nord) efter omprövning inte hade ändrat sitt beslut, överklagade näringsidkaren beslutet om efterbeskattning till behörig domstol i första instans, Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland), som biföll överklagandet.

Finanzamt Köln-Nord (skattemyndigheten i Köln-Nord) överklagade till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala högsta domstolen, Tyskland). Den domstolen ansåg att det var oklart hur det skulle fastställas att det föreligger ett sådant direkt samband mellan de ingående transaktionerna och utgående transaktioner som krävs enligt domstolens rättspraxis för utövandet av avdragsrätten och ville få klarhet i huruvida förekomsten av ett samband i den mening som avses i artikel 17.2 a är avhängigt av det objektiva innehållet i de varor eller tjänster som förvärvats eller av ändamålet med detta förvärv och, för det fall ändamålet med det förvärvade tillhandahållandet är avgörande, huruvida en beskattningsbar person som beställer en tjänst tillsammans med en anställd har rätt till fullt eller endast partiellt avdrag för ingående skatt.

Domstolen hänvisade till sin tidigare rättspraxis avseende kravet på ett direkt och omedelbart samband och konstaterade bland annat att samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna ska beaktas vid tillämpningen av detta kriterium och att endast de transaktioner som har ett objektiva samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet ska beaktas (punkt 22). Skyldigheten att endast beakta den aktuella transaktionens objektiva innehåll är nämligen den som bäst överensstämmer med målet med det gemensamma mervärdesskattesystemet, vilket är att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten (punkt 23). Det objektiva innehållet beträffande använda varor eller tjänster ska även vara avgörande för fastställandet av om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och en utgående skattepliktig transaktion eller, i undantagsfall, en ingående skattepliktig transaktion (punkt 24). Domstolen preciserade att den omständigheten att det direkta och omedelbara sambandet mellan ett tillhandahållande av tjänster och den samlade skattepliktiga ekonomiska verksamheten ska fastställas med utgångspunkt i tjänsternas objektiva innehåll, inte utesluter att också det enda syftet med den aktuella transaktionen beaktas, eftersom detta syfte måste anses utgöra ett kriterium för bestämningen av det objektiva innehållet. Har det väl fastställts att en transaktion inte har genomförts för en beskattningsbar persons skattepliktiga verksamhet, kan denna transaktion inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med verksamheten i den mening som avses i domstolens praxis, inte ens om denna transaktion med hänsyn till sitt objektiva innehåll skulle vara mervärdesskattepliktig (punkt 29).

I detta fall slog domstolen fast att kostnaderna för advokattjänsterna, vad gäller deras objektiva innehåll, inte kunde anses ha uppkommit för bolagets samlade skattepliktiga verksamhet, eftersom advokattjänsterna – enligt de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen – direkt och omedelbart avsåg att skydda de enskilda intressena för den person som åtalats för brott till följd av sitt personliga handlande och eftersom åtalet väckts enbart mot den tilltalade personligen och inte mot bolaget, trots att det i rättsligt hänseende hade varit möjligt att även väcka talan mot bolaget (punkt 30).

Domstolen tillade att den omständigheten att ett sådant företag som det i det aktuella nationella målet, enligt inhemsk civilrätt är skyldigt att bära kostnaderna i brottmål för försvaret av de intressen som dess organ företräder, saknar betydelse för tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Med hänsyn till den objektiva ordning för mervärdesskatt som införts genom detta system är det nämligen enbart det objektiva förhållandet mellan tillhandahållna tjänster och den beskattningsbara personens skattepliktiga ekonomiska verksamhet som är avgörande (punkt 32). Advokattjänsterna, som syftat till att undvika straffrättsliga påföljder för fysiska personer i ledningen för ett beskattningsbart företag, ger inte nämnda företag rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på de tjänster som tillhandahållits (punkt 33).

Dom av den 18 juli 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)

I detta mål upprättade en beskattningsbar person, med stöd av den nationella lagstiftningen om pensioner, en pensionsfond i form av en från bolaget rättsligt och skattemässigt åtskild enhet, för att säkerställa pensionsrättigheterna för sina nuvarande och tidigare anställda. Ett dotterbolag till den beskattningsbara personen slöt avtal med tjänsteleverantörer om administration av pensionerna och pensionsfondens förmögenhetsförvaltning. Dotterbolaget betalade kostnaderna för dessa tjänster och de övervältrades inte på pensionsfonden. Den beskattningsbara personen gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på de kostnader som uppkommit under en viss period.

Den beskattningsbara personen efterbeskattades därefter för mervärdesskatt avseende samma period. Den beskattningsbara personen begärde omprövning, men Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (skattemyndigheten i region Nord, skattekontoret i Groningen, Nederländerna) ändrade inte beslutet. Den beskattningsbara personen överklagade därefter skattemyndighetens beslut till Rechtbank Leeuwarden (Domstolen i Leuvarde, Nederländerna), som ogillade överklagandet.

Det avgörande som meddelades i första instans överklagades till Gerechtshof te Leeuwarden (Appellationsdomstolen i Leuvarde, Nederländerna) och den hänskjutande domstolen ställde en fråga till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida det enligt artikel 17 i direktiv 77/388 är tillåtet för en beskattningsbar person som har skapat en från denna person åtskild pensionsfond att dra av den skatt som vederbörande har betalat för de tjänster som har tillhandahållits för att kunna genomföra och förvalta fonden.

EU-domstolen erinrade först om de villkor som ska vara uppfyllda för att den beskattningsbara personen ska ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatten, såsom dessa villkor har fastställts i domstolens praxis. Därefter slog domstolen, när det gällde frågan huruvida det förelåg ett direkt och omedelbart samband, fast att förekomsten av ett sådant samband förutsätter att kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (punkt 23).

För att pröva huruvida förekomsten av ett sådant samband framgick av samtliga omständigheter hänförliga till de berörda transaktionerna i det nationella målet, trots att den fond som upprättats av den beskattningsbara personen utgjorde en från denna person rättsligt åtskild enhet,

konstaterade domstolen först att den beskattningsbara personen köpt de berörda tjänsterna för att trygga administrationen av sina anställdas pensioner och för att förvalta förmögenheten i den fond som upprättats för att trygga dessa pensioner. Genom att upprätta fonden uppfyllde den beskattningsbara personen en rättslig skyldighet som åvilade bolaget i egenskap av arbetsgivare och i den omfattning som kostnaderna för de tjänster som den beskattningsbara personen köpt in utgjorde en del av de allmänna omkostnaderna utgjorde de som sådana komponenter i priset på den beskattningsbara personens produkter (punkt 25).

Domstolen drog sedan slutsatsen att tjänsterna köpts in enbart för den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet och att det förelåg ett direkt och omedelbart samband (punkt 26). Domstolen preciserade i detta sammanhang att den beskattningsbara personen, om det inte skulle vara möjligt att dra av den ingående skatten, på grund av att lagstiftaren valt att skydda pensionerna genom en rättslig åtskillnad mellan arbetsgivaren och pensionsfonden, inte enbart skulle berövas den skattemässiga fördel som följer av en tillämpning av bestämmelserna om avdrag utan det skulle även innebära att mervärdesskattens neutralitet inte längre garanteras.

Domstolen slog därför fast att en beskattningsbar person som upprättat en pensionsfond som en separat rättslig och skattemässig enhet, för att trygga rätten till pension för sina anställda och före detta anställda, har rätt att dra av den mervärdesskatt som vederbörande har betalt för fondens förvaltning och verksamhet, förutsatt att förekomsten av ett direkt och omedelbart samband framgår av samtliga omständigheter hänförliga till de berörda transaktionerna (domslutet).

Dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Två beskattningsbara personer ingick ett ramavtal om uppförande av en byggnad för svinuppfödning och upprustning av en svinanläggning. Inom ramen för detta avtal utfärdade tillhandahållaren av de aktuella tjänsterna ett antal fakturor för förskottsbetalning enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Därefter utfärdade tjänsteleverantören en faktura, med tillämpning av de vanliga mervärdesskattereglerna, avseende det totala värdet av de utförda arbetena, inklusive mervärdesskatt. Tjänstemottagaren erlade den mervärdesskatt som leverantören angett. Tjänsteleverantören försattes därefter i konkurs och kunde inte betala in mervärdesskatten till skattemyndigheten.

Skattemyndigheten biföll genom beslut en begäran från tjänstemottagaren om återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till sistnämnda faktura. I detta sammanhang konstaterade den rumänska skattemyndigheten, efter en andra skattekontroll, att de förenklingsåtgärder som reglerar systemet med omvänd betalningsskyldighet inte hade iakttagits. Mottagaren blev följaktligen föremål för ett beskattningsbeslut, jämte dröjsmålsränta, och ett beslut om återkrav av den mervärdesskatt som belöpte på nämnda faktura. Efter det att Tribunalul Bihor (Förstainstansdomstolen i Bihor, Rumänien) ogillat talan med yrkande om upphävande av återkravsbeslutet och beskattningsbeslutet, avslogs överklagandet med yrkande om upphävande av den dom som meddelats av Tribunalul Bihor (Förstainstansdomstolen i Bihor) och en ansökan om resning avisades. Därefter överklagade tjänstemottagaren detta senaste avgörande till Curtea de Appel Oradea (Appellationsdomstolen i Oradea, Rumänien).

Curtea de Appel Oradea (Appellationsdomstolen i Oradea), den hänskjutande domstolen, vände sig till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet utgör hinder för att en tjänstemottagare, vid en transaktion som är föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, nekas avdragsrätt för mervärdesskatt som vederbörande felaktigt har erlagt till tjänsteleverantören på grund av en faktura som upprättats på ett felaktigt sätt, inbegripet då det inte är möjligt att rätta felaktigheten på grund av att tjänsteleverantören har försatts i konkurs.

Domstolen erinrade om att en beskattningsbar person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster inte är skyldig att inneha en faktura som har upprättats i enlighet med de formella kraven i direktiv 2006/112 för att kunna utnyttja sin avdragsrätt. Den beskattningsbara personen är endast skyldig att iaktta de regler som har fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som den har enligt artikel 178 f i direktiv 2006/112 (punkt 33). De formella regler som sålunda har fastställts av den berörda medlemsstaten och som den beskattningsbara personen måste iaktta för att kunna utöva sin rätt att dra av mervärdesskatt får inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att kontrollera att förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt och för att säkerställa uppbörd av mervärdesskatten (punkt 34).

Domstolen konstaterade i förevarande fall att uttrycket "omvänd betalningsskyldighet" inte angetts på fakturan, i strid med kraven i den berörda nationella lagstiftningen, och att mottagaren av tjänsterna inte hade vidtagit de åtgärder som krävdes enligt nämnda lagstiftning för att avhjälpa denna brist. Dessutom hade den berörda mottagaren felaktigt betalat den mervärdesskatt som felaktigt angetts på fakturan till leverantören, trots att vederbörande, i sin egenskap av tjänstemottagare, enligt detta system borde ha erlagt mervärdesskatten till skattemyndigheten i enlighet med direktiv 2006/112. Utöver det faktum att den omtvistade fakturan inte uppfyllde de formella kraven enligt nationell lagstiftning, hade således ett materiellt villkor enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte iakttagits (punkt 37).

Enligt domstolen medför denna situation en risk för förlorade skatteintäkter för den berörda medlemsstaten (punkt 38). Då den mervärdesskatt som mottagaren hade erlagt till leverantören inte skulle betalas och då betalningen inte uppfyllde ett materiellt villkor i förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, kunde mottagaren inte åberopa någon rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt (punkt 40). Domstolen fann således att det inte stred mot unionsrätten att i detta fall neka avdragsrätt (första punkten i domslutet).

[Dom av den 27 juni 2018, SGI och Valérie \(C-459/17 och C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

Dessa mål rörde franska bolag, med sitt respektive säte på Réunion (Frankrike), som hade som verksamhetsföremål att genomföra investeringar som ger rätt till skattenedsättning enligt en nationell bestämmelse. Den franska skattemyndigheten ifrågasatte dessa två beskattningsbara personers rätt att dra av den mervärdesskatt som var angiven på olika fakturor avseende förvärv av kapitalvaror, bland annat med motiveringen att fakturorna inte motsvarade någon faktisk leverans. Bolagen ålades att betala återstående mervärdesskatt för olika bestämda perioder.

