

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 8 juni 2006 1(1)

Mål C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

mot

Ministero delle Finanze

1. De frågor som har ställts av italienska Corte Suprema di Cassazione i förevarande mål gäller det sätt på vilket en skattskyldig person kan återfå mervärdesskatt som han betalat till en leverantör som felaktigt har fakturerat mervärdesskatten och redovisat den till skattemyndigheterna.
2. Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet(2) skall, i princip, en leverantör som fakturerar en kund mervärdesskatt redovisa beloppet till skattemyndigheterna, oberoende av om det skulle ha fakturerats eller inte. Enligt det direktivet kan en skattskyldig person göra avdrag för den ingående skatt han betalat från den skatt han skall redovisa för sina utgående transaktioner.
3. Enligt fast rättspraxis(3) föreligger rätten till avdrag för ingående skatt inte i fråga om skatt som betalas endast därför att den anges på fakturan, men som annars inte skulle ha erlagts. Under de omständigheterna måste emellertid den nationella lagstiftningen medge en rättelse av det belopp som debiterats felaktigt och/eller för vilket avdrag felaktigt gjorts.
4. Avdragsrätten enligt sjätte direktivet är dessutom endast tillämplig när en skattskyldig person genomför en utgående skattepliktig transaktion i den medlemsstat där den ingående skatten betalades, och som således skall redovisa utgående skatt där, från vilken den ingående skatten kan dras.
5. I förevarande mål utförde den skattskyldige, som felaktigt hade fakturerats mervärdesskatt (på reklamtjänster som han mottog), inte utgående transaktioner i samma medlemsstat. En sådan situation regleras normalt genom åttonde mervärdesskattedirektivet,(4) enligt vilket ingående skatt inte dras från den utgående skatten, utan återbetalas till den skattskyldige.
6. Den nationella domstolen har i huvudsak frågat om – under dessa omständigheter – a) mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och betalats kan återbetalas enligt åttonde direktivet, trots att den inte skulle ha varit avdragsgill enligt sjätte direktivet, och b) om en skattskyldig person som inte har sin hemvist i landet skall ges rätt att rikta ett krav direkt mot den myndighet som uppbar skatten, eller om det är tillräckligt att han har rätt att agera indirekt genom att rikta ett krav mot den

leverantör som fakturerade skatten (och som i sin tur kan rikta ett krav mot skattemyndigheten).

Gemenskapens mervärdesskattelagstiftning och rättspraxis

Situationen inom en medlemsstat enligt sjätte mervärdesskattedirektivet

7. Artikel 21.1 i sjätte direktivet hade vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen(5) i här relevanta delar följande lydelse:

”Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet:

a) Den skattskyldiga person som utför ett skattepliktigt tillhandahållande av varor eller av ... tjänster ...

...

c) c) Varje person som anger mervärde[s]skatten på en faktura eller jämförlig handling.

...”

8. I artikel 17.2(6) föreskrivs i här relevanta delar följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) ”Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.[(7)]

...”

9. Enligt artikel 18.1 a(8) skall en skattskyldig person för att kunna utnyttja sin avdragsrätt inneha en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3 b.(9) Enligt den bestämmelsen skall fakturan innehålla tydlig uppgift om priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats, liksom också alla eventuella undantag.

10. Enligt artikel 20.1 a skall det ursprungliga avdraget jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt ”när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till”.

Relevant rättspraxis om sjätte direktivet

11. I det ledande målet *Genius Holding*,⁽¹⁰⁾ behandlades en situation i vilken en underleverantör felaktigt hade fakturerat en huvudentreprenör mervärdesskatt. Enligt de då tillämpliga nationella reglerna, som godkänts i enlighet med sjätte direktivet, skulle skatten egentligen endast ha tagits ut av huvudentreprenören på det belopp som denne fakturerade den person från vilken han tagit emot beställningen. Frågan uppkom huruvida avdragsrätten var tillämplig på skatt som skulle erläggas enligt artikel 21.1 c enbart därför att den angavs på fakturan.

12. Domstolen prövade lydelsen av artikel 17.2 a, särskilt till den del bestämmelsen avvek både från lydelsen av dess föregångare, artikel 11.1 a i rådets andra direktiv,⁽¹¹⁾ och från föregångaren till artikel 17.2 a i kommissionens förslag till ett sjätte direktiv.⁽¹²⁾ Den slog fast att avdragsrätten endast kunde utövas i fråga om skatt som faktiskt skulle erläggas, det vill säga skatt som sammanhänger med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten. Den tolkningen bekräftades dessutom av kravet på innehav av en

faktura som utvisade skattebeloppet för varje enskild transaktion och av förekomsten av en jämningsmekanism som kunde tillämpas om det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än det avdrag som den skattskyldige hade rätt till.(13)

13. Domstolen betonade att "det åligger medlemsstaterna att ... i sina nationella rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt under förutsättning att den som har utställt fakturan visar att han var i god tro" och slog fast att "utnyttjandet av avdragsrätten ... inte omfattar sådan skatt som skall betalas endast för att den har angivits på fakturan".(14) Avdragsmekanismen var alltså inte tillämplig, men vissa mekanismer för korrigerande eller jämkning måste vara tillgängliga för att rätta till situationen när felet begåtts i god tro.

