Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

21 november 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för mervärdesskatt – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Registreringsanmälan har inlämnats för sent – Utfärdande av fakturor samt fakturornas innehåll – Faktura som inte anger den ingående mervärdesskatten – Skatten har beräknats på grundval av ett protokoll – Rättelsefaktura har inte utfärdats – Avdragsrätt – Saknas”

I mål C-624/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) genom beslut av den 27 september 2023, som inkom till domstolen den 10 oktober 2023, i målet

”SEM Remont” EOOD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen F. Biltgen, tillika tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, M.L. Arastey Sahún (referent), ordförande på femte avdelningen, samt domaren J. Passer,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”SEM Remont” EOOD, genom A. Bochu, M. Gouraud och B. Le Bret, avocats,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom D. Zhelyazkov,

– Bulgariens regering, genom T. Mitova och T. Tsingileva, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom D. Drambozova och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt av principen om mervärdesskattens neutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”SEM Remont” EOOD och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för avdelningen ”Överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden” i Varna vid den nationella skattemyndigheten, Bulgarien). Målet gäller ett beslut att neka bolaget avdragsrätt för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

4 I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

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

5 I artikel 168 i samma direktiv föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

6 I artikel 176 i direktivet föreskrivs följande:

”[Europeiska unionens råd] skall enhälligt på [Europeiska] kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. …

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till [Europeiska] gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

7 I artikel 178 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.

…”

8 I artikel 179 i direktivet föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen.”

9 I artikel 203 i samma direktiv föreskrivs följande:

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

10 I artikel 218 i direktivet föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv skall medlemsstaterna godta som fakturor alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren i detta kapitel.”

11 I artikel 219 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura.”

12 Artikel 226 i nämnda direktiv ingår i avsnitt 4 i kapitel 3 i avdelning XI i direktivet och lyder som följer:

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

…

3) Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket den beskattningsbara personen har utfört leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.

…

6) De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

7) Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning som avses i artikel 220.4 och 220.5 erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.

…

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

9) Tillämpad mervärdesskattesats.

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

…”

Bulgarisk rätt

13 I artikel 25 i zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt) (DV nr 63, av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZDDS), anges följande:

”1. Med en beskattningsgrundande händelse enligt denna lag avses leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som görs av personer som är beskattningsbara för mervärdesskatt enligt denna lag, gemenskapsinterna förvärv samt sådan import av varor som avses i artikel 16.

2. … Den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid övergången av äganderätten till varan eller vid övergången av varje annan sakrättighet eller rätt att disponera över varan i egenskap av ägare, eller vid tidpunkten då tjänsten tillhandahålls.”

14 I artikel 71 ZDDS föreskrivs följande:

”Den berörda personen får utöva sin rätt att göra avdrag för skattetillgodohavandet när något av följande villkor är uppfyllt:

1. vederbörande förfogar över ett skattedokument som upprättats enligt de krav som uppställs i artiklarna 114 och 115 i vilket mervärdesskatten anges separat för de varor och tjänster som levererats till honom eller henne.

…”

15 I artikel 96.1 ZDDS anges följande:

”Varje beskattningsbar person som är etablerad i Bulgarien och som har en skattepliktig omsättning på 50 000 [bulgariska leva (BGN) (ungefär 25 600 euro)] eller mer, under en period som inte överstiger de tolv på varandra följande månaderna närmast före den innevarande månaden är skyldig att inge en registreringsanmälan enligt denna lag inom sju dagar från utgången av den beskattningsperiod under vilken vederbörande uppnådde denna omsättning. När omsättningen uppnås under en period som inte överstiger två på varandra följande månader, inbegripet den innevarande månaden, är personen skyldig att inkomma med en anmälan inom sju dagar räknat från dagen då omsättningen uppnåddes.”

16 I artikel 102 ZDDS föreskrivs följande:

”1. Om skattemyndigheten fastställer att en person inte har uppfyllt sin skyldighet att inkomma med en registreringsanmälan inom föreskriven frist, ska myndigheten registrera vederbörande genom registreringsbeslut om villkoren för registrering är uppfyllda.