Efter det att Cour administrative d'appel de Bordeaux (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Bordeaux, Frankrike) hade fastställt den dom som hade meddelats i första instans, vid vilken

bolagen hade bestritt betalningskraven avseende återstående mervärdesskatt, överklagade bolagen till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike).

Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), den hänskjutande domstolen, ställde en fråga för att få klarhet i huruvida artikel 17 i direktiv 77/388 ska tolkas på så sätt att det, för att neka en beskattningsbar person som är mottagare av en faktura rätt att dra av den mervärdesskatt som anges i fakturan, är tillräckligt att myndigheten fastställer att de transaktioner som fakturan motsvarar faktiskt inte har genomförts, eller huruvida det krävs att myndigheten även fastställer att den beskattningsbara personen inte har varit i god tro.

Domstolen konstaterade först att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet och att så är fallet när varorna levereras eller tjänsterna utförs (punkt 34). Avdragsrätten är således knuten till att varor eller tjänster faktiskt har tillhandahållits (punkt 35). Avdragsrätten omfattar inte en skatt som ska betalas endast därför att den anges i en faktura (punkt 37). Den goda eller onda tron hos en beskattningsbar person som begär avdrag för mervärdesskatt är utan betydelse för frågan huruvida leveransen har utförts, i den mening som avses i direktiv 77/388. Begreppet leverans av varor är nämligen av objektiv karaktär och ska tolkas oberoende av de aktuella transaktionernas syften och resultat, utan att skattemyndigheten behöver genomföra undersökningar för att utröna den beskattningsbara personens avsikt eller ta hänsyn till avsikten hos en annan aktör än den beskattningsbara personen, som har deltagit i samma leveranskedja (punkt 38).

Domstolen slog således fast att det, för att neka en beskattningsbar person som är mottagare av en faktura rätt att dra av den mervärdesskatt som anges i fakturan, är tillräckligt att myndigheten fastställer att de transaktioner som fakturan motsvarar faktiskt inte har genomförts (domslutet).

Dom av den 5 juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537)

Ett holdingbolag, vars verksamhetsföremål bestod i att förvalta andelsinnehaven i flera av koncernens dotterbolag, till vilka holdingbolaget hyrde ut en fastighet, avyttrade och förvärvade andelsinnehav i samband med en omstrukturering. Den mervärdesskatten som erlagts på de utgifter som var hänförliga till omstruktureringen drogs av i sin helhet. Skattemyndigheten ifrågasatte detta avdrag med motiveringen att de omkostnader som enligt bolaget var avdragsgilla hade uppkommit genom kapitaltransaktioner som inte omfattades av avdragsrätten. Bolaget ålades därför att betala mervärdesskatt, vilket bolaget utan framgång bestred i domstol i såväl första som andra instans.

Bolaget överklagade till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike), den hänskjutande domstolen, som ställde en tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida ett holdingbolags uthyrning av fast egendom till ett dotterbolag utgör ett sådant deltagande i dotterbolagets förvaltning som ska anses som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktiv 77/388, vilket innebär att mervärdesskatten på holdingbolagets omkostnader för att förvärva andelar i dotterbolaget blir avdragsgill. För det fall denna fråga besvarades jakande ville den hänskjutande domstolen få klarhet i under vilka villkor så kan ske.

EU-domstolen erinrade inledningsvis om att ett holdingbolags avdragsrätt, när andelsinnehavet åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar

har skett, utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, i den utsträckning som detta innebär genomförande av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i detta direktiv (punkterna 29 och 30). Domstolen påpekade också att den i dess praxis angivna förteckningen över exempel på när ett holdingbolag ska anses delta i förvaltningen av dotterbolagen, inte är uttömmande (punkt 31).

Domstolen konstaterade att de enda tjänster som holdingbolaget i detta fall hade tillhandahållit de dotterbolag beträffande vilka det haft omkostnader för att förvärva andelar i desamma, bestod i uthyrning av en fastighet, som ett operativt dotterbolag använde som en ny produktionsanläggning, och erinrade om det handlingsutrymme som medlemsstaterna har i fråga om beskattning av utarrendering och uthyrning (punkt 33). Domstolen slog därefter fast att ett holdingbolags uthyrning av fast egendom till ett dotterbolag utgör sådant deltagande i dotterbolagets förvaltning som ska anses som ekonomisk verksamhet som innebär att mervärdesskatten på holdingbolagets omkostnader för att förvärva andelar i dotterbolaget blir avdragsgill, under förutsättning att tjänsten tillhandahålls fortlöpande, att den tillhandahålls mot ersättning och att tjänsten är föremål för skatt, vilket innebär att uthyrningen inte är undantagen från mervärdesskatteplikt, samt att det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls av tjänsteleverantören och det motvärde som erhålls från mottagaren (punkt 35).

Vad gäller omfattningen av avdragsrätten erinrade domstolen om att ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och det ska i princip göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader (punkt 36). Denna obegränsade rätt gäller emellertid inte för kostnader som ett holdingbolag har i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, när holdingbolaget enbart deltar i förvaltningen av vissa av dotterbolagen, medan det däremot inte bedriver någon ekonomisk verksamhet med avseende på andra dotterbolag. I detta fall ska dessa kostnader endast delvis anses ingå i holdingbolagets omkostnader, vilket innebär att den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader endast kan dras av i proportion till de kostnader som ingår i den ekonomiska verksamheten, i enlighet med uppdelningskriterier som bestäms av medlemsstaterna enligt en beräkningsmetod som på ett objektivet sätt avspeglar vilken del av de ingående utgifterna som verkligen är hänförlig till den ekonomiska verksamheten respektive den icke ekonomiska verksamheten (punkt 37).

Dom av den 17 oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834)

I detta mål hade det första bolaget lämnat ett offentligt erbjudande om att köpa samtliga aktier i det andra bolaget och hade därvid ådragit sig kostnader för rådgivningstjänster och andra tjänster i samband med det planerade förvärvet. Denna transaktion kunde emellertid inte genomföras fullt och det första bolaget hade enbart kunnat förvärva en del av det andra bolagets aktiekapital (punkt 8). Det första bolaget yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa kostnader och gjorde i samband med detta gällande att bolagets avsikt var att, efter det att det tagit över målbolaget, delta i förvaltningen av målbolaget genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster. Den behöriga skattemyndigheten beviljade inte det begärda avdraget. Det bolag som begärt avdraget överklagade detta avslagsbeslut och den nationella domstol som skulle pröva målet ställde då en fråga till EU-domstolen, nämligen frågan huruvida avdrag ska medges enligt direktiv 77/388 när det finns en avsikt att förvärva samtliga

aktier i ett bolag i syfte att utöva en ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla detta sistnämnda bolag mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster.

Domstolen, som började med att undersöka villkoren för att en person ska anses utgöra en beskattningsbar person, hänvisade till de uttalanden som gjorts i bland annat målet Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, (C-108/14 och C-109/14),¹⁴ och betonade att det för avdragsrätt krävdes ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av det bolag i vilket förvärv av andelar hade skett (punkterna 16 och 17). Domstolen erinrade därefter om att redan förberedande verksamhet ska betraktas som ekonomisk verksamhet och att den som styrker sin uppgift om att vederbörande har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en beskattningsbar person (punkt 18). Domstolen slog därför fast att ett bolag som utför förberedande åtgärder som en del av ett tilltänkt förvärv av aktier i ett annat bolag i avsikt att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att delta i förvaltningen av detta sistnämnda bolag genom att tillhandahålla det bolaget mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster, ska betraktas som en beskattningsbar person i den mening som avses i direktiv 77/388.

Domstolen tillade att avdragsrätten, när den väl har inträtt, enligt domen INZO,¹⁵ kvarstår även om den planerade verksamheten inte har påbörjats och därför aldrig har gett upphov till några mervärdesskattepliktiga transaktioner. Likaså består avdragsrätten, enligt domarna Midland Bank¹⁶ och Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1),¹⁷ om den beskattningsbara personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner (punkt 25).

Vidare kan den mervärdesskatt som har betalats dras av i sin helhet endast om de kostnader som uppkommit i princip uteslutande föranletts av den planerade ekonomiska verksamheten, nämligen att tillhandahålla målbolaget mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster. För det fall dessa kostnader delvis även avser en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller en icke ekonomisk verksamhet, kan den mervärdesskatt som betalats för dessa kostnader endast delvis dras av (punkt 30).

Sammanfattningsvis slog domstolen fast att direktiv 77/388 innebär att ett bolag, som avser att förvärva alla aktier i ett annat bolag, i syfte att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla detta sistnämnda bolag mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster, har rätt att fullt ut dra av den ingående mervärdesskatten hänförlig till kostnader för rådgivning som uppkommit i samband med ett offentligt uppköpserbjudande, även om det visat sig att denna ekonomiska verksamhet aldrig inleddes, under förutsättning att dessa kostnader uteslutande har sin grund i den planerade ekonomiska verksamheten (domslutet).

¹⁴ Detta mål avgjordes genom dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496).

¹⁵ Dom av den 29 februari 1996 (C-110/94, EU:C:1996:67).

¹⁶ Dom av den 8 juni 2000 (C-98/98, EU:C:2000:300).

¹⁷ Dom av den 15 januari 1998 (C-37/95, EU:C:1998:1).

Dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845)

I detta mål erbjöd ett finansbolag finansiering som endast kunde användas för att förvärva motorfordon av något av de märken som tillhörde den koncern som nämnda bolag tillhörde. Bolaget erbjöd bland annat leasing av de berörda motorfordonen. Detta innebar att bolaget köpte fordonet av återförsäljaren och ställde det till kundens förfogande, utan att äganderätten till fordonet gick över till kunden förrän samtliga betalningar enligt avtalet hade erlagts. Det pris som betalades till finansbolaget för förvärvet av fordonet gav inte upphov till någon vinstmarginal. Vid fastställandet av räntan för den "finansiella" delen av transaktionen beaktade bolaget däremot inte enbart sina egna finansieringskostnader, utan lade till en marginal för allmänna omkostnader, en vinstmarginal och en reservering för osäkra fordringar. Den del av betalningarna som motsvarade räntan ingick därför i omsättningen, vilket däremot inte gällde för den del som motsvarade inköpspriset för fordonet.

Enligt den nationella lagstiftning om mervärdesskatt som var tillämplig på leasingtransaktioner, innefattar leasingavtal, även om de utgör en enda affärstransaktion, flera olika tillhandahållanden, däribland tillhandahållande av ett fordon (en beskattningsbar transaktion) och beviljande av en kredit (en transaktion som är undantagen från skatteplikt). Den ingående mervärdesskatt som finansbolaget hade betalat för sin samlade verksamhet kunde delas upp i två delar, där en del uteslutande avsåg antingen beskattningsbara transaktioner eller transaktioner som var undantagna från skatteplikt, och den andra delen avsåg transaktioner av båda dessa typer. Den sistnämnda mervärdesskatten betecknades som "resterande" och innehöll allmänna omkostnader för den löpande förvaltningen.

Mot bakgrund av att bolaget delvis var undantaget från skattskyldighet, var parterna oense om i vilken utsträckning bolaget hade rätt att dra av denna resterande mervärdesskatt. Bolaget föreslog att den resterande mervärdesskatten skulle fördelas mellan dess olika verksamhetsgrenar, bland annat i proportion till omsättningen inom respektive gren, utan beaktande av värdet på de sålda leasingfordonen. Bolaget föreslog vidare att en särskild metod skulle användas för att beräkna den avdragsgilla andelen av den ingående resterande mervärdesskatten för varje verksamhetsgren. Denna beräkning skulle baseras på antalet beskattningsbara transaktioner i förhållande till det totala antalet transaktioner inom den verksamhetsgrenen, varvid antalet transaktioner inte motsvarade antalet avtal utan det antal betalningar som erlades enligt dessa avtal. Skattemyndigheten föredrog däremot en uppdelning mellan de beskattningsbara transaktionerna och de transaktioner som var undantagna från skatteplikt utifrån transaktionernas värde, men med uteslutande av fordonets ursprungliga värde vid leveransen, vilket således avsevärt minskade den avdragsgilla delen av den resterande mervärdesskatten eftersom detta värde till stor del kom att tillskrivas beviljandet av finansieringen (som är en transaktion som är undantagen från skatteplikt).