14. I sitt förslag till avgörande förordade generaladvokaten Mischo(15) att, i syfte att upprätthålla principen om mervärdesskattens neutralitet, en sådan skatt skulle ligga till grund för en avdragsrätt, under förutsättning att den leverantör som ställde ut fakturan inte hade underlåtit att redovisa den till skattemyndigheterna (under omständigheter som tyder på att det är fråga om ett bedrägeri).

15. Även i målet Schmeink & Cofreth(16) behandlades en situation där mervärdesskatt felaktigt hade fakturerats. I det målet hade de felaktigt fakturerade beloppen dock inte fakturerats i god tro, utan i bedrägligt syfte. Domstolen konstaterade ändå att god tro inte var en förutsättning för en rättelse, förutsatt att risken för skattebortfall hade undanröjts. Den konstaterade följande:

"1) När fakturautställaren i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att en sådan rättelse kan göras beroende av att den som utställde denna faktura handlade i god tro.

2) Det ankommer på medlemsstaterna att fastställa enligt vilket förfarande som den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, under förutsättning att sådan rättelse inte görs beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning."

16. I domen i målet Karageorgou(17) tog domstolen ställning till en situation där ett belopp som angavs som mervärdesskatt på en faktura utställd av en person som tillhandahöll staten tjänster inte kunde betecknas som mervärdesskatt. Situationen uppstod därför att personen av misstag trodde att han eller hon tillhandahöll tjänsterna i egenskap av självständig näringsidkande kund, medan det i själva verket förelåg ett anställningsförhållande. Domstolen konstaterade, i linje med domarna i målen Genius Holding och Schmeink & Cofreth, att artikel 21.1 c inte hindrade en återbetalning av sådana belopp. Om belopp som angivits som mervärdesskatt men som inte under några omständigheter kan utgöra det korrigeras föreligger ingen risk för skattebortfall inom ramen för mervärdesskattesystemet. Domstolen noterade än en gång att sjätte direktivet inte uttryckligen behandlar sådana fall och fann att det, så länge det tomrummet inte fyllts av gemenskapslagstiftaren, ankommer det på medlemsstaterna att finna en lösning.(18)

17. En annan dom som nämnts i yttrandena i förevarande mål gällde delvis andra omständigheter. I målet Langhorst(19) hade en jordbrukare sålt svin till kreaturshandlare. I stället för att Bernhard Langhorst ställde ut fakturor på priset till dem, lämnade de kreditnotor till honom, i vilka de felaktigt beräknade mervärdesskatten efter en högre skattesats än den tillämpliga. Domstolen konstaterade att en sådan kreditnota kunde anses utgöra en "handling som kan anses motsvara en faktura" och att mottagaren (det vill säga jordbrukaren) skulle anses vara den person som hade angivit mervärdesskatten i det dokumentet, i den mening som avses i artikel 21.1 c, och som därför är betalningsskyldig för det angivna beloppet.(20)

Platsen för tillhandahållandet av reklamtjänster

18. Artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler om den plats där en tjänst skall anses ha tillhandahållits i direktivets mening. I artikel 9.2 e föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållandet ... åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

– Reklamtjänster.

...”

19. Enligt artikel 21.1 b(21) är ”[k]öparen av en sådan tjänst som avses i artikel 9.2 e ... som utförs av en skattskyldig person som är etablerad utomlands” skyldig att betala mervärdesskatt för den berörda tjänsten.(22) ”Medlemsstaterna får dock kräva att leverantören av tjänsterna skall vara solidariskt ansvarig för betalning av skatten.”

Återbetalning vid gränsöverskridande tillhandahållanden enligt åttonde direktivet

20. Artikel 17.2 a i sjätte direktivet, som återges ovan,(23) gäller avdrag för ingående mervärdesskatt från utgående mervärdesskatt, som skall betalas inom samma medlemsstat. I fråga om andra situationer föreskrivs i artikel 17.3 och 17.4(24) i här relevanta delar följande:

”3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

a) Transaktioner ... som utförs i ett annat land, och som skulle vara avdragsgilla(25) om de hade utförts inom landets territorium.

...

4. Den återbetalning av mervärdesskatt som avses i punkt 3 skall ske

– till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium men som är etablerade i en annan medlemsstat, i enlighet med de genomföranderegler som fastställs i [åttonde direktivet],

...”