2. Registreringsbeslutet enligt punkt 1 ska ange på vilken grund och vilken dag registreringsskyldigheten uppkom.

3. … Vid fastställandet av skatteskulderna för den person som inte har lämnat in en registreringsanmälan inom fristen, trots att skyldighet att inge en sådan anmälan förelåg, ska vederbörande anses skattskyldig till mervärdesskatt för de beskattningsbara leveranser och gemenskapsinterna förvärv som denne gjort, samt för de beskattningsbara tjänster som denne tillhandahållits och för vilka skatten ska betalas av mottagaren,

1) … för perioden från och med utgången av den frist inom vilken registreringsbeslutet skulle ha utfärdats om personen hade lämnat in en registreringsanmälan inom fristen fram till den dag då vederbörande registrerades av skattemyndigheten,

2) … för perioden från och med utgången av den frist inom vilken registreringsbeslutet skulle ha utfärdats om personen hade lämnat in registreringsanmälan inom fristen fram till den dag då det inte längre föreligger några skäl för registrering.

4. … I de fall som avses i artikel 96.1 andra meningen ska det vid fastställandet av skatteskulderna för den person som inte ingett en registreringsanmälan inom fristen, trots att skyldighet att inge sådan anmälan förelåg, anses att vederbörande är skattskyldig till mervärdesskatt för de beskattningsbara leveranser genom vilka den skattepliktiga omsättningen översteg 50 000 BGN [ungefär 25 600 euro], från och med dagen då detta belopp överskreds till och med dagen då vederbörande registrerades av skattemyndigheten, eller till och med dagen då det inte längre före-

ligger några skäl för registrering. Skatt ska betalas för den beskattningsbara leverans genom vilken omsättningen överskrider nämnda gräns. Vederbörande är även skattskyldig till mervärdesskatt för de beskattningsbara tjänster som denne tillhandahållits och för vilka skatten ska betalas av mottagaren samt för de beskattningsbara gemenskapsinterna förvärv som gjorts under denna period.

…”

17 Artikel 114.1 ZDDS har följande lydelse:

”En faktura ska innehålla följande uppgifter:

…

11) Priset per enhet, exklusive mervärdesskatt, och beskattningsunderlaget för leveransen, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset per enhet.

12) Mervärdesskattesatsen och, när denna uppgår till noll, skälen till att den tillämpas och till att skatten inte ska tas ut.

13) Skattens storlek.

14) Det belopp som ska betalas om detta skiljer sig från det belopp som framgår av beskattningsunderlaget och av skatten.

…”

18 I artikel 116 ZDDS föreskrivs följande:

”1. Ändringar av och tillägg till fakturor och tillhörande notor är inte tillåtna. Felaktigt upprättade eller ändrade handlingar ska ogiltigförklaras, och nya upprättas.

2. Även fakturor och tillhörande notor som inte anger mervärdesskatt, trots att skatten ska anges, anses som felaktigt upprättade handlingar.

…

4. Vid ogiltigförklaring av felaktigt upprättade eller ändrade handlingar som återspeglas i säljarens eller köparens bokföring, ska det för båda dessa parter upprättas ett protokoll med följande innehåll:

1) Skälet till ogiltigförklaringen.

2) Nummer på och datum för den ogiltigförklarade handlingen.

3) Nummer på den nya handlingen och datum då den utfärdades.

4) Underskrift av de personer som har upprättat protokollet för var och en av parterna.

5. Samtliga kopior av de ogiltigförklarade handlingarna ska förvaras av utställaren och registreras i leverantörens och mottagarens räkenskaper i enlighet med tillämpningsbestämmelserna för denna lag.

…

7. … Rättelse av felaktigt upprättade fakturor och notor i händelse av ett slutligt beslut som utfärdats av skattemyndigheten ska ske i enlighet med punkt 1–6 när den betalningsskyldighet som fastställs i beslutet har fullgjorts till statskassan på ett konto hos den geografiskt behöriga avdelningen inom Natsionalna agentsia za prihodite (nationella skattemyndigheten, Bulgarien) eller när denna har kvittats av skattemyndigheten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 SEM Remont är ett bolag bildat enligt bulgarisk rätt. Bolaget bedriver verksamhet som består i att uppföra järnvägsspår under och ovan jord och omfattas av mervärdesskatteplikt.