Den hänskjutande domstolen hänsköt en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen. Domstolen prövade huruvida artiklarna 168 och 173.2 c i direktiv 2006/112 skulle tolkas så, att de allmänna omkostnader som är hänförliga till tillhandahållanden för leasing av lös egendom, även om dessa inte återspeglas i det belopp som tas ut av kunden för tillhandahållandet av den berörda varan (det vill säga den beskattningsbara delen av transaktionen) utan i det räntebelopp som tas ut för den "finansiella" delen av transaktionen (det vill säga den del av transaktionen som är undantagen från skatteplikt), i mervärdesskattehänseende ändå ska betraktas som en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för tillhandahållandet av varan. Domstolen prövade

vidare huruvida medlemsstaterna får tillämpa en fördelningsmetod som inte tar hänsyn till den berörda varans ursprungliga värde vid varans leverans (punkt 27).

Domstolen erinrade först om att det för avdragsrätt krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, men påpekade därefter att avdragsrätt även kan tillerkännas när det saknas ett sådant direkt och omedelbart samband, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således som sådana utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller (punkt 42). Domstolen konstaterade i detta hänseende att den beskattningsbara personen hade bestämt sig för att inte inkludera dessa kostnader i priset för de beskattningsbara transaktionerna, utan endast i priset för de transaktioner som var undantagna från skatteplikt. Eftersom dessa allmänna omkostnader, åtminstone i viss mån, faktiskt hade uppkommit för tillhandahållandet av fordon, vilket utgör en beskattad transaktion, var nämnda kostnader som sådana emellertid, enligt domstolen, en del av de kostnadskomponenter som ingick i priset för dessa transaktioner (punkt 44).

Efter det att domstolen erinrat om att avdragsrättens räckvidd varierar beroende på den användning som de aktuella varorna och tjänsterna är avsedda för (punkt 46), preciserade den att det, om de allmänna omkostnaderna avser varor och tjänster som används för att genomföra både transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger rätt till avdrag, krävs att en avdragsgill andel fastställas i enlighet med de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112. Domstolen påpekade att det är möjligt att göra undantag från den allmänna regel som föreskriver att omsättningen ska användas som utgångspunkt för beräkningen av den avdragsgilla andelen och i stället tillämpa en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden (punkt 51), men att det då krävs att en sådan metod garanterar en mer exakt beräkning av den avdragsgilla andelen, även om den inte nödvändigtvis måste vara den allra mest exakta metod som över huvud taget är möjlig (punkt 53). I detta sammanhang konstaterade domstolen, mot bakgrund av avdragsrättens grundläggande funktion, att det – när metoderna för att beräkna avdragsrätten inte beaktar den omständigheten att de allmänna omkostnaderna faktiskt och i ej negligierbar utsträckning används för transaktioner som ger rätt till avdrag – inte kan anses att dessa metoder på ett objektivt sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning hänför sig till dessa transaktioner. Sådana metoder kan således inte garantera en mer precis fördelning än den metod som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (punkt 57).

Domstolen fann att allmänna omkostnader som är hänförliga till transaktioner för leasing av lös egendom, även om dessa inte återspeglas i det belopp som tas ut av kunden för tillhandahållandet av den berörda varan (det vill säga den beskattningsbara delen av transaktionen) utan i det räntebelopp som tas ut för den "finansiella" delen av transaktionen (det vill säga den del av transaktionen som är undantagen från skatteplikt), i mervärdesskattelhänseende ändå ska betraktas som en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för detta tillhandahållande, och att medlemsstaterna inte får tillämpa en fördelningsmetod som inte tar hänsyn till den berörda varans ursprungliga värde vid varans leverans, om denna metod inte kan garantera en mer precis fördelning än den som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (domslutet).

1. Direkt och omedelbart samband

[Dom av den 30 maj 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Bolag X innehade 30 procent av aktierna i bolag A och utövade företagsledande uppgifter i A mot ersättning. Under år 1996 hade X och de övriga aktieägarna sålt sina andelar i bolaget D och X hade upphört att utöva företagsledande uppgifter i A. I samband med denna aktieförsäljning tillhandahölls X flera tjänster vilka fakturerades med uppgift om mervärdesskatt. X drog av denna skatt i sina mervärdesskattedeclarationer. Enligt X utgjorde nämligen överlåtelsen av dess aktier en överföring av samtliga tillgångar och tjänster och de utgifter som X hade haft med anledning av överföringen ingick bland de allmänna omkostnaderna för X:s samlade ekonomiska verksamhet och var därför avdragsgilla i sin helhet.

Den hänskjutande domstolen ställde frågor till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida överlåtelsen av 30 procent av aktierna i ett bolag – till vilket överlåtaren tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt – utgör en överföring av samtliga tillgångar eller tjänster eller någon del därav i den mening som avses i direktiv 77/388. Om så inte var fallet önskade den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det hade någon betydelse att de andra aktieägarna i praktiken samtidigt överförde de resterande aktierna i bolaget till samma person och denna överföring var nära förknippad med de företagsledande uppgifter som utfördes för samma bolag.

Domstolen påpekade först och främst att enbart förvärv, innehav eller försäljning av andelar i bolag inte i sig utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktiv 77/388. Enbart ett förvärv av andelar i andra företag utgör nämligen inte utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande ge intäkter (punkt 36). En överlåtelse av aktier i ett bolag kan följaktligen, oberoende av omfattningen av aktierna, endast likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav om aktierna ingår i en självständig del som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet vilken bedrivs av förvärvaren. Enbart överlåtelse av aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar gör det inte möjligt för förvärvaren att i överlåtarens ställe bedriva självständig ekonomisk verksamhet (punkt 38). Aktieägarna äger nämligen inte tillgångarna i det företag i vilket de har aktier, utan de äger aktier på grundval av vilka de har rätt till utdelning och information samt är delaktiga när viktiga beslut avseende förvaltningen av företaget antas. Domstolen slog således fast att ett innehav av 30 procent av aktierna i ett bolag endast ger begränsade rättigheter i bolaget (punkt 39), och att en överföring av 30 procent av aktierna i ett bolag inte kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i direktiv 77/388 (punkt 40). Domstolen konstaterade vidare att det skulle göras en individuell och fristående bedömning av varje transaktion (punkt 47).

Därefter erinrade domstolen om att rätt till avdrag föreligger om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Om detta inte är fallet får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv av varor eller tjänster ingår i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Oavsett utgången av denna prövning förutsätter förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband att kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (punkt 55).

Mot denna bakgrund slog domstolen fast att en överlåtelse av 30 procent av aktierna i ett bolag – till vilket överlåtaren tillhandahåller tjänster som är föremål för mervärdesskatt – inte utgör en överföring av samtliga tillgångar eller tjänster eller någon del därav, i den mening som avses i direktiv 77/388, oberoende av att de andra aktieägarna i praktiken samtidigt överlåter resterande aktier i bolaget till samma person och att denna överföring är nära förknippad med de företagsledande uppgifter som utfördes för samma bolag (domslutet).

Dom av den 8 november 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888)

C&D Foods var moderbolag till Arovit Holding A/S, som innehade Arovit Petfood. Före den 1 mars 2007 bestod den huvudsakliga verksamheten i C&D Foods i att vara moderbolag till Arovit Holding. Den 1 mars 2007 ingick C&D Foods ett administrationsavtal med sitt dotterdotterbolag Arovit Petfood för tillhandahållande av tjänster i form av administrations- och IT-tjänster. I augusti 2008 övertog ett kreditinstitut Arovit-koncernen för en euro på grund av att den tidigare koncernägaren inte hade återbetalat ett lån som denne hade beviljats. Detta kreditinstitut ingick under perioden december 2008 – mars 2009 rådgivningsavtal för C&D Foods räkning för att förbereda avyttringen av samtliga aktier i Arovit Petfood, i syfte att inte längre vara borgenär i koncernen. C&D Foods, som hade haft kostnader i samband med den planerade avyttringen, drog av den mervärdesskatt som var hänförlig till kostnaderna. Eftersom man inte hittade någon potentiell köpare, avbröts avyttringen år 2009.

Den hänskjutande domstolen ställde frågor till EU-domstolen för att få klarhet i om ett holdingbolag har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader som uppkommit vid en planerad men inte genomförd avyttring av aktier i ett dotterdotterbolag, till vilket detta holdingbolag tillhandahåller administrations- och IT-tjänster.

Domstolen påpekade först och främst att ett bolag, vars enda syfte är att inneha andelar i andra bolag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa bolag, varken har rätt till avdragsrätt eller utgör en beskattningsbar person, eftersom enbart ett förvärv eller ett innehav av aktier i bolag inte i sig utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktiv 2006/112 (punkt 30). Det förhåller sig emellertid annorlunda då andelsinnehavet åtföljs av direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, utan att detta påverkar de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, i den mån ett sådant deltagande omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga, såsom tillhandahållande av administrations-, bokförings- och IT-tjänster (punkt 32).

Domstolen slog därefter fast att det, för att en avyttring av aktier ska kunna omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, krävs att avyttringen i princip uteslutande ska ha sin grund direkt i det aktuella moderbolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet eller att den ska utgöra en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av denna verksamhet. Detta är fallet när avyttringen sker för att använda vinsten från avyttringen direkt i den skattepliktiga ekonomiska verksamheten i moderbolaget i fråga eller i den ekonomiska verksamhet som bedrivs av den koncern det är moderbolag i (punkt 38). Domstolen slog således fast att en planerad men inte genomförd avyttring av aktier, såsom den som var aktuell i det nationella målet, som inte har sin uteslutande grund direkt i det berörda bolagets skattepliktiga ekonomiska verksamhet eller som inte utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av denna ekonomiska verksamhet, inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde (punkt 42 och domslutet).

[Dom av den 22 oktober 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

I detta mål åtog sig en juridisk person med vinstsyfte att genomföra en naturstig för rekreation, inom ramen för en ekonomisk verksamhet knuten till landsbygdsturism och rekreation, och att ge allmänheten kostnadsfri tillgång till naturstigen under en period av fem år. Bolaget drog av mervärdesskatten avseende förvärv eller tillverkning av vissa investeringsvaror i samband med arbeten för att skapa den aktuella naturstigen. Skattemyndigheten, hos vilken bolaget hade ansökt om återbetalning av de aktuella mervärdesskattebeloppen, ansåg emellertid att det inte förelåg rätt till återbetalning, eftersom det inte hade visats att de varor och tjänster som förvärvats var avsedda att användas för en mervärdesskattepliktig verksamhet. Det var på den grunden som nämnda skattemyndighet nekade avdrag för dessa belopp.

Den hänskjutande domstolen frågade sig i detta sammanhang huruvida det förelåg ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som hänförde sig till arbetenas utförande och den ekonomiska verksamhet som planerades av det berörda bolaget, mot bakgrund av att naturstigen var direkt avsedd att användas kostnadsfritt av allmänheten.