21. Artikel 2 i åttonde direktivet har följande lydelse:

”Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdes[s]katt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a ...” i sjätte direktivet.

22. I artikel 5 i samma direktiv föreskrivs följande:

"Vid tillämpningen av detta direktiv skall rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i [sjätte direktivet] såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten.

..."

Sammanfattning av effekterna av lagstiftningen om gränsöverskridande tillhandahållanden

23. Enligt ovanstående bestämmelser är den allmänna regeln när tillhandahållanden genomförs i medlemsstat A av en leverantör som är etablerad i den medlemsstaten till en näringsidkande kund(26) som är etablerad i medlemsstat B, som inte redovisar mervärdesskatt i medlemsstat A därför att han inte genomför utgående skattepliktiga transaktioner där, att den näringsidkande kunden har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som han fakturerats av leverantören i medlemsstat A, och att han inte kommer att ha någon ingående skatt på dessa tillhandahållanden att dra från sin utgående skatt i medlemsstat B.

24. I särskilda situationer där mekanismen för omvänd skattskyldighet är tillämplig (som exempelvis i fråga om tillhandahållande av reklamtjänster, som anses ha tillhandahållits i medlemsstat B, inte i medlemsstat A), skall leverantören dock inte fakturera mervärdesskatt på tillhandahållandet i medlemsstat A. I stället är den näringsidkande kunden skyldig att betala mervärdesskatt på tjänsten i medlemsstat B, och han har rätt att dra av den ingående skatten från den utgående skatt som han skall redovisa i medlemsstat B.

25. Om leverantören ändå fakturerar den näringsidkande kunden mervärdesskatt i medlemsstat A (som om tillhandahållandet hade skett i medlemsstat A) i en situation där mekanismen för omvänd skattskyldighet borde ha tillämpats (därför att tillhandahållandet anses ha ägt rum i medlemsstat B), har mervärdesskatten fakturerats felaktigt. Detta är precis vad som inträffat i förevarande mål.

26. Om den näringsidkande kunden därefter betalar den felaktigt fakturerade mervärdesskatten och leverantören i vederbörlig ordning redovisar denna till skattemyndigheterna i medlemsstat A, så är transaktionen *inte* neutral ur mervärdesskattesynpunkt för den näringsidkande kunden, och skattemyndigheterna i medlemsstat A har erhållit mervärdesskatt som inte skulle ha betalats till dem, om inte den näringsidkande kunden kan få tillbaka det mervärdesskattebelopp som han felaktigt har betalat a) från sin leverantör eller b) från skattemyndigheterna.

Målet vid den nationella domstolen

Faktiska omständigheter och förfarande

27. Med ledning av de uppgifter som lämnats i begäran om förhandsavgörande och de yttranden som inkommit till domstolen kan omständigheterna i målet sammanfattas på följande sätt.

28. Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (nedan kallat Reemtsma) är ett företag som har sitt huvudsakliga driftställe i Tyskland men inte har något fast driftställe i Italien.

29. År 1994 tillhandahöll ett italienskt företag Reemtsma reklam- och marknadsföringstjänster, för vilka mervärdesskatt på totalt 175 022 025 ITL debiterades.(27)

30. Dessa tjänster var enligt begäran om förhandsavgörande undantagna från mervärdesskatt, och det var således fel att skatten angavs på fakturan och betalades, först av Reemtsma till det italienska företaget, och därefter av det senare till skattemyndigheten.

31. Av den citerade lagstiftningen(28) framgår att tjänsterna inte var undantagna från mervärdesskatt i strikt mening, utan ansågs ha tillhandahållits i Tyskland, där Reemtsma var etablerat, i enlighet med artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Mervärdesskatten hade ändå fakturerats och betalats felaktigt i Italien. Eftersom regeln om omvänd skattskyldighet var tillämplig vilade ansvaret för att betala mervärdesskatt i Tyskland på Reemtsma.

32. Reemtsma begärde en partiell återbetalning av den berörda mervärdesskatten. Det är oklart varför företaget endast begärde en partiell återbetalning, men det är möjligt att de inköpta tjänsterna inte enbart användes i samband med Reemtsmas utgående beskattade transaktioner. I den situationen skulle det bara vara aktuellt med en partiell återbetalning.(29)

33. Skattemyndigheterna avslag begäran om återbetalning och Reemtsma väckte talan mot avslagsbeslutet.

34. Talan ogillades både i första instans och vid överklagandet, med hänvisning till att skattebetalningen gällde tjänster som inte var mervärdesskattepliktiga, eftersom mottagaren av tjänsterna var en person som var skattskyldig i en annan medlemsstat.