20 Den 4 augusti 2020 ingick bolaget ett avtal med Gidrostroy – Russia OOD, ett bolag bildat enligt rysk rätt som är specialiserat på uthyrning av fartyg för utförande av muddringsarbeten. Avtalet gällde utförande av muddringsarbeten inom ramen för ett vattenbyggnadsprojekt i hamnen i Varna (Bulgarien). Enligt detta avtal var Gidrostroy – Russia tjänsteleverantör och SEM Remont tjänstemottagare.

21 Den 31 oktober och den 15 november 2020 utfärdade Gidrostroy – Russia två fakturor till SEM Remont för utförd kontraktsverksamhet. De fakturerade beloppen uppgick till 1 320 542,97 BGN (ungefär 675 200 euro) respektive 2 440 972,26 BGN (ungefär 1 248 100 euro). När fakturorna utfärdades var Gidrostroy – Russia inte registrerat för mervärdesskatt i Bulgarien enligt ZDDS och angav följaktligen ingen mervärdesskatt på fakturorna. De aktuella arbetena utfördes i ett senare skede till förmån för ES BILD, ett bolag som bildats mellan SEM Remont och EIS – Stroitelna kompania AD, som representerade Gidrostroy – Russia i Bulgarien.

22 Gidrostroy – Russia inkom med sin anmälan om registrering för mervärdesskatt den 26 november 2020. Ett registreringsbevis utfärdades den 10 december 2020 och delgavs bolaget den 11 december 2020.

23 Gidrostroy – Russia blev föremål för en skattekontroll som gjorde det möjligt att fastställa att bolaget, den 9 december 2019, hade överskridit det tröskelvärde för skattepliktig omsättning som föreskrivs i artikel 96.1 ZDDS och som kräver att bolaget registreras för mervärdesskatt. Bolaget borde således ha inkommit med en registreringsanmälan enligt denna lag senast den 16 december 2019. Eftersom bolaget inte uppfyllt sin skyldighet ansågs det vara skattskyldigt till mervärdesskatt för de leveranser som innebar att det nämnda tröskelvärdet överskreds för perioden från den 9 december 2019 till bolagets faktiska registrering enligt artikel 96.1 ZDDS, det vill säga den 11 december 2020.

24 Den 11 december 2020 uppmanade skattemyndigheten Gidrostroy – Russia att betala mervärdesskatt på de beskattningsbara transaktionerna för denna period och att inkomma med ett protokoll enligt artikel 117.1 led 1 ZDDS. Genom skrivelse av den 12 juli 2021 delgav bolaget skattemyndigheten protokollet från den 29 juni 2021 varigenom mervärdesskatten betalades och

där bolaget angavs som tillhandahållare och mottagare av dessa tjänster. I protokollet angavs de två fakturorna av den 31 oktober respektive den 15 november 2020, med ett totalt mervärdesskattebelopp om 752 303,05 BGN (ungefär 384 650 euro).

25 EIS – Stroitelna kompania, representant för Gidrostroy – Russia i Bulgarien, vars bankkonto användes för att betala sistnämnda företags skatter i nämnda medlemsstat, ingick den 13 juli 2021 ett avtal med SEM Remont. Enligt avtalet beviljade SEM Remont det förstnämnda bolaget ett lån med ett belopp om 752 303,05 BGN. Beloppet är identiskt med det mervärdesskattebelopp som anges i protokollet för dessa två fakturor. EIS – Stroitelna kompania använde sedan detta lånebelopp för att betala in mervärdesskatten till statskassan.

26 SEM Remont tog i sitt inköpsregister och i sina deklarationer för mervärdesskatt, för beskattningsperioden december 2021, upp en avdragsrätt för mervärdesskatt med ett belopp på 753 390,12 BGN (ungefär 385 200 euro), med stöd av protokollet.

27 Skattemyndigheten konstaterade emellertid att när protokollet upprättades hade den beskattningsgrundande händelsen ännu inte ägt rum och att mervärdesskatten därför inte var utkrävbar. Myndigheten fann under dessa omständigheter att SEM Remont inte uppfyllde villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 71 ZDDS i avsaknad av fakturor på vilka mervärdesskatten anges. Myndigheten ansåg att det aktuella protokollet inte var en giltig handling för att styrka att avdragsrätt förelåg.