Domstolen erinrade först om att en beskattningsbar person, i den mån en vara används för denna persons beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan, ska ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan (punkt 18). I detta hänseende kan en person, i egenskap av beskattningsbar person, förvärva varor för en ekonomisk verksamhet, även om de inte omedelbart används för den ekonomiska verksamheten (punkt 19). Den som har investeringsutgifter i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet och där denna avsikt styrks av objektiva omständigheter, ska anses som en beskattningsbar person. Den som agerar i denna egenskap har rätt att omedelbart göra avdrag för mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för investeringsutgifter som har samband med de transaktioner som han eller hon har för avsikt att genomföra och som ger rätt till avdrag (punkt 20). Frågan huruvida den beskattningsbara personen har agerat i denna egenskap för en ekonomisk verksamhet, är en sakfråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma (punkt 21). Domstolen konstaterade emellertid att det av den hänskjutande domstolens redogörelse framgick att naturstigen kunde anses utgöra ett medel för att locka besökare och tillhandahålla dem varor och tjänster (punkt 22). Detta visade att det berörda bolaget hade förvärvat eller tillverkat de aktuella investeringsvarorna i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet och att bolaget följaktligen hade agerat i egenskap av beskattningsbar person (punkt 23).

När det gäller frågan huruvida det fanns ett direkt och omedelbart samband erinrade domstolen om att det finns en rätt till avdrag för mervärdesskatt även när det saknas ett sådant samband, när kostnaderna för de aktuella varorna och tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som vederbörande tillhandahåller (punkterna 27 och 28). Samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna ska beaktas och hänsyn ska tas endast till de transaktioner som har ett objektiva samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet (punkt 29).

Domstolen påpekade att den omständigheten att investeringsvarornas omedelbara användning är kostnadsfri inte påverkar det direkta och omedelbara sambandet, eftersom det förhållandet att den naturstig som är aktuell i det nationella målet ställs till allmänhetens förfogande inte

omfattas av något av de undantag från skatteplikt som avses i direktiv 2006/112, och det berörda bolagets kostnader för att anlägga denna naturstig kan hänföras till den ekonomiska verksamhet som planeras av bolaget (punkterna 33–35).

Dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

I det nationella målet hade ett bulgariskt bolag köpt flera markområden i en semesterby i syfte att uppföra byggnader för säsongsboende. Bolaget hade ingått avtal med kommunen, som hade ett bygglov för att renovera en pumpstation för avloppsvatten som betjänade nämnda semesterby i kommunen. Det bolag som hade förvärvat mark beställde byggnadsarbeten hos ett utomstående bolag. Enligt detta förstnämnda bolag fanns det ett samband mellan kostnaderna för att renovera pumpstationen och de tjänster som bolaget skulle tillhandahålla efter det att de byggnader för vilka bygglov beviljats hade uppförts på dess mark.

Den hänskjutande domstolen ställde frågor till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för en tillhandahållen tjänst som består i att bygga eller förbättra fast egendom som ägs av tredje man när denne tredje man får nytta av resultatet av tjänsten utan ersättning och den används såväl av den beskattningsbara personen som av denne tredje man i deras respektive ekonomiska verksamhet.

Domstolen erinrade först om att frågan huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband ska bedömas mot bakgrund av den aktuella transaktionens objektiva innehåll (punkt 31). När varor eller tjänster förvärvas för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller ske något avdrag för ingående sådan (punkt 30).

I detta mål hade domstolen således att pröva om det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan å ena sidan tjänsten att renovera pumpstationen för avloppsvatten och å andra sidan en utgående beskattad transaktion som utförts av bolaget eller ingick i det bolagets ekonomiska verksamhet (punkt 32). Det framgick av omständigheterna i målet att det inte hade varit möjligt att ansluta de byggnader som bolaget avsåg att uppföra till pumpstationen utan att renovera denna. Bolaget hade inte kunnat utöva sin ekonomiska verksamhet utan nämnda renovering (punkt 33). Den omständigheten att kommunen också gynnas av tjänsten kan inte rättfärdiga att bolaget nekas avdragsrätt om det finns ett sådant direkt och omedelbart samband (punkt 35).

Domstolen förklarade vidare att det ankom på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida renoveringstjänsten enbart avsåg det som var nödvändigt för att bolagets byggnader skulle kunna anslutas till pumpstationen för avloppsvatten i det nationella målet eller om tjänsten gick utöver vad som var nödvändigt (punkt 37). Domstolen påpekade i detta hänseende att en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för en tillhandahållen tjänst som består i att bygga eller förbättra fast egendom som ägs av tredje man när denne tredje man får nytta av resultatet av tjänsten utan ersättning och den används såväl av den beskattningsbara personen som av denne tredje man i deras respektive ekonomiska verksamhet, i den mån tjänsten inte går utöver vad som krävs för att den beskattningsbara personen ska kunna utföra sina utgående beskattade transaktioner och i den mån kostnaden för denna ingår i priset för

dessas transaktioner (punkt 40 och domslutet). Om byggnads- eller förbättringsarbetena däremot går utöver vad som krävs enbart för de byggnader som den beskattningsbara personen har uppfört, kan avdragsrätt endast medges för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till den del av kostnaderna för byggandet eller förbättringen som objektivt sett är nödvändig för att göra det möjligt för den beskattningsbara personen att utföra sina beskattade transaktioner (punkt 39).

2. Hur ett skatteundandragande påverkar avdragsrätten

Dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774)

I detta mål konstaterade den bulgariska skattemyndigheten, till följd av en skattekontroll, att det inte var styrkt att de leveranser av vete och solrosor inom gemenskapen, som ett bulgariskt bolag deklarerat hade skett till ett rumänskt bolag, hade ägt rum. Skattemyndigheten hade genomfört granskningar hos två av leverantörerna till klaganden i det nationella målet, samt hos tre av leverantörerna till dessa. Eftersom dessa granskningar inte kunnat styrka att de tre sistnämnda leverantörerna faktiskt hade levererat varorna till de två förstnämnda leverantörerna, drog den bulgariska skattemyndigheten slutsatsen att leverantörerna till klaganden i det nationella målet inte förfogade över de mängder varor som krävdes för att kunna genomföra leveranserna till klaganden i det nationella målet, och fastställde att det inte hade förekommit några faktiska leveranser från dessa bolag till klaganden i det nationella målet. I detta sammanhang ställdes en tolkningsfråga avseende definitionen av begreppet "skatteundandragande" och gränserna för detta.

Domstolen erinrade inledningsvis om att en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande, enligt fast rättspraxis på denna punkt – det vill säga bland annat domarna Halifax m.fl.,¹⁸ Kittel och Recolta Recycling¹⁹ samt Mahagében och Dávid²⁰ – ska anses vara delaktig i skatteundandragandet, vid tillämpning av direktiv 2006/112. Detta gäller oberoende av huruvida varornas återförsäljning eller användningen av tjänsterna inom ramen för vederbörandes beskattade utgående transaktioner innebär vinning för denne (punkt 39).

Däremot slog domstolen fast att det inte är förenligt med systemet för avdragsrätt i nämnda direktiv att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen (punkt 41).

Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på de behöriga skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen kände

¹⁸ Dom av den 21 februari 2006 (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁹ Dom av den 6 juli 2006 (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446).

²⁰ Dom av den 21 juni 2012 (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373). Beträffande den domen, se även del II, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", och del V, med rubriken "Regler om utövande av avdragsrätten", i detta faktablad.

till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare eller senare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till (punkt 43).

Dom av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Den skattekontroll som det bulgariska bolag som var klagande i det nationella målet var föremål för ledde till att den bulgariska skattemyndigheten ifrågasatte det avdrag som gjorts för den mervärdesskatt som angetts på fakturorna från sju av bolagets leverantörer. För vissa leverantörer, eller för deras underleverantörer, hade nämligen inte de upplysningar som begärts av dem under kontrollen gjort det möjligt att fastställa att de haft tillräckliga medel för att utföra de fakturerade tjänsterna. Skattemyndigheten konstaterade dels att det avseende vissa underleverantörer inte kunde fastställas att transaktionerna faktiskt ägt rum, dels att transaktionerna inte hade utförts av de leverantörer som angetts i fakturorna. Med anledning av detta meddelade skattemyndigheten ett ändringsbeslut avseende taxering i vilket den ifrågasatte avdragsrätten för den mervärdesskatt som angetts på fakturorna från dessa sju företag.

Med hänvisning till domen Bonik²¹ fann domstolen att den omständigheten att den tjänst som tillhandahållits klaganden i det nationella målet inte hade tillhandahållits av den leverantör som angetts på fakturorna eller dennes underleverantör – bland annat därför att leverantören och underleverantören inte förfogade över den personal, det material och de tillgångar som krävdes, att kostnaderna för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten inte hade angetts i redovisningen eller att ställningen för personerna som hade undertecknat vissa handlingar för leverantörerna visat sig vara oriktiga – i sig inte var tillräcklig för att utesluta att det fanns en rätt till avdrag (punkt 31). Ett sådant uteslutande förutsätter att två villkor är uppfyllda, nämligen att omständigheterna utgör skatteundandragande och att det fastslås, med beaktande av de objektiva omständigheter som anförts av skattemyndigheten, att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i skatteundandragandet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Domstolen tog vidare ställning till den processuella frågan om den nationella domstolens skyldighet att ex officio pröva frågan om skatteundandragande. I detta hänseende slog domstolen fast att en nationell rättsregel, även om den skulle kvalificera skatteundandragande som ett brott och denna kvalificering endast skulle göras av brottmålsdomare, inte kan utgöra hinder för att den domstol som ska pröva lagenligheten av ett ändringsbeslut – om att inte medge det avdrag för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen gjort – grundar sin bedömning på de faktiska omständigheter som skattemyndigheten åberopat till styrkande av att det i det aktuella fallet föreligger ett skatteundandragande, i synnerhet som mervärdesskatt vilken "fakturerats på ett riktigt sätt" inte får dras av enligt en annan bestämmelse i nationell rätt (punkt 38). Enligt unionsrätten krävs nämligen att nationella myndigheter och domstolar nekar avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk. Dessutom måste den nationella domstolen – även om parterna inte har åberopat unionsrätten – ex officio beakta rättsliga grunder som följer

²¹ Dom av den 6 december 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).

av en tvingande unionsrättslig bestämmelse, när den nationella domstolen enligt nationell rätt ska eller får göra det i förhållande till en tvingande regel i nationell rätt (punkt 34).

Dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719)

I detta mål genomförde klaganden i det nationella målet, ett polskt bolag, flera inköp av diesel som bolaget använde inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Bolaget gjorde därefter avdrag för den mervärdesskatt som erlagts i samband med dessa bränsleinköp. Efter en skatterevision fattade skattemyndigheten beslut om att inte bevilja avdrag för denna mervärdesskatt på grund av att fakturorna för bränsleinköpen hade utfärdats av en icke-existerande näringsidkare. Konstaterandet av att näringsidkaren inte existerade grundades på en rad omständigheter, bland annat att detta bolag inte var registrerat för mervärdesskatt, inte lämnade skattedeklaration och inte betalade någon skatt.

När det gällde frågan om ett eventuellt skatteundandragande påpekade domstolen, med hänvisning till domarna Bonik²² och Maks Pen,²³ att det, när de materiella och formella villkoren i direktiv 77/388 avseende avdragsrättens inträde och utövande är uppfyllda, inte är förenligt med systemet för avdragsrätt i detta direktiv att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka personen avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det skett ett undandragande av mervärdesskatt i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som genomförts av den beskattningsbara personen (punkt 49).

Enligt domstolen ankommer det på den skattemyndighet som uppdragat fakturautfärdarens skatteundandragande eller oegentligheter att, med beaktande av objektiva kriterier och utan krav på att fakturamottagaren utför kontroller som inte åligger denna person, visa att mottagaren kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i ett undandragande av mervärdesskatt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera (punkt 50).

III. Proportionellt avdrag

Dom av den 16 februari 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)

Bakgrunden i detta mål har redan beskrivits ovan, under rubrik II "Avdragsrättens inträde och räckvidd". Här kan bara erinras om att målet rörde beskattningsbara personer som bedrev blandad verksamhet och deras rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt utifrån användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna, genom att beräkna det avdragsgilla beloppet, för de näringsgrenar där dessa beskattningsbara personer endast utfört skattepliktiga

²² Dom av den 6 december 2012 (C-285/11, EU:C:2012:774).