35. Reemtsma har nu överklagat den senare domen till Corte Suprema di Cassazione och därvid gjort gällande att de nationella bestämmelserna har åsidosatts och tillämpats felaktigt(30) samt gjort gällande att en tillräcklig motivering inte lämnats.

36. Corte Suprema är osäker på hur den italienska lagstiftningen skall tolkas mot bakgrund av domstolens domar i målen Genius Holding, Langhorst, Schmeink & Cofreth och Karageorgou. Den har därför begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande avseende följande frågor:

”1) Skall artiklarna 2 och 5 i [åttonde direktivet], i den mån det för återbetalningen till en i beskattningsstaten icke bosatt mottagare av varor eller tjänster krävs att varorna och tjänsterna skall användas för skattepliktiga transaktioner, tolkas så att även mervärdesskatt som inte skulle betalas, som felaktigt debiterats och som betalats till statskassan får återbetalas? Skall det, om svaret på denna fråga är jakande, anses strida mot de ovannämnda bestämmelserna i direktivet att tillämpa en nationell bestämmelse som inte medger återbetalning till en i beskattningsstaten icke bosatt mottagare av varor eller tjänster med hänsyn till att den skatt som debiterats och som betalats, trots att grund härför inte förelåg, inte är avdragsgill?

2) Kan man av de enhetliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna dra slutsatsen att det är mottagaren av tjänster eller varor som är betalningsskyldig för skatt gentemot statskassan? Är det förenligt med dessa bestämmelser, och särskilt med den ifrågavarande mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen, effektivitetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen, att det i nationell lagstiftning inte för den mervärdesskattskyldige mottagaren av varor eller tjänster, och som enligt den nationella lagstiftningen anses vara skyldig att fakturera och att betala sådan skatt, föreligger någon rätt till återbetalning från statskassan för det fall att skatt har debiterats och erlagts trots att grund härför inte förelåg? Strider det mot effektivitetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen att i fråga om återbetalning av mervärdesskatt som uttagits med åsidosättande av gemenskapsrätten tillämpa en nationell bestämmelse – såsom den tolkats av de nationella domstolarna – enligt vilken mottagaren av varor eller tjänster endast ges rätt att kräva återbetalning av leverantören av varorna eller tjänsterna, och inte av statskassan, trots att det i den nationella lagstiftningen finns ett liknande fall, på området för direkta skatter, i vilket båda

skattskyldiga (den som har den egentliga skattskyldigheten och den som faktiskt betalar in skatten) har rätt att ansöka om återbetalning hos statskassan?”

37. Reemtsma, den italienska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Den italienska regeringen och kommissionen yttrade sig muntligen vid förhandlingen som hölls den 30 mars 2006.

Bedömning

Den första tolkningsfrågan

38. Den nationella domstolen har genom sin första tolkningsfråga i huvudsak begärt att få klarhet i om den ståndpunkt som intagits i rättspraxis sedan domen i målet Genius Holding i fråga om avdrag enligt sjätte direktivet även skall tillämpas i fråga om återbetalningar enligt åttonde direktivet.

39. Innan frågan kan besvaras är det dock nödvändigt att ta ställning till de tvivel som Reemtsma har gett uttryck för i fråga om den fortsatta giltigheten av domen i målet Genius Holding.

Utgör domen i målet Genius Holding fortfarande gällande rätt?

40. Reemtsma anser att domstolens avgörande i målet Genius Holding inte hade stöd i lydelsen av artikel 21.1 c i sjätte direktivet och att den dessutom har ändrats genom domen i målet Langhorst. Företaget har åberopat ett avsnitt i den senare domen där domstolen slog fast att om den skattskyldige som anses ha angivit mervärdesskatten på kreditnotan inte vore skyldig att betala det angivna beloppet ”skulle en del av den mervärdesskatt som angivits i den med en faktura jämförliga handlingen inte behöva betalas av den skattskyldige, trots att mottagaren ... skulle ha kunnat göra avdrag för hela denna mervärdesskatt...”.(31) Detta innebär enligt Reemtsma en ändring av domen i målet Genius Holding och en återgång till en generell avdragsrätt. Reemtsma har betonat att avdragsrätten är det främsta medlet för att säkerställa att den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet tillämpas och att medlemsstaterna inte kan inskränka denna rätt.(32)

41. Reemtsma anser också att situationen skiljer sig från den som behandlades i målet Karageorgou. Även om det teoretiska resonemanget i den domen är giltigt, meddelades den mot bakgrund av andra faktiska omständigheter.(33) Här kan det berörda beloppet inte samtidigt vara mervärdesskatt som den leverantör som fakturerade beloppet är skyldig att betala enligt artikel 21.1 c och ”icke mervärdesskatt” ur kundens perspektiv.