28 Med tillämpning av artikel 25.1 och 25.4 ZDDS, jämförd med artikel 71.1 i samma lag, nekade skattemyndigheten följaktligen SEM Remont rätt att göra avdrag för den aktuella mervärdesskatten.

29 Myndighetens avslagsbeslut motiverades vidare av att mervärdesskatten för de leveranser som Gidrostroy – Russia emottagit hade betalats i samband med kontrollen av detta företag, med tillämpning av artikel 102.4 ZDDS. Myndigheten gjorde härvid samma tolkning av denna bestämmelse som gjorts av Konstitutsionen sad (Konstitutionsdomstolen, Bulgarien), nämligen att den som genomför beskattningsbara transaktioner men som inte inkommit med en registreringsanmälan inom den föreskrivna fristen är skyldig att erlägga mervärdesskatt på transaktionerna. Däremot har vederbörande inte rätt att rätta fakturor som utfärdats under perioden från tidpunkten då tröskeln för beskattningsbar omsättning uppnåddes – det vill säga då skyldighet att registrera sig för mervärdesskatt inträdde – och dagen då registreringen för mervärdesskatt faktiskt skedde.

30 SEM Remont väckte talan mot skattemyndighetens beslut att neka bolaget avdragsrätt för mervärdesskatt vid Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien), som är hänskjutande domstol. Nämnda domstol undrar huruvida dessa nationella bestämmelser och den nationella myndighetens praxis är förenliga med mervärdesskattedirektivet och principen om mervärdesskattens neutralitet. Enligt dessa bestämmelser och denna praxis nekas mottagaren av en leverans – i en situation likt den som är aktuell i det nationella målet – rätt att göra avdrag för mervärdesskatt när leverantören, som inte var registrerad för mervärdesskatt, har utfärdat en faktura utan att ange mervärdesskatt men sedan har registrerats för sådan skatt på skattemyndighetens begäran efter att leveransen ägt rum och därefter, med anledning av en kontroll, har utfärdat ett protokoll i stället för en rättad faktura och denna person, i nämnda protokoll, anges som leverantör och mottagare av tjänsten och den aktuella fakturan, beskattningsunderlaget och den tillämpade mervärdesskatten anges i protokollet.

31 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artiklarna 63, 167, 168 a, 178 a, 218, 219, 220, 226, och 228 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det är tillåtet med en praxis vid skattemyndigheten avseende tillämpningen av nationella bestämmelser och särskilt artikel 71.1 [ZDDS], jämförda med artikel 25.1 ZDDS, jämförd med artiklarna 102.4, 114, 116 och 117 ZDDS, jämförda med artiklarna 125 ZDDS och 126 ZDDS, enligt vilka mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst nekas avdragsrätt, såväl för perioden för tillhandahållandet av tjänsten som för perioden för redovisningen av tjänsten i skattedeklarationen, med motiveringen att den faktura som tjänsteleverantören hade utfärdat till mottagaren av tjänsten inte innehöll någon mervärdesskatt och att det vid ett senare tillfälle (under den skattekontroll som genomfördes hos tjänsteleverantören) upprättats en handling som inte uppfyller kraven på innehållet i en faktura (det upprättades ett protokoll i vilket dess författare betecknades som såväl tjänsteleverantör som tjänstemottagare enligt protokollet), i vilken den faktura som utfärdats till mottagaren av tjänsten angavs och den mervärdesskatt som betalats beräknades på det beskattningsunderlag som angavs i denna, och mottagaren av tjänsten först därefter gjorde gällande avdragsrätten (’rätten att komma i åtnjutande av ett skattetillgodohavande’ enligt ZDDS) på grundval av protokollet, och innebär en sådan praxis att det praktiskt taget blir omöjligt eller orimligt svårt för den skattskyldiga personen att utöva avdragsrätten?