²³ Dom av den 13 februari 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69).

transaktioner, på så sätt att icke skattepliktiga "subventioner" inkluderades i nämnaren i det bråk som användes för att bestämma den avdragsgilla andelen.

EU-domstolen erinrade, med hänvisning till domen av den 6 oktober 2005, kommissionen/Frankrike (C-243/03),²⁴ om att medlemsstaterna, när det gäller beskattningsbara personer som bedriver blandad verksamhet – även om avdragsrätten beräknas enligt en fastställd andel som grundar sig på ett allmänt bråk där täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 i direktiv 77/388 och nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill – har rätt att föreskriva att en av de andra metoder för att bestämma avdragsrätten som anges i artikel 17.5 tredje stycket i direktivet ska tillämpas, det vill säga bland annat den metod som innebär att det fastställs en andel för varje rörelsegren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet (punkt 38). Domstolen preciserade i detta hänseende att subventioner som är direkt kopplade till priset på en vara eller en tjänst är beskattningsbara på samma sätt som priset. Vad beträffar andra subventioner än dem som är direkt kopplade till priset, har medlemsstaterna rätt att låta dessa ingå i nämnaren vid beräkningen av den andel som är tillämplig när den beskattningsbara personen utför både transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som undantagits från skatteplikt (punkt 39).

Domstolen konstaterade först att den beskattningsbara personen i det nationella målet hade fått göra avdrag enligt en annan metod än den metod som innebär att det fastställs en andel, nämligen den metod att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet (punkt 40) och att den beskattningsbara personens verksamheter inom restaurangnäringen och i underhållningsbranschen var mervärdesskattepliktiga. Mot denna bakgrund fann domstolen att avdragsrätten enligt metoden om faktisk användning avsåg hela den ingående skatten (punkt 41). Domstolen slog fast att direktiv 77/388 utgjorde hinder för att en medlemsstat – då den tillåter beskattningsbara personer som bedriver blandad verksamhet att göra avdrag enligt detta direktiv utifrån användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna – beräknar det avdragsgilla beloppet, för de näringsgrenar där dessa beskattningsbara personer endast utför skattepliktiga transaktioner, på så sätt att icke skattepliktiga "subventioner" inkluderas i nämnaren i det bråk som används för att bestämma den avdragsgilla andelen (punkt 43).

Dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

I detta mål hade den beskattningsbara personen, ett bolag bildat enligt tysk rätt, uppfört en byggnad som innehöll både bostadslägenheter och affärslokaler. När arbetet med uppförandet var slutfört hyrde den beskattningsbara personen ut byggnaden. Uthyrningen var till viss del undantagen från mervärdesskatt och till viss del mervärdesskattepliktig. I sin mervärdesskattedeklaration gjorde bolaget avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten för byggnaden. Bolaget hade beräknat det avdragsgilla beloppet med tillämpning av en andel som hade fastställts på grundval av förhållandet mellan den omsättning som var hänförlig till

²⁴ Dom av den 6 oktober 2005 (C-243/03, EU:C:2005:589).

uthyrningen av affärslokalerna och den omsättning som var ett resultat av övriga uthyrningstransaktioner.

Efter en kontroll slog skattemyndigheten fast att det avdragsgilla beloppet av den ingående mervärdesskatten skulle fastställas på grundval av förhållandet mellan affärslokalernas yta och bostadslägenheternas yta. En fördelning enligt denna metod medförde en minskning av det avdragsgilla beloppet, till den beskattningsbara personens nackdel.

Den hänskjutande domstolen ställde i detta mål en fråga till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida den bestämmelse i direktiv 77/388 som reglerar beräkningen av den andel av mervärdesskatten som får dras av innebär att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt i samband med uppförandet av en byggnad för blandad användning, i första hand ska ske på ett annat sätt än med hjälp av omsättningsmetoden.

Domstolen erinrade inledningsvis om att en andelsberäkning, enligt den allmänna regeln i direktiv 77/388, innebär att avdrag endast får medges för den del av mervärdesskatten som kan hänföras till transaktioner som omfattas av artikel 17.2 och 17.3 i direktivet och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill (punkt 13). Ett undantag från denna regel medför emellertid att medlemsstaterna får föreskriva att en annan metod för beräkning av avdragsrätten ska tillämpas, nämligen fastställande av en andel för varje rörelsegrän eller avdrag på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna för en viss verksamhet eller, till och med, uteslutning av avdragsrätten under vissa förutsättningar (punkt 15). Medlemsstaterna ska i detta hänseende utöva de befogenheter som de getts med iakttagande av den ändamålsenliga verkan av direktiv 77/388 och av de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt, framför allt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet (punkt 16). En nationell lagstiftning som rent allmänt avviker från denna regel skulle äventyra syftet med direktivet 77/388, nämligen att den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater (punkt 17). I detta sammanhang ankommer det på medlemsstaterna att, med iakttagande av unionsrätten och de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, fastställa metoder och regler för beräkningen av den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten. Vid utövandet av denna befogenhet är medlemsstaterna skyldiga att ta hänsyn till syftet med och systematiken i direktivet (punkt 22).

Enligt domstolen ska medlemsstaterna även se till att beräkningen av den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten blir så exakt som möjligt (punkt 23). Direktiv 77/388 utgör således inte hinder för att medlemsstaterna, för en viss transaktion, tillämpar en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden, till exempel den i det nationella målet aktuella metoden grundad på byggnadsytan, under förutsättning att den valda metoden garanterar att den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden (punkt 24).

Dom av den 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541)

Detta mål rörde en bank som hade sitt huvudkontor i Frankrike och filialer i Europeiska unionens medlemsstater och i tredjeland. Vid en revision medgav inte skattemyndigheten att denna bank, i egenskap av beskattningsbar person, beaktade räntorna på de lån som bankens huvudkontor

hade beviljat sina filialer utanför Frankrike i täljaren och nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

Den hänskjutande domstolen ställde fyra frågor om hur den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten skulle beräknas till EU-domstolen. EU-domstolen prövade först och främst om direktiv 77/388 ska tolkas så, att ett företag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat kan beakta omsättningen från sina i andra medlemsstater etablerade filialer vid denna beräkning.

Domstolen konstaterade att metoderna för att beräkna den avdragsgilla andelen, på grund av att denna beräkning utgör en del av det avdragssystem som föreskrivs i direktiv 77/388, ska fastställas, jämte nämnda avdragssystem, med stöd av den nationella mervärdesskattelagstiftning som en rörelse eller transaktion omfattas av (punkt 30). Det ankommer nämligen på skattemyndigheterna i varje medlemsstat att föreskriva metoder för beräkningen av avdragsrätten, eftersom de enligt nämnda direktiv får föreskriva olika andelar för varje näringsgren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet, eller till och med inte tillåta avdrag under vissa förutsättningar (punkt 31). I detta hänseende beror sättet att återställa mervärdesskatten på, genom antingen avdrag eller återbetalning, endast på den beskattningsbara personens "etableringsort" (punkt 32). Detta begrepp avser inte bara den beskattningsbara personens huvudkontor utan även fasta driftsställen (punkt 33). Eftersom ett fast driftsställe, som är beläget i en medlemsstat, och huvudkontoret, som är beläget i en annan medlemsstat, utgör en enda beskattningsbar person för mervärdesskatt, innebär detta att en enda beskattningsbar person, utöver de skatteregler som tillämpas i hemviststaten, är underkastad lika många nationella avdragssystem som antalet medlemsstater i vilka denna person har fasta driftsställen (punkt 34).

Eftersom metoderna för att beräkna avdragsrätten utgör ett grundläggande inslag i avdragssystemet skulle såväl den rationella uppdelningen av tillämpningsområdena för nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt som syftet med nämnda avdragsrätt allvarligt äventyras om omsättningen från samtliga fasta driftsställen som en i en medlemsstat etablerad beskattningsbar person har i andra medlemsstater skulle beaktas vid beräkningen av den avdragsrätt som är tillämplig på nämnda persons huvudkontor (punkt 35). För det första utgör ett sådant sätt att beräkna den avdragsgilla andelen nämligen inte någon garanti för att principen om mervärdesskattesystemets neutralitet iakttas bättre jämfört med ett system enligt vilket det fastställs en separat avdragsgill andel för varje medlemsstat i vilken den beskattningsbara personen har ett fast driftsställe (punkt 37). För det andra blir värdet på den avdragsgilla andelen felaktigt (punkt 38). För det tredje kan en sådan metod för beräkningen av den avdragsgilla andelen motverka den ändamålsenliga verkan av direktiv 77/388 (punkt 39).

[Dom av den 16 juli 2015 Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt \(C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

I dessa mål hade två holdingbolag gjort avdrag för hela den mervärdesskatt som avsåg, för det första bolaget, anskaffningen av kapital från en utomstående för att köpa andelar i dotterbolag och för att finansiera dess tillhandahållande av tjänster och, för det andra bolaget, avgifterna för emission i samband med en ökning av dess kapital. Skattemyndigheten medgav endast delvis det första bolaget avdrag, med motiveringen att enbart innehavet i sig av andelar i dotterbolagen inte

medför avdragsrätt. Skattemyndigheten medgav inte heller det andra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt.

Den nationella domstol som hade att avgöra målen ställde en fråga till EU-domstolen som avsåg den situationen att avdrag för ingående mervärdesskatt endast medges i den utsträckning som den beskattningsbara personens utgifter endast är delvis hänförliga till dennes ekonomiska verksamhet. Närmare bestämt avsåg den nationella domstolens frågor vilka beräkningsmetoder som skulle användas när den ingående mervärdesskatt som ett holdingbolag betalat vid anskaffningen av kapital avsett för att köpa andelar i sina dotterbolag måste delas upp mellan holdingbolagets ekonomiska verksamhet och dess icke ekonomiska verksamhet.

Domstolen erinrade inledningsvis om att ett holdingbolag vars enda syfte är att inneha andelar i andra företag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa företag, inte har rätt till avdrag enligt direktiv 77/388 (punkt 18). Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och som därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska emellertid anses vara hänförliga till detta holdingbolags ekonomiska verksamhet och den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader ger rätt till fullständigt avdrag (punkt 25).

Därefter preciserade domstolen, vad avser systemet med avdrag för en andel av mervärdesskatten, att detta system endast avser de fall där varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill (punkt 26). Detta system avser ingående mervärdesskatt som belastar kostnader som uteslutande är hänförliga till ekonomiska transaktioner. Fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet faller däremot inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning (punkt 27). Eftersom de aktuella holdingbolagen var beskattningsbara personer för mervärdesskatt på grund av den ekonomiska verksamhet som består i att mot vederlag tillhandahålla tjänster åt alla sina dotterbolag, skulle den mervärdesskatt som betalats på kostnaderna för att förvärva dessa tjänster anses ingå i de allmänna omkostnaderna och dras av i sin helhet, såvida de utgående ekonomiska transaktionerna inte var undantagna från mervärdesskatteplikt. I ett sådant fall skulle avdragsrätten endast utövas i enlighet med villkoren för den avdragsgilla andelen (punkt 28).

[Dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417](#)

I detta mål hade den beskattningsbara personen, ett fastighetsbolag bildat enligt tysk rätt, på egen tomtmark rivit en äldre byggnad och uppfört en ny byggnad för bostads- och affärsändamål. Denna byggnad innehöll sex enheter bestående av bostäder och affärslokaler samt tio parkeringsplatser i ett underjordiskt garage. Vissa av dessa enheter och parkeringsplatser hyrdes ut.

Den beskattningsbara personen beräknade sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rivnings- och byggnadsarbetena genom att tillämpa en fördelningsnyckel som baserades på förhållandet mellan den omsättning som skulle genereras genom uthyrningen av affärslokaler och parkeringsplatser knutna till dessa (belagd med mervärdesskatt) och omsättningen till följd av

annan uthyrning (undantagen från mervärdesskatt). Vissa delar av byggnaden, som ursprungligen varit avsedda för en mervärdesskattepliktig användning, hyrdes emellertid slutligen ut på ett sätt som var undantaget mervärdesskatt. Den tyska skattemyndigheten ansåg att avdraget för mervärdesskatt borde göras enligt en mer exakt fördelningsnyckel än den som grundar sig på omsättningen, det vill säga en ytfördelningsnyckel, och tillämpade därför denna sistnämnda fördelningsnyckel, och minskade den procentandel som den beskattningsbara personen fick dra av.