42. Personligen delar jag inte uppfattningen att Langhorst innebär ett ifrågasättande av domen i målet Genius Holding.

43. De avsnitt som föranlett Reemtsma att dra slutsatsen att domstolen ändrat sin rättspraxis är en del av svaret på den andra tolkningsfrågan i målet Langhorst, nämligen huruvida en skattskyldig som inte har ifrågasatt en uppgift i en kreditnota, som kan anses motsvara en faktura på ett högre mervärdesskattebelopp än det som skall betalas på grund av de skattepliktiga transaktionerna, kan anses som den person som har angivit detta belopp och som därför är betalningsskyldig för det angivna beloppet i den mening som avses i artikel 21.1 c i sjätte direktivet.

44. Domstolen besvarade frågan på samma (jakande) sätt som föreslogs av generaladvokaten Léger, som i huvudsak grundade sin bedömning på domen i målet Genius Holding.(34) Mot den bakgrunden är det mycket svårt att tolka in ett avståndstagande från domen i målet Genius

Holding i domstolens resonemang, som helt enkelt följer generaladvokatens, visserligen med en mycket mer kortfattad formulering utan någon hänvisning till den domen. Dessutom följdes domen i målet Genius Holding senare utan tvekan både i domen i målet Schmeink & Cofreth och i målet Karageorgou.

45. Beträffande formuleringen "mottagaren ... skulle ha kunnat göra avdrag för hela denna mervärdesskatt" i domen i målet Langhorst anser jag att det är uppenbart att domstolen inte slog fast att mottagaren kunde ha haft *rätt* att göra avdrag för den felaktigt fakturerade skatten. Domstolen förklarade snarare att han *faktiskt* kunde ha gjort avdrag för denna, och att en möjlighet att begå ett bedrägeri skulle uppkomma om leverantören inte var skyldig att betala hela det angivna beloppet.

46. Sedan detta konstaterats har jag ändå stor förståelse för Reemtsmas ståndpunkt i ett avseende. Det är inte logiskt att samtidigt betrakta ett felaktigt fakturerat belopp som mervärdesskatt som skall redovisas av leverantören enligt artikel 21.1 c i sjätte direktivet och som "icke mervärdesskatt" för vilken avdrag inte kan göras av en näringsidkande kund enligt artikel 17.2 a.

47. Reemtsmas ståndpunkt är till stor del en upprepning av den bedömning som kommissionen rekommenderat domstolen och som generaladvokaten Mischo gjorde inför domen i målet Genius Holding, nämligen att mervärdesskatt som skall redovisas av leverantören enligt artikel 21.1 c även skall betraktas som mervärdesskatt som är "förfallen eller erlagd" i den mening som avses i artikel 17.2 a. Det skall således vara möjligt för en näringsidkande kund att göra avdrag för denna (förutsatt att risken för bedrägerier elimineras genom att avdrag inte är möjligt i fall där det kan visas att beloppet i fråga faktiskt inte har erlagts).

48. Jag medger att den bedömningen, med tanke på systemets enkelhet och konsekvens, ter sig lämpligare än det synsätt som slutligen tillämpades av domstolen i domen i målet Genius Holding. Jag undrar också om det inte hade stämt bättre med domstolens senare rättspraxis om karusellbedrägerier.

49. I fråga om karusellbedrägerier är situationen naturligtvis en annan på så sätt att mervärdesskatt faktureras korrekt i hela leveranskedjan, men olagligen undanhålls skattemyndigheterna i ett eller flera led. I domen i målet Optigen⁽³⁵⁾ konstaterade domstolen att när en skattskyldig genomför transaktioner som uppfyller sjätte direktivets objektiva kriterier, kan hans rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt inte påverkas av att en annan tidigare eller senare transaktion i samma leveranskedja är bedräglig till sin karaktär, utan att han kände till eller kunde känna till detta. Frågan om mervärdesskatten i samband med en tidigare eller senare försäljning av den berörda varan har betalats till statskassan eller inte saknar betydelse för hans rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

50. Jag anser att om avdragsrätten förblev intakt i en sådan situation, skulle systemet vara mer konsekvent om den rätten även förblev opåverkad under sådana förhållanden som dem som låg till grund för domen i målet Genius Holding. Domstolen har dessutom uttryckligen förklarat att en jämkning i enlighet med artikel 20.1 a i sjätte direktivet är beroende av att det visas att fakturautställaren handlade i god tro⁽³⁶⁾ eller att risken för skattebortfall, i linje med domen i målet Schmeink & Cofreth, helt eliminerats.⁽³⁷⁾ Det förbehållet kunde ha tillämpats på motsvarande sätt om kunden hade haft kvar sin avdragsrätt i stället för en rätt till jämkning.