2) Om svaret på den första frågan är nekande: Vid vilken tidpunkt ska avdragsrätten utövas, vid den tidpunkt då fakturan utfärdas utan att mervärdesskatt anges på fakturan eller vid den tidpunkt då tjänsteleverantören upprättar protokollet?

3) Ska artikel 203 jämförd med artiklarna 178 a och 176 i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet tolkas så, att de tillåter en sådan bestämmelse som artikel 102.4 ZDDS och en praxis vid den nationella skattemyndigheten, enligt vilken en tillhandahållare av en mervärdesskattepliktig tjänst som inte ansöker om registrering enligt ZDDS inom den i lag föreskrivna fristen från den dag då den blev skyldig att registrera sig för mervärdesskatt endast är skyldig att betala mervärdesskatt för de tjänster som den har tillhandahållit under perioden från den dag då skyldigheten att registrera sig uppkom till dess att den registrerade sig hos skattemyndigheten, och det inte föreskrivs någon möjlighet för den tjänsteleverantör för vilken skyldigheten att betala mervärdesskatt har fastställts i enlighet med artikel 102.4 ZDDS att utfärda rättelsefakturor (eller någon annan handling) till mottagarna av tjänsterna, så att dessa kan utöva rätten till avdrag?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

32 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör hinder för en medlemsstats bestämmelser enligt vilka mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst nekas avdragsrätt för denna skatt – en rättighet som föreskrivs i direktivet – för det fall tjänsteleverantören dels har åsidosatt sin skyldighet enligt nationella bestämmelser att inkomma med en anmälan om registrering för mervärdesskatt och har utfärdat fakturor som inte anger mervärdesskatt till mottagaren av tjänsten, dels i samband med en skattekontroll har upprättat ett protokoll i vilket mervärdesskatten anges och i vilket nämnde leverantör även betecknas som tjänstemottagare.

33 Enligt fast rättspraxis utgör den rätt till avdrag som avses i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet som i princip inte får inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 13 januari 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

34 Avdragsrätten förutsätter emellertid att vissa krav är uppfyllda, bland annat kravet i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, enligt vilket den mervärdesskatt för vilken avdrag begärs ska vara mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats (dom av den 13 januari 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 22).

35 Domstolen har förvisso slagit fast att när priset för en vara har fastställts av parterna utan att någon uppgift om mervärdesskatt angetts och leverantören av varan är den person som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som ska erläggas för den beskattningsbara transaktionen, ska det avtalade priset betraktas som ett pris som redan inbegriper mervärdesskatt, för det fall leverantören inte har möjlighet att från förvärvaren återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver (dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 43, dom av den 13 januari 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 23, se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkterna 30–34).

36 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande angavs i förevarande fall emellertid enbart beskattningsunderlaget exklusive mervärdesskatt på fakturorna. Mervärdesskatten angavs uteslutande i det protokoll som leverantören, det vill säga Gidrostroy – Russia, upprättade i samband med skattekontrollen.

37 Under dessa omständigheter är den presumtionen som fastställs i rättspraxis i punkt 35 ovan inte tillämplig i det nationella målet.

38 Vad beträffar protokollet konstaterar domstolen följande. I domen av den 29 september 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 46) slog domstolen visserligen fast att artikel 203 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett avtal, vars ingående inte har följts av att parterna upprättar en faktura, kan anses utgöra en faktura i den mening som avses i denna bestämmelse, om avtalet innehåller all nödvändig information för att skattemyndigheten i en medlemsstat ska kunna fastställa huruvida de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda i det aktuella fallet.

39 Det protokoll som är aktuellt i förevarande mål upprättades emellertid av Gidrostroy – Russia. I protokollet angavs att detta bolag var såväl leverantör som mottagare av den aktuella tjänsten. Nämnda protokoll överlämnades inte till SEM Remont utan till skattemyndigheten i samband med en skattekontroll som myndigheten utförde. Protokollet kan därmed inte jämställas med ett avtal mellan parterna, likt det avtal som var aktuellt i domen i föregående punkt.