Den hänskjutande domstolen ställde en fråga till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida medlemsstaterna – för det fall en byggnad används för såväl utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som utgående transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill – är skyldiga att föreskriva att de ingående varor och tjänster som använts för uppförande eller förvärv av byggnaden, i ett första led, uteslutande ska hänföras till den ena eller den andra typen av transaktioner, för att, i ett andra led, fastställa avdragsrätten enbart för de varor och tjänster som inte har kunnat hänföras till någon av dessa transaktioner med tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel eller med tillämpning av en ytbaserad fördelningsnyckel, under förutsättning att sistnämnda metod garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen. Den hänskjutande domstolen frågade även om det svar som domstolen skulle lämna på denna fråga, även kunde vara tillämpligt på anskaffning av varor och tjänster för användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning.

Domstolen konstaterade först att medlemsstaterna i princip är skyldiga att föreskriva att beskattningsbara personer, för att fastställa storleken på deras avdragsrätt, i ett första led ska hänföra de anskaffade ingående varorna och tjänsterna till de olika utgående transaktioner som genomförs och för vilka dessa varor och tjänster var avsedda. Den preciserade sedan att det i ett andra led ankommer på medlemsstaternas behöriga myndigheter att för dessa varor eller tjänster tillämpa den avdragsordning som motsvarar deras användning, varvid det förutsätts att den ordning som föreskrivs i direktiv 77/388 ska tillämpas beträffande sådana varor och tjänster som inte hänför sig till en viss specifik typ av transaktion (punkt 26).

Domstolen förklarade i detta hänseende att en nationell lagstiftning får tillåta beskattningsbara personer att inte hänföra dessa varor och tjänster till en viss transaktion, oberoende av hur de kommer att användas, när dessa varor och tjänster rör förvärv eller uppförande av en byggnad för blandad användning och en sådan fördelning i praktiken är svår att genomföra (punkt 28). Om det i praktiken är enkelt genomförbart att hänföra dessa varor och tjänster till olika utgående transaktioner är det däremot inte tillåtet för en medlemsstat att föreskriva att beskattningsbara personer är undantagna från att hänföra varor och tjänster till olika utgående transaktioner som genomförts med hjälp av denna byggnad (punkt 30).

När det gäller beräkningen av avdragets storlek, erinrade domstolen, beträffande varor och tjänster som hänför sig såväl till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som till transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, om att detta avdrag i princip ska beräknas på grundval av en andel som bestäms för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen (punkt 31). Medlemsstaterna får emellertid tillämpa en annan beräkningsmetod, under förutsättning att den valda metoden säkerställer att den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten kan fastställas mer exakt än med den förstnämnda metoden (punkt 32).

Domstolen slog fast att medlemsstaterna inte är skyldiga att föreskriva att de ingående varor och tjänster som använts för uppförande, förvärv, användning, bevarande eller underhåll av denna byggnad, i ett första led, ska hänföras till dessa olika transaktioner, när ett hänförande till sådana transaktioner är svårt att genomföra, för att, i ett andra led, enbart fastställa den avdragsrätt som gäller för sådana varor och tjänster som används såväl för vissa transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för andra transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, med tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel eller, under förutsättning att denna metod garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen, med tillämpning av en ytbaserad fördelningsnyckel (punkt 36).

IV. Begränsning av avdragsrätten

Begreppet begränsning i den mening som avses i denna del ska ges en vidare tolkning än den begränsning som föreskrivs i artikel 176 i direktiv 2006/112. Det rör sig snarare om gränserna för avdragsrätten.

I detta sammanhang kommer tre domar att presenteras, nämligen domarna Maks Pen,²⁵ Gemeente Woerden²⁶ och Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments.²⁷

[Dom av den 13 februari 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

I detta mål påpekade EU-domstolen att den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112, enligt vilken de får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, såsom framgår av artikel 273 andra stycket i direktivet, inte får användas för att införa ytterligare krav utöver dem som anges i nämnda direktiv (punkt 42). Enligt domstolen påverkar den omständigheten att den som tillhandahåller tjänster underlåter att fullgöra vissa skyldigheter av redovisningskaraktär nämligen inte den rätt till avdrag som mottagaren av tjänsterna i fråga har för den mervärdesskatt som erlagts för dessa tjänster, när de fakturor som avser tjänsterna innehåller alla uppgifter som krävs enligt artikel 226 i direktiv 2006/112 (punkt 47). Domstolen slog följaktligen fast att direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken tillhandahållandet av en tjänst anses äga rum vid den tidpunkt då villkoren för erkännandet av intäkterna som härrör från den har uppfyllts (punkt 48 och tredje punkten i domslutet).

[Dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

I detta mål hade en kommun i Nederländerna, som var en beskattningsbar person i den mening som avses i direktiv 2006/112, låtit uppföra byggnader och sålt dem till ett pris som understeg byggnadskostnaden till en förvärvare som vederlagsfritt upplät användandet av delar av de

²⁵ Dom av den 13 februari 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69). Se även del II i detta faktablad, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", under rubriken "2. Hur ett skatteundandragande påverkar avdragsrätten".

²⁶ Dom av den 22 juni 2016 (C-267/15, EU:C:2016:466).

²⁷ Dom av den 14 september 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683). Se även del II i detta faktablad, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", under rubriken "1. Direkt och omedelbart samband".

berörda byggnaderna till en utomstående. De övriga delarna hyrdes ut mot ersättning till olika hyresgäster. Den hänskjutande domstolen frågade huruvida den beskattningsbara personen i en sådan situation har rätt att dra av all den ingående mervärdesskatt som fakturerades i samband med uppförandet av byggnaden, eller endast den del av mervärdesskatten som motsvarar de delar av byggnaden som köparen använder för att bedriva ekonomisk verksamhet, nämligen uthyrning mot ersättning.

EU-domstolen konstaterade i detta hänseende att det i direktiv 2006/112 inte föreskrivs något villkor för rätten till avdrag som avser hur de berörda varorna eller tjänsterna ska användas av den som förvärvat dessa från den beskattningsbara personen då detta skulle innebära en begränsning av den beskattningsbara personens rätt till avdrag för varje transaktion som denna genomför med en förvärvare som inte utövar någon ekonomisk verksamhet, såsom privatpersoner (punkt 36).

Vidare menade domstolen att ett villkor med innebörden att köparen skulle använda de berörda varorna eller tjänsterna på ett visst sätt för att tillhandahållaren skulle ha rätt till avdrag skulle medföra att den beskattningsbara personens avdragsrätt skulle vara avhängig av hur förvärvaren, som alltid har rätt att ändra användandet av varan eller tjänsten under kortare eller längre tid, handlar i ett senare led (punkt 37).

Domstolen slog fast att resultatet av den ekonomiska transaktionen saknar betydelse för avdragsrätten under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig, och att den berörda beskattningsbara personen följaktligen har rätt att dra av all mervärdesskatt som denna har betalat för uppförandet av byggnaderna och inte enbart den del av mervärdesskatten som avser de delar av nämnda byggnader som förvärvaren använder för ekonomisk verksamhet (punkterna 40 och 42).

[Dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Detta mål rörde huvudsakligen villkoret att det ska föreligga ett direkt och omedelbart samband.²⁸

När det gäller begränsningar i den mening som avses i artikel 176 i direktiv 2006/112 fann domstolen i denna dom att det – även om det i den aktuella bulgariska bestämmelsen föreskrevs ett undantag från avdragsrätten som gällde vid tidpunkten för Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen – enligt denna artikel endast är möjligt att upprätthålla sådana undantag om de inte föreskriver några generella undantag från avdragssystemet i direktiv 2006/112 och särskilt i artikel 168 i direktivet. Domstolen erinrade om att det enligt den bulgariska bestämmelsen inte förelåg rätt till avdrag för mervärdesskatt om varorna eller tjänsterna var avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning eller var avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedrev (punkt 21).

V. Regler om utnyttjande av avdragsrätten

²⁸ Se även, del II i detta faktablad, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", under rubriken "1. Direkt och omedelbart samband".

Dom av den 21 juni 2012 Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373)

Detta mål, som redan nämnts ovan, innehåller även aspekter på hur denna rättighet ska utövas.²⁹

I detta hänseende slog EU-domstolen i denna dom fast att skattemyndigheten inte på ett generellt sätt kan kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt att dels kontrollera att den som utställt fakturan hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten begärs är en beskattningsbar person, att fakturautställaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels kunna förete handlingar som styrker detta (punkt 61).

Domstolen påpekade att det inte strider mot unionsrätten att kräva att näringsidkare vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skatteundandragande. Den konstaterade emellertid därefter att den möjlighet som föreskrivs i artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112, enligt andra stycket i denna artikel, inte får användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 "Fakturering" i avdelning XI "Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer" i direktivet, särskilt i artikel 226 i direktivet (punkt 56).

Det ankommer nämligen i princip på skattemyndigheterna att vidta de kontroller av beskattningsbara personer som krävs för att upptäcka oegentligheter och mervärdesskatteundandragande samt att påföra beskattningsbara personer som gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande sanktioner (punkt 62). Skattemyndigheterna kan inte överföra sitt kontrollansvar på de beskattningsbara personerna.

Dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Detta mål rörde förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.³⁰ I detta mål uppkom frågan huruvida klagandebolaget i det nationella målet, som var tjänstemottagare, i enlighet med unionsrätten, kunde nekas avdragsrätt för mervärdesskatt som bolaget felaktigt hade erlagt till tjänsteleverantören på grund av en faktura som upprättats på ett felaktigt sätt, inbegripet då det inte var möjligt att rätta felaktigheten på grund av att tjänsteleverantören hade försatts i konkurs.

EU-domstolen erinrade om att det enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte sker någon betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och mottagaren av en tjänst. Tjänstemottagaren är betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt för de genomförda transaktionerna och kan i princip göra avdrag för skatten så att inget belopp ska erläggas till skattemyndigheten (punkt 29).

Vad vidare avser villkoren för att utöva rätten att dra av mervärdesskatt som räknas upp i artikel 178 i direktiv 2006/112, konstaterade domstolen att det, eftersom det rör sig om ett

²⁹ Se även del II i detta faktablad, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd".

³⁰ Se, med avseende på de faktiska omständigheterna, del II i detta faktablad, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd".

förfarande för omvänd skattskyldighet enligt artikel 199.1 a i direktiv 2006/112, endast är de villkor som avses i artikel 178 f som är tillämpliga (punkt 32).

En beskattningsbar person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster är inte skyldig att inneha en faktura som har upprättats i enlighet med de formella kraven i direktiv 2006/112 för att kunna utnyttja sin avdragsrätt. Den beskattningsbara personen är endast skyldig att iaktta de regler som har fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som den har enligt artikel 178 f (punkt 33). De formella regler som sålunda har fastställts av den berörda medlemsstaten och som den beskattningsbara personen måste iaktta för att kunna utöva sin rätt att dra av mervärdesskatt får inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att kontrollera att förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt och för att säkerställa uppbörd av mervärdesskatten (punkt 34).

Domstolen erinrade om att principen om skatteneutralitet, inom ramen för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, innebär att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (punkt 35).

I det nationella målet konstaterade domstolen emellertid att det, utöver det faktum att den omtvistade fakturan inte uppfyllde de formella kraven enligt nationell lagstiftning, även fanns ett materiellt villkor enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet som inte hade iakttagits. Då den mervärdesskatt som klaganden i det nationella målet hade betalat till tjänsteleverantören inte skulle ha betalats och då betalningen inte uppfyllde ett materiellt villkor i förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, kunde klaganden i det nationella målet inte med framgång åberopa någon rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt (punkt 40).