51. Jag föreslår dock inte att domstolen skall överväga att ändra sin dom i målet Genius Holding. Den domen grundade sig på godtagna tolkningsprinciper och leder till samma resultat som det som föreslogs av generaladvokaten, om än via ett mer betungande förfarande. Detta resultat ter sig dessutom helt korrekt med avseende på mervärdesskattens neutralitet. Avgörandet har

dessutom utgjort fast rättspraxis i mer än 15 år, och en ändring nu skulle antagligen medföra oönskade störningar i medlemsstaternas mervärdesskattepraxis.

52. Under dessa förhållanden anser jag inte att några slutsatser av värde kan dras av det faktum att principerna i domen i målet Genius Holding tillämpades på andra omständigheter i målet Karageorgou. Jag övergår därför nu till att undersöka om den principen skall tillämpas även i situationer som omfattas av åttonde direktivet.

Skall domen i målet Genius Holding tillämpas i samband med åttonde direktivet?

53. Den nationella domstolen har påpekat att skälet för att inte medge avdrag enligt sjätte direktivet när skatt som inte skall erläggas felaktigt har fakturerats inte är att bördan skall läggas på en näringsidkande kund som annars skulle haft rätt att göra avdraget, utan snarare att förhindra skatteflykt. Syftet med att begränsa rätten till återbetalning enligt åttonde direktivet till fall där avdraget skulle ha medgivits enligt sjätte direktivet är dock ett annat. Det är att utestänga kunder som skall bära bördan av skatten från rätten till återbetalning (antingen därför att de är slutkonsumenter eller därför att deras ingående leveranser används för transaktioner som är undantagna från skatt). Eftersom syftet inte är detsamma är det inte självklart att samma synsätt skall vara rådande.

54. Reemtsma har också pekat på olikheten i fråga om syftet. Företaget har dragit slutsatsen att det är olämpligt att utesluta en återbetalning med stöd av åttonde direktivet när skälet för att inte medge avdrag enligt sjätte direktivet bara varit att skatten fakturerats felaktigt.

55. Den italienska regeringen har dock påpekat att detta fall gäller återbetalning av mervärdesskatt som har tagits ut felaktigt på ett tillhandahållande. Enligt dess uppfattning kan förfarandet enligt artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet inte tillämpas därför att villkoret att skatten skulle ha varit avdragsgill om kunden hade haft sitt säte i Italien(38) inte är uppfyllt.

56. Kommissionen har förklarat att domen i målet Debouche(39) tyder på att syftet med åttonde direktivet inte är att urholka det system som inrättades genom sjätte direktivet. Som generaladvokaten Tesauro påpekade i sitt förslag till avgörande i det målet(40) grundar sig återbetalningen av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium på samma resonemang och skall därför omfattas av samma regler som gäller avdrag som görs av en skattskyldig person som är etablerad inom landet. Detta bekräftades av domstolens slutsats i domen i målet Monte dei Paschi di Siena(41) angående tillämpningen av reglerna om proportionella avdrag i artikel 17.5 i sjätte direktivet på en återbetalning enligt åttonde direktivet.

57. I den frågan instämmer jag i den italienska regeringens och kommissionens slutsatser.

58. I formellt avseende är de hänvisningar till artikel 17 i sjätte direktivet som görs i artiklarna 2 och 5 i åttonde direktivet tydliga. Enligt artikel 2 föreligger rätt till återbetalning ”i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a ...” i sjätte direktivet. I artikel 5 anges uttryckligen att ”rätten till återbetalning [skall] bedömas i enlighet med artikel 17 i [sjätte direktivet] såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten”.

59. Noteras kan vidare, i linje med samma bokstavliga synsätt som tillämpades i domen i målet Genius Holding,(42) att artikel 17.3 i kommissionens förslag till ett sjätte direktiv, liksom artikel 17.2 a i det förslaget, hänvisade till mervärdesskatt ”som fakturerats” en skattskyldig person, och lydelsen ändrades till den mervärdesskatt ”som avses i punkt 2” – där ”som fakturerats honom” ändrades till ”som skall betalas eller har betalats”.

60. Vidare talar den rättspraxis som har citerats av kommissionen för att behandlingen skall vara likartad.

61. Viktigast är dock kanske att en överensstämmelse mellan systemen för återbetalning och avdrag rent principiellt förefaller önskvärd, om inte den gränsöverskridande leveranskedjan till sin karaktär uppvisar särdrag som föranleder en annan behandling. Sådana tycks inte finnas här.

62. Visserligen är återbetalningsmekanismen i åttonde direktivet inte identisk med avdragsmekanismen i sjätte direktivet. De situationer som regleras genom de två direktiven överensstämmer dock i hög grad.

63. Om vi antar att X och Y är skattskyldiga personer och att X är leverantören i en transaktion och Y den näringsidkande kunden. I en situation som bara rör en enda medlemsstat fakturerar X Y mervärdesskatt, och Y drar av motsvarande belopp från den utgående skatt som han skall redovisa.