40 Såsom följer av domstolens praxis kräver mervärdesskattedirektivet och den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet vidare att den ingående mervärdesskatten måste få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 september 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

41 Domstolen konstaterar emellertid att SEM Remont inte har betalat mervärdesskatten i det nationella målet och inte heller var skyldig att betala denna. Skattemyndigheten konstaterade nämligen att de aktuella fakturorna utfärdats för en tjänst som utfördes i ett senare skede av Gidrostroy – Russia. Mottagaren av tjänsten var bolaget ES BILD, som bildats mellan SEM Remont och EIS – Stroitelna kompania.

42 Bedömningen ändras inte av att det existerar ett låneavtal – gällande ett belopp som motsvarar det belopp som SEM Remont vägrats mervärdesskatteavdrag för – som ingåtts mellan sistnämnda bolag och EIS – Stroitelna kompania, i egenskap av representant för Gidrostroy – Russia. Ett sådant avtal ger nämligen inte upphov till några skyldigheter för SEM Remon att betala mervärdesskatt till leverantören och utgör ingen rättelse av de fakturor som Gidrostroy – Russia utfärdat till SEM Remont.

43 Under dessa omständigheter anser domstolen att de krav som det hänvisas till i punkt 34 ovan och som avdragsrätten för mervärdesskatt är underställda inte kan anses uppfyllda.

44 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras på följande sätt. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en medlemsstats bestämmelser enligt vilka mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst nekas avdragsrätt för denna skatt – en rättighet som föreskrivs i direktivet – för det fall tjänsteleverantören dels har åsidosatt sin skyldighet enligt nationella bestämmelser att inkomma med en anmälan om registrering för mervärdesskatt och har utfärdat fakturor som inte anger mervärdesskatt till mottagaren av tjänsten, dels i samband med en skattekontroll har upprättat ett protokoll i vilket mervärdesskatten anges och i vilket nämnde leverantör även betecknas som tjänstemottagare.

Den andra frågan

45 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida avdragsrätten för mervärdesskatt, i den situation som avses i den första frågan, uppstår vid den tidpunkt då fakturan utfärdas utan att mervärdesskatt anges på fakturan eller vid den tidpunkt då tjänsteleverantören upprättar protokollet.

46 Med beaktande av svaret på den första frågan förlorar den andra frågan sitt föremål varför det saknas skäl att besvara den.

Den tredje frågan

47 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats bestämmelser som utesluter möjligheten att rätta en faktura för det fall att den nämnda skatten inte angavs på den faktura som leverantören överlämnat till mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst, och nämnde tjänsteleverantör i samband med en skattekontroll har upprättat ett protokoll i vilket mervärdesskatten anges och i vilket leverantören även betecknas som tjänstemottagare.

48 Domstolen har slagit fast att det enligt den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet krävs att avdrag eller återbetalning av ingående mervärdesskatt medges trots att de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Detta gäller dock under förutsättning att de materiella kraven i övrigt har uppfyllts (dom av den 8 december 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

49 Samtidigt avser domstolens praxis gällande retroaktiv fakturakorrigering avdrag för erlagd ingående mervärdesskatt.

50 I domen av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43) slog domstolen fast att artiklarna 167, 178 a, 179 och 226 led 3 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rättelsen av en obligatorisk uppgift i en faktura, nämligen ett registreringsnummer för mervärdesskatt, inte ska ges retroaktiv verkan, vilket innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt för den rättade fakturan inte får göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan upprättades utan för det år då fakturan rättades.

51 I det mål som avgjordes genom denna dom hade den ingående skatten betalats av det bolag som i sina skattedeklarationer hade gjort avdrag för denna skatt.

52 Såsom följer av domen av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44), kan skattemyndigheten inte begränsa sig till att endast granska själva fakturan. Den måste även beakta ytterligare information som lämnats av den beskattningsbara personen. Detta konstaterande vinner stöd i artikel 219 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ska likställas med en faktura.

53 I denna sistnämnda dom slog domstolen således fast att artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det är oförenligt med denna bestämmelse att de nationella skattemyndigheterna kan neka avdragsrätt för mervärdesskatt enbart på grund av att den beskattningsbara personen innehar en faktura som inte uppfyller villkoren i artikel 226 leden 6 och 7 i detta direktiv, när dessa skattemyndigheter har tillgång till all den information som är nödvändig för att kontrollera att de materiella villkoren för att utöva denna rätt är uppfyllda.