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

I detta mål hade den tyska skattemyndigheten inte medgett klaganden i det nationella målet, ett företag som bedrev partihandel med textilier, avdrag för den mervärdesskatt som företaget erlagt, för de år då de fakturor som innehades av företaget hade upprättats, med anledning av att fakturorna, i sin ursprungliga version, inte uppfyllde de krav som fastställdes i den nationella skattelagstiftningen. Enligt nämnda lagstiftning hade en rättelse av en obligatorisk uppgift i en faktura, nämligen ett registreringsnummer för mervärdesskatt, inte retroaktiv verkan, vilket innebar att avdragsrätten för mervärdesskatt enligt den rättade fakturan inte fick göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan upprättades utan för det år då fakturan rättades.

De provisionsavräkningar som detta företag hade ställt ut till sina handelsagenter och fakturorna från en reklamproducent avseende åren 2009–2011 innehöll nämligen inte mottagarens skatteregistreringsnummer eller registreringsnummer för mervärdesskatt. Denna situation rättades till först år 2013 i samband med en kontroll på plats som genomfördes av skattemyndigheten.

Trots dessa omständigheter fattade skattemyndigheten beskattningsbeslut om att ändra skatten för åren 2008–2011, genom vilka den med anledning av vad den funnit under skatterevisionen minskade de belopp som klaganden hade rätt att dra av i ingående mervärdesskatt, med

motiveringen att villkoren för detta avdrag inte var uppfyllda för dessa år utan hade uppfyllts först vid den tidpunkt då rättelserna i fakturorna gjordes, nämligen under år 2013.

I detta mål var EU-domstolen således skyldig att ta ställning till frågan om vilken verkan i tiden en rättelse av felaktiga fakturor har på avdragsrätten för mervärdesskatt.

Domstolen erinrade i detta hänseende om att det av artikel 179 första stycket i direktiv 2006/112 framgår att avdragsrätten i princip ska utövas under den period under vilken denna rätt inträtt och under vilken den beskattningsbara personen innehar en faktura (punkt 35). Domstolen erinrade vidare om att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas samt att denna rätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Domstolen ansåg emellertid att en nationell lagstiftning, enligt vilken dröjsmålsränta tillämpas på mervärdesskattebelopp som enligt lagstiftningen borde ha betalats före en rättelse av den faktura som ursprungligen utfärdats innebär att det, som en följd av mervärdesskatten, läggs en skattebörda på dessa ekonomiska verksamheter, vilka det gemensamma systemet för mervärdesskatt emellertid garanterar en fullständig neutralitet när det gäller denna skatt (punkt 37).

Domstolen påpekade därefter att den ingående mervärdesskatten, enligt den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet, måste få dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Innehavet av en faktura som innehåller de uppgifter som föreskrivs i artikel 226 i direktiv 2006/112 utgör ett formellt krav och inte ett materiellt krav för rätten att göra avdrag för mervärdesskatt (punkt 38).

Domstolen slog följaktligen fast att flera bestämmelser i direktiv 2006/112, bland annat de som avser reglerna för utnyttjande av avdragsrätten, utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning (punkt 43).

[Dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

I detta mål bestred ett bolag, med säte i Portugal, klaganden i det nationella målet, det beslut som fattats av Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal) att inte medge avdrag för den mervärdesskatt som klaganden i det nationella målet erlagt i egenskap av mottagare av juridiska tjänster som tillhandahållits av en advokatbyrå, med anledning av att de fakturor som denna byrå hade utfärdat inte uppfyllde de formkrav som föreskrevs i den nationella lagstiftningen. Den fråga som ställdes av den hänskjutande domstolen rörde dels frågan huruvida det är obligatoriskt att ange vissa uppgifter på fakturan, såsom de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art, och tidpunkten för tillhandahållandet av tjänsterna, dels frågan huruvida skattemyndigheten får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att fakturorna inte innehåller dessa uppgifter.

EU-domstolen slog först fast att fakturor som enbart innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med [ett visst datum] och fram till i dag” vid en första anblick inte

uppfyller de krav som anges i led 6 i artikel 226 i direktiv 2006/112 och att fakturor som enbart innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag”, vid en första anblick, varken uppfyller de krav som anges i led 6 eller de krav som anges i led 7 i nämnda artikel (punkt 35). Domstolen bad mot denna bakgrund den hänskjutande domstolen att kontrollera om de bilagor som klaganden i det nationella målet hade lämnat in innehöll en närmare specifikation av de juridiska tjänster som var i fråga i det nationella målet och om de, såsom handlingar som ändrar den ursprungliga fakturan och innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till denna, kan likställas med en sådan faktura som avses i artikel 219 i direktivet.

Domstolen fann därefter att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att en faktura inte uppfyller de villkor som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i direktiv 2006/112, när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren för denna rätt är uppfyllda (punkt 43). Enligt domstolen får skattemyndigheten nämligen inte begränsa sig till att endast kontrollera fakturan i sig, utan måste även beakta ytterligare information som lämnas av den beskattningsbara personen (punkt 44).

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

I detta mål, slutligen, hade den portugisiska skattemyndigheten efter en skatterevision år 2011 begärt att ytterligare mervärdesskatt skulle betalas för leverans av varor som skett mellan februari 2008 och maj 2010 beträffande vilka klagandebolaget i det nationella målet felaktigt hade tillämpat den reducerade mervärdesskattesatsen i stället för normalskattesatsen. Detta bolag korrigerade felet genom att betala in den ytterligare mervärdesskatten och begärde återbetalning av sin affärspartner, som var en beskattningsbar person, genom att skicka debetnotor till detta företag. Denna affärspartner, som hade mottagit de varor som sålts av klaganden i det nationella målet, vägrade att betala denna ytterligare mervärdesskatt, bland annat på grund av att detta företag inte kunde göra avdrag för mervärdesskatten, då den frist på fyra år som föreskrevs i den nationella lagstiftningen hade löpt ut, och på grund av att detta företag inte borde bära konsekvenserna av ett fel som enbart var hänförligt till klaganden i det nationella målet.

Domstolen slog i detta hänseende fast att en beskattningsbar person kan ges rätt till avdrag, även om vederbörande inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, det vill säga när skatten blev utkrävbar, under förutsättning att de villkor och regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas (punkt 35).

Domstolen erinrade om att en preklusionsfrist, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med bestämmelserna i direktiv 2006/112, i den mån fristen uppfyller likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen (punkt 37).

Enligt domstolen var det objektivt omöjligt för affärspartnern till klaganden i det nationella målet att utöva sin avdragsrätt innan klaganden i det nationella målet korrigerat mervärdesskatten, eftersom affärspartnern inte tidigare förfogade över de handlingar som rättade de ursprungliga fakturorna eller visste att det skulle betalas ytterligare mervärdesskatt (punkt 42).

Det var nämligen först efter denna reglering som de materiella och formella villkor som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda och affärspartnern kunde ansöka om att befrias från den mervärdesskatt som bolaget var skyldigt att betala eller hade betalat i enlighet med direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet. Då nämnda affärspartner inte hade visat bristande omsorgsfullhet före mottagandet av debetnotorna och det inte förelåg något missbruk eller medverkan till bedrägeri med klaganden i det nationella målet, kunde en preklusionsfrist som började löpa när de första fakturorna utfärdades och som beträffande vissa transaktioner löpte ut före denna korrigerings därför inte utgöra hinder för utövandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt (punkt 43).

VI. Justering av avdrag

[Dom av den 10 oktober 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

I detta mål hade motpartsbolaget i det nationella målet förvärvat en fastighet och valt att beskattas för denna leverans, såsom leverantören av fastigheten hade gjort tidigare när denne hade förvärvat den. Därefter hade detta bolag hyrt ut fastigheten. Denna verksamhet var undantagen från mervärdesskatteplikt. Senare hade bolaget sålt fastigheten. Även den transaktionen var undantagen från mervärdesskatteplikt. Den nederländska skattemyndigheten ansåg att leveransen till motparten i det nationella målet inte uppfyllde villkoren i den nationella lagstiftningen och att denna leverans därför skulle ha undantagits från mervärdesskatteplikt. Skattemyndigheten fattade därför beslut om efterbeskattning av bolaget. Efterbeskattningsbeloppet motsvarade det belopp som skulle erläggas efter det att jämkning hade gjorts av det mervärdesskatteavdrag som leverantören hade gjort vid förvärvet av den fastighet som sedan tillhandahölls motparten i det nationella målet.

Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen, Nederländerna), till vilken målet överklagats, ställde en fråga till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag, kan uppbäras från någon annan än den beskattningsbara person som gjorde avdraget.

Domstolen erinrade i detta hänseende om att jämningsmekanismen utgör en oskiljaktig del av avdragssystemet (punkt 33). Syftet med bestämmelserna om jämkning är nämligen att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i det tidigare ledet endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Syftet är alltså att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med utgående skattepliktiga transaktioner (punkt 34).

Domstolen konstaterade att de belopp som ska erläggas som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag, inte kan uppbäras från någon annan än den beskattningsbara person som gjort avdraget (punkt 47 och domslutet). Enligt domstolen skulle en motsatt tolkning vara oförenlig med de mål som eftersträvas i samband med jämkning av avdrag. Möjligheten att föreskriva att någon annan än den beskattningsbara personen ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten kan inte tolkas som en rätt att införa en fristående skattemässig skyldighet

för den personen (punkt 39). Om det dessutom är fråga om på varandra följande tillhandahållanden av en fastighet, kan inte den omständigheten att en av de berörda beskattningsbara personerna – vid det tillhandahållande som den personen var delaktig i – inte följde de närmare bestämmelserna för utövandet av rätten att välja beskattning, medföra att den beskattningsbara personen blir ansvarig för den skatteskuld som uppkommit som en följd av jämkningen av ett mervärdesskatteavdrag som gjorts av en annan beskattningsbar person med avseende på ett av de tillhandahållanden, som den förstnämnda beskattningsbara personen stod utanför (punkt 40).

Dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)³¹

I detta mål ställde den hänskjutande domstolen en fråga till EU-domstolen bland annat för att få klarhet i huruvida rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för en nationell förvaltningspraxis som består i att skattemyndigheten återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta och vite.

Domstolen slog fast att rättssäkerhetsprincipen inte utgjorde hinder för de rumänska skattemyndigheternas förvaltningspraxis som bestod i att skattemyndigheten – inom preklusionsfristen – återkallade ett sådant beslut.

Rättssäkerhetsprincipen kräver förvisso att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller vederbörandes rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (punkt 46). Nationella bestämmelser som i undantagsfall tillåter att det inom preklusionsfristen görs en ny kontroll avseende en bestämd period, om ytterligare uppgifter framkommer som var okända för skattemyndigheten vid kontrolltillfället eller om det uppdagas att beräkningsfel skett som påverkar kontrollen är emellertid förenliga med rättssäkerhetsprincipen (punkterna 47 och 48).

Vad gäller dröjsmålsränta och vite fann domstolen att medlemsstaterna, så länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iakttä villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, har befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iakttä unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, och följaktligen också proportionalitetsprincipen (punkterna 50 och 51 samt andra punkten i domslutet).

Dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C- 332/14, EU:C:2016:417)³²

I detta mål ställde den hänskjutande domstolen en fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 77/388 skulle tolkas så, att det utgjorde hinder för jämkningar av gjorda mervärdesskatteavdrag avseende varor och tjänster som omfattades av artikel 17.5 i detta direktiv, med anledning av en ändring, som gjorts under den aktuella jämningsperioden, av den

³¹ Se, med avseende på de faktiska omständigheterna, del V i detta faktablad, med rubriken "Villkor för utövande av avdragsrätten".