64. Om X är etablerad i medlemsstat A och Y är etablerad i medlemsstat B och inte genomför skattepliktiga transaktioner i medlemsstat A, erhåller Y antingen a) enligt åttonde direktivet återbetalning av den mervärdesskatt som fakturerats i medlemsstat A, och det mervärdesskattebelopp som han fakturerar sina kunder och vilket han redovisar till skattemyndigheterna i medlemsstat B baseras på hela nettopriset vid hans försäljning, eller också b), när mekanismen för omvänd skattskyldighet i sjätte direktivet är tillämplig, fakturerar X ingen mervärdesskatt och Y är skyldig att betala, men kan även göra avdrag för, mervärdesskatt på transaktionen i medlemsstat B. I båda fallen fortsätter kedjan därefter på vanligt sätt.

65. Om X felaktigt fakturerar Y mervärdesskatt på en transaktion, Y betalar fakturan och X redovisar beloppet till skattemyndigheterna så skall, enligt domen i målet Genius Holding, om situationen endast avser en enda medlemsstat (medlemsstat A):

- X återbetala det felaktigt fakturerade beloppet till Y;
- skattemyndigheterna återbetala beloppet till X, och
- Y inte göra avdrag för detta (eller, om avdraget redan gjorts, jämka det i enlighet med artikel 20.1 a i sjätte direktivet).

66. Om X och Y befinner sig i olika medlemsstater är det första och det andra av dessa krav fortfarande tillämpliga. Y skulle dock inte, vare sig enligt åttonde direktivet⁽⁴³⁾ eller enligt mekanismen för omvänd skattskyldighet i sjätte direktivet,⁽⁴⁴⁾ ha kunnat göra avdrag för den mervärdesskatt som fakturerades av X, eftersom ingen av situationerna medger ett sådant avdrag. Motsvarigheten är således att Y inte har rätt till återbetalning. Även här kommer kedjan att gå vidare på vanligt sätt.

67. I båda dessa scenarier bevaras mervärdesskattens neutralitet⁽⁴⁵⁾ med hjälp av i huvudsak analoga metoder (om än, som jag sagt, mer komplicerade än om det beroende på omständigheterna hade varit tillåtet att göra ett avdrag eller erhålla en återbetalning).

68. Noteras kan vidare att den i målet Genius Holding berörda nationella bestämmelsen även innehöll föreskrifter om en mekanism för omvänd skattskyldighet, dock en som godkänns av rådet enligt artikel 27 i sjätte direktivet, och inte en mekanism av den typ som behandlas i åttonde direktivet.⁽⁴⁶⁾ Det skulle vara märkligt om den princip som ligger bakom den domen tillämpades på en slags situation med omvänd skattskyldighet, men inte på en annan.

69. Jag anser därför att domstolens konstateranden i domen i målet Genius Holding avseende avdrag enligt sjätte direktivet även skall gälla i fråga om återbetalningar enligt åttonde direktivet.

Den andra tolkningsfrågan

70. Om en näringsidkande kund i Reemtsmas situation (det vill säga i Y:s situation i mitt exempel ovan) inte har rätt till återbetalning enligt artikel 17.3 och 17.4 i sjätte direktivet och bestämmelserna i åttonde direktivet, vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i om det är tillräckligt att han har rätt att kräva återbetalning från leverantören (X i mitt exempel) som fakturerade skatten, som i sin tur kan rikta krav mot den myndighet som uppbar skatten, eller om han skall ha rätt att rikta ett krav direkt mot skattemyndigheten.

71. Frågan har, som den italienska regeringen och kommissionen påpekat, ställts i tre delar, som kan sammanfattas på följande sätt:

- a) Kan kunden allmänt betraktas som den person som är skyldig att betala mervärdesskatten på en transaktion?
- b) Är det förenligt med gemenskapens mervärdesskattesystem (och med principerna om neutralitet, effektivitet och likvärdighet eller icke?diskriminering) att den nationella lagstiftningen *inte* ger kunden rätt att rikta krav mot skattemyndigheterna när mervärdesskatt som inte skulle erläggas har fakturerats och betalats?
- c) Gör det någon skillnad om andra nationella regler (inom området för direkt beskattning) ger båda parterna rätt att rikta en gemensam talan mot skattemyndigheterna under i stort sett likartade omständigheter?

72. Jag kommer att behandla dessa tre delar i tur och ordning.

Kan kunden allmänt betraktas som den person som är skyldig att betala mervärdesskatten på en transaktion?