54 I det mål som avgjordes genom domen av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), hade den ingående mervärdesskatten erlagts av det bolag som var mottagare av de mervärdesskattepliktiga tjänsterna och som hade yrkat avdrag för denna skatt.

55 Mot bakgrund av de överväganden som gjorts avseende den första frågan i förevarande mål, gällande att SEM Remont saknar avdragsrätt för mervärdesskatt, ska det betonas att enligt domstolens fasta praxis är den mekanism för justering av felaktiga avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet inte tillämplig om avdraget redan från början gjordes utan någon som helst rätt till avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkterna 42 och 43).

56 I domen av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, punkterna 34 och 35), fann domstolen vidare att det gemensamma systemet för mervärdesskatt visserligen inte innehåller något förbud mot att felaktiga fakturor rättas. I det nationella mål som var aktuellt i denna dom ingavs emellertid de erforderliga uppgifterna för komplettering och rättelse av

fakturorna efter det att skattemyndigheten hade fattat sitt beslut att inte medge avdrag för mervärdesskatten. Innan detta beslut fattades hade alltså inte de fakturor som ingetts till skattemyndigheten ännu rättats så att myndigheten kunde försäkra sig om en korrekt uppbörd av mervärdesskatten och kontrollera densamma.

57 I punkt 36 i den domen fann domstolen att det harmoniserade systemet för mervärdesskatt inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt får nekas beskattningsbara personer som tar emot tjänster och som innehar ofullständiga fakturor – även om fakturorna efter det att ett beslut om nekad avdragsrätt meddelats – kompletterats genom ingivande av uppgifter till styrkande av att de fakturerade transaktionerna är verkliga, och av transaktionernas art och belopp.

58 I domen av den 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 39), som gällde bulgarisk lagstiftning, slog domstolen fast att avsaknaden av möjlighet att rätta skattedokument i en situation där risken för skattebortfall definitivt har eliminerats, inte är nödvändig för att säkerställa skatteuppbörden och förebygga bedrägeri.

59 I det nämnda målet hade emellertid såväl leverantören som mottagaren av de aktuella tjänsterna erlagt mervärdesskatten med följden att skattemyndigheten uppbar skatten två gånger. Det förelåg således ingen risk för skattebortfall.

60 Så är emellertid inte fallet i den situation som är aktuell i det nationella målet. Såsom påpekats i punkt 41 ovan har SEM Remont inte erlagt någon ingående mervärdesskatt och var inte heller skyldig att erlägga någon sådan skatt.

61 Mot denna bakgrund ska den tredje frågan besvaras på följande sätt. Mervärdesskattedirektivet och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats bestämmelser som utesluter möjligheten att rätta en faktura för det fall att den nämnda skatten inte angavs på den faktura som leverantören överlämnat till mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst, och nämnde tjänsteleverantör i samband med en skattekontroll har upprättat ett protokoll i vilket mervärdesskatten anges och i vilket leverantören även betecknas som tjänstemottagare.

Rättegångskostnader

62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

1) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010,

ska tolkas så,

att det inte utgör hinder för en medlemsstats bestämmelser enligt vilka mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst nekas avdragsrätt för denna skatt – en rättighet som

föreskrivs i direktivet – för det fall tjänsteleverantören dels har åsidosatt sin skyldighet enligt nationella bestämmelser att inkomma med en anmälan om registrering för mervärdesskatt och har utfärdat fakturor som inte anger mervärdesskatt till mottagaren av tjänsten, dels i samband med en skattekontroll har upprättat ett protokoll i vilket mervärdesskatten anges och i vilket nämnde leverantör även betecknas som tjänstemottagare.

2) **Direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, och principen om mervärdesskattens neutralitet**

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för en medlemsstats bestämmelser som utesluter möjligheten att rätta en faktura för det fall att den nämnda skatten inte angavs på den faktura som leverantören överlämnat till mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst, och nämnde tjänsteleverantör i samband med en skattekontroll har upprättat ett protokoll i vilket mervärdesskatten anges och i vilket leverantören även betecknas som tjänstemottagare.

Underskrifter