³² Se, beträffande de faktiska omständigheterna, del III i detta faktablad, med rubriken "Proportionellt avdrag".

metod för fördelning av mervärdesskatt som användes för att beräkna dessa avdrag. Den ställde även en fråga för att få klarhet i huruvida rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för en nationell lagstiftning som inte uttryckligen föreskriver att det ska ske en jämkning i den mening som avses i artikel 20 i direktiv 77/388 av den ingående mervärdesskatten, med anledning av en ändring av den fördelningsnyckel för mervärdesskatt som använts för beräkning av vissa avdrag, och inte heller innehåller några övergångsbestämmelser.

Domstolen slog fast att det enligt direktiv 77/388 krävs att det görs en jämkning av mervärdesskatteavdrag avseende varor och tjänster som omfattas av artikel 17.5 i detta direktiv, med anledning av att det under den berörda jämningsperioden har antagits en fördelningsnyckel för mervärdesskatt, vilken använts för beräkning av dessa avdrag och vilken avviker från den metod för fastställande av avdragsrätten som föreskrivs i nämnda direktiv (punkt 47 och andra punkten i domslutet). De ursprungliga avdragen ska jämkas när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet (punkt 38). Fördelningsnyckeln och följaktligen metoden för att beräkna storleken på det tillämpade avdraget utgör omständigheter som beaktats för fastställandet av avdragsbeloppet (punkt 42).

Domstolen angav även att principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som inte uttryckligen föreskriver en jämkning av ingående mervärdesskatt med anledning av en ändring av den fördelningsnyckel för mervärdesskatt som använts för beräkning av vissa avdrag, och inte heller innehåller några övergångsbestämmelser, trots att den högsta domstolsinstansen slagit fast att den skattskyldiga personens fördelning av den ingående skatten i enlighet med den fördelningsnyckel som var tillämplig före ändringen i princip var rimlig (punkt 65 och tredje punkten i domslutet).

Enligt domstolen följer det av detta att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar inte kan tolkas så, att en jämkningsskyldighet av avdragsrätten endast får föreskrivas med anledning av en ändring av metoden för beräkning av denna rätt, om det uttryckligen har erinrats om jämkningens bindande karaktär i den nationella lagstiftning genom vilken ändringen vidtogs (punkt 54). I särskilda situationer, då det krävs enligt dessa principer, kan det dock vara nödvändigt att införa sådana bestämmelser som anpassats till de aktuella omständigheterna (punkt 57). En nationell lagstiftare kan således åsidosätta nämnda principer genom att plötsligt och oförutsebart anta en ny lag som avskaffar en tidigare rättighet för beskattningsbara personer, utan att ge de sistnämnda den tid som behövs för att de ska kunna anpassa sig och trots att ett sådant tillvägagångssätt inte krävs för att uppnå det eftersträfvade syftet (punkt 58). Detta gäller särskilt när beskattningsbara personer måste ges tid för att anpassa sig när avskaffandet av en tidigare rättighet tvingar dem att göra nödvändiga ekonomiska justeringar (punkt 59).

Domstolen framhöll emellertid att en ändring av beräkningsmetoden inte innebär att beskattningsbara personers avdragsrätt upphävs, utan den medför en ändring av avdragsrättens storlek (punkt 61). Domstolen konstaterade vidare att en sådan ändring i princip inte i sig innebär att beskattningsbara personer vidtar några ekonomiska justeringar med anledning av ändringen och en anpassningsperiod framstår därför inte som absolut nödvändig (punkt 62).

VII. Återbetalning

Rätten för en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt direktiv 2008/9/EG³³ få den mervärdesskatt som vederbörande har betalat i en annan medlemsstat återbetald, motsvaras av den beskattningsbara personens rätt enligt direktiv 2006/112 att dra av den ingående mervärdesskatten i sin egen medlemsstat. Det följer av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen.

Dom av den 21 juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)

I detta mål avslag den nationella skattemyndigheten den ansökan som ingetts av motparten i det nationella målet om återbetalning av den mervärdesskatt bolaget betalat in under år 1999. Ansökan om återbetalning hade ingetts den 27 juli 2000. Skattemyndigheten motiverade sitt avslag med att ansökan hade kommit in för sent, med hänsyn till att fristen löpte ut den 30 juni 2000.

Den hänskjutande domstolen frågade EU-domstolen om den frist som föreskrevs i direktiv 79/1072, inom vilken beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landets territorium ska lämna in ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, utgör en preklusionsfrist.

Domstolen konstaterade att den frist som föreskrivs i artikel 7.1 första stycket sista meningen i direktiv 79/1072 inte ska förstås som en vägledande frist, det vill säga som en frist som inte leder till preklusion när den löper ut. Med beaktande av såväl den aktuella bestämmelsens ordalydelse som syftet med direktiv 79/1072, det vill säga att "[s]killnaderna mellan de regler som nu gäller i olika medlemsstater, ... som i vissa fall leder till att handeln och konkurrensen snedvrids, [ska] undanröjas", slog domstolen fast att den frist på sex månader som föreskrivs i direktivet, inom vilken ansökan om återbetalning av mervärdesskatt ska lämnas in, ska anses utgöra en preklusionsfrist (punkterna 24, 28 och 34 samt domslutet).

Dom av den 25 oktober 2012, Daimler et Widex (C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666)

Respektive begäran om förhandsavgörande framställdes i samband med två mål mellan, å ena sidan, ett bolag med säte i Tyskland och ett bolag med säte i Danmark och, å andra sidan Skatteverket (Sverige). Målen avsåg frågan huruvida Skatteverkets beslut att inte medge återbetalning av den mervärdesskatt som bolagen hade betalat i Sverige vid förvärv av varor eller tjänster, var lagenliga. Skatteverket hade beslutat att inte medge den begärda återbetalningen med motiveringen att bolagen hade ett fast etableringsställe i Sverige. Det bolag som hade sätet för sin ekonomiska verksamhet i Tyskland utförde vintertester av bilar vid testanläggningar i Sverige, där det hade ett helägt dotterbolag som tillhandahöll lokaler, testbanor och tjänster som hade samband med testverksamheten. Nämda bolag hade gjort förvärv i samband med

³³ Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23).

biltesterna. Det bolag som hade sätet för sin ekonomiska verksamhet i Danmark, hade en forskningsavdelning i Sverige. Det hade förvärvat varor och tjänster för den forskningsverksamhet som bedrevs på nämnda avdelning. Inget av dessa båda bolag hade genomfört skattepliktiga transaktioner i Sverige genom sina test- och forskningsverksamheter.

Den hänskjutande domstolen ställde i detta sammanhang en fråga till EU-domstolen som bland annat avsåg huruvida en beskattningsbar person med säte i en medlemsstat, som i en annan medlemsstat endast bedriver test- eller forskningsverksamhet, utan att utföra några skattepliktiga transaktioner, kan anses ha ett "fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförs", i den mening som avses i direktiv 2008/9, i den andra medlemsstaten.

Domstolen angav inledningsvis att rekvisitet "fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförs" innehåller två kumulativa villkor, dels att det ska finnas ett "fast etableringsställe", dels att "affärstransaktioner" ska genomföras därifrån (punkt 32). För att rätt till återbetalning inte ska föreligga krävs att skattepliktiga transaktioner faktiskt har genomförts från det fasta etableringsstället i den medlemsstat i vilken ansökan om återbetalning görs. Det räcker således inte att etableringsstället har potential att genomföra beskattningsbara transaktioner (punkt 37).

Domstolen konstaterade därefter att det i de nationella målen var ostridigt att de aktuella bolagen, genom sina test- och forskningsavdelningar, inte utfört några skattepliktiga utgående transaktioner i den medlemsstat där ansökningarna om återbetalning gjorts (punkt 38). Domstolen fann att det under dessa omständigheter måste föreligga en rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt, utan att det fanns anledning att pröva frågan huruvida respektive bolag hade ett "fast etableringsställe", eftersom de två villkoren i rekvisitet "fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförs" är kumulativa (punkt 39). Denna tolkning påverkas inte av om den beskattningsbara personen i den återbetalande medlemsstaten har ett helägt dotterbolag, vars syfte nästan uteslutande är att tillhandahålla personen olika tjänster för testverksamheten (punkt 51 och domslutet). Ett sådant helägt dotterbolag är nämligen en juridisk person som beskattas fristående (punkt 48).

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

I detta mål hade ett bolag med säte i Tyskland och två bolag med säte i Slovakien (nedan gemensamt kallade Hella-bolagen) mellan åren 2004 och 2010 levererat formlar för framställning av belysningsarmaturer för personbilar till Volkswagen AG, ett bolag med säte i Tyskland. På de fakturor som de upprättade i samband med detta angav inte Hella-bolagen mervärdesskatt, eftersom de ansåg att det rörde sig om en mervärdesskattebefriad "ekonomisk ersättning". Under år 2010 konstaterade Hella-bolagen att detta tillvägagångssätt inte var förenligt med slovakisk rätt. Bolagen upprättade därför fakturor på vilka det angavs den mervärdesskatt som Volkswagen AG skulle betala för de berörda varorna, varefter de lämnade in kompletterande skattedeclarationer för hela perioden 2004–2010 och betalade in mervärdesskatten till staten. Den 1 juli 2011 lämnade Volkswagen AG in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatten för dessa leveranser till den slovakiska skattemyndigheten.

Skattemyndigheten biföll delvis denna ansökan och beslutade att den mervärdesskatt som motsvarade de leveranser av varor som gjordes under åren 2007–2010 skulle återbetalas. Skattemyndigheten avlog däremot ansökan när det gällde perioden 2004–2006, med

motiveringen att den preklusionsfrist på fem år som föreskrivs i slovakisk rätt hade löpt ut. Skattemyndigheten ansåg att rätten till återbetalning av mervärdesskatt hade uppkommit vid den tidpunkt då varorna levererades. Den hänskjutande domstolen frågade EU-domstolen om unionsrätten ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken en beskattningsbar person – under sådana omständigheter där mervärdesskatt fakturerats den beskattningsbara personen och betalats av densamme flera år efter det att de berörda varorna levererats – nekas rätt till återbetalning av mervärdesskatten med motiveringen att den preklusionsfrist som föreskrivs i nämnda lagstiftning för utövande av denna rätt började löpa vid leveranstidpunkten och hade löpt ut när ansökan om återbetalning ingavs.

Domstolen erinrade först om att avdragsrätten för mervärdesskatt är underordnad såväl materiella som formella krav och villkor (punkt 40). Även om avdragsrätten uppkommer samtidigt som skatten blir utkrävbar, kan denna rätt i princip först utövas när den beskattningsbara personen innehar en faktura (punkt 43). En beskattningsbar person kan ges rätt till avdrag, även om han inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, under förutsättning att de villkor och regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas (punkt 45).

Domstolen konstaterade att det under de omständigheter som förelåg i det nationella målet hade varit objektivt omöjligt för Volkswagen AG att utöva rätten till återbetalning innan Hella-bolagen hade reglerat mervärdesskatten, då bolaget tidigare inte förfogade över fakturorna eller ens visste att det skulle betalas mervärdesskatt (punkt 49). Det var nämligen först efter denna reglering som de materiella och formella villkor som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda och Volkswagen AG kunde ansöka om att avlastas från mervärdesskatten. Då Volkswagen AG inte hade visat bristande omsorgsfullhet och det inte förelåg något missbruk eller medverkan till bedrägeri med Hella-bolagen, kunde en preklusionsfrist som började löpa när varorna levererades och som beträffande vissa perioder hade löpt ut före denna reglering därför inte utgöra hinder för rätt till återbetalning av mervärdesskatten (punkt 50).

Enligt domstolen skulle en möjlighet att utnyttja avdragsrätten utan någon begränsning i tiden emellertid stå i strid med principen om rättssäkerhet (punkt 46). Fristen ska tillämpas på samma sätt på rättigheter av liknande slag inom skatteområdet vare sig rättigheterna grundas på nationell rätt eller på unionsrätt och fristen får inte innebära att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utnyttja avdragsrätten (punkt 47). Dessutom får medlemsstaterna införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Dessa åtgärder får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och de får inte tillämpas på ett sådant sätt att mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (punkt 48).