73. Som Reemtsma har påpekat får medlemsstaterna enligt artikel 21.1 a i sjätte direktivet(47) föreskriva att "någon annan än den skattskyldige skall vara solidariskt ansvarig för betalning av skatten". Enligt artikel 22.8(48) kan medlemsstaterna ålägga "andra skyldigheter som de anser nödvändiga för en korrekt skatteuppbörd och för att förebygga skatteundandraganden". Det är således förenligt med sjätte direktivet att kunden är en av de personer som är skyldiga att betala mervärdesskatten.

74. Som den italienska regeringen noterat innehöll den italienska lagstiftningen, även om gemenskapsrätten tillåter att kunden är solidariskt ansvarig för betalningen av skatten, ingen sådan föreskrift år 1994 (något som finns i dag).

75. Vidare innehåller artikel 21.1 a första stycket i sjätte direktivet, som kommissionen mycket riktigt påpekat, en allmän regel om att leverantören i princip är den som är ansvarig för att betala skatten till myndigheterna. De enda undantagen är de som anges i resterande bestämmelser i artikel 21.1 (särskilt mekanismen för omvänd skattskyldighet vid gränsöverskridande transaktioner) eller de som godkänts av rådet på grundval av artikel 27 i sjätte direktivet (som i sådana fall inbegriper en mekanism för omvänd skattskyldighet under bestämda omständigheter inom medlemsstaten).(49)

76. Jag delar därför den italienska regeringens och kommissionens uppfattning. Reemtsma har rätt i att medlemsstaten under vissa förhållanden *kan* besluta att kunden skall vara solidariskt

ansvarig med leverantören, och i situationer där mekanismen för omvänd skattskyldighet är tillämplig är det alltid kunden som är ansvarig. Detta är dock alltid undantag från den allmänna regeln att det är leverantören som skall redovisa mervärdesskatt på en transaktion till myndigheterna. Således är det i princip bara leverantören som kan rikta ett krav mot dessa myndigheter avseende felaktigt betald skatt.

77. Det är riktigt att när en mekanism för omvänd skattskyldighet av någon anledning är tillämplig så är kunden betalningsansvarig för mervärdesskatten på transaktionen. Kunden kommer därför i princip att ha rätt att kräva ersättning(50) från myndigheterna för en skatt som betalats felaktigt. Det tycks dessutom vara så att mekanismen för omvänd skattskyldighet enligt artikel 9.2 e var tillämplig i det fall som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen, så att Reemtsma både är ansvarig för betalning av skatten och har rätt att begära ersättning för eventuellt felaktigt betald skatt. Det bör dock erinras om att Reemtsmas enligt den mekanismen står i förhållande till skattemyndigheterna i den egna medlemsstaten, det vill säga Tyskland, och inte till dem i den medlemsstat där företagets leverantör felaktigt fakturerade och redovisade mervärdesskatt, det vill säga Italien.

78. Jag vill därför besvara den första delen av den andra tolkningsfrågan så, att det i princip bara är leverantören som skall anses betalningsansvarig gentemot skattemyndigheterna för mervärdesskatten på en transaktion och som följaktligen har rätt att begära ersättning för felaktigt betalad skatt. När en annan person undantagsvis är ansvarig på grund av gemenskapsrättsliga bestämmelser eller godkända nationella bestämmelser, kan den personen begära ersättning från de skattemyndigheter gentemot vilka han är ansvarig för eventuell felaktigt erlagd skatt.

Är det tillåtet att den nationella lagstiftningen *inte* ger kunden rätt att rikta krav mot skattemyndigheterna när mervärdesskatt som inte skall erläggas har fakturerats och betalats?

79. I Italien tycks det, i fall där vare sig ett avdrag enligt sjätte direktivet eller en återbetalning enligt åttonde direktivet kan komma i fråga, vara möjligt för en leverantör som felaktigt har fakturerat och tagit emot mervärdesskatt på en transaktion och betalat denna till skattemyndigheterna att begära ersättning för beloppet från dessa myndigheter, medan kunden i samma transaktion endast kan försöka få tillbaka beloppet från leverantören på civilrättslig väg.

80. Den nationella domstolens tveksamhet i fråga om detta rättsmedelssystem gäller kraven på likvärdighet (eller icke-diskriminering) och på gemenskapsrättens effektivitet. Det senaste uttalandet om dessa krav återfinns i domen i målet MyTravel:(51) "När det saknas gemenskapsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan begäran får genomföras. Dessa villkor måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet, det vill säga de får varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten."

81. Reemtsma anser att effektivitetsprincipen innebär att kunden måste ha rätt att rikta ett direkt krav mot skattemyndigheterna. I annat fall skulle åtminstone två potentiella konflikter med den principen skapas: leverantören kan vara insolvent när kunden riktar ett krav mot honom eller leverantören kan bli föremål för ett beslut av en civil domstol att ersätta kunden, men få avslag på sitt krav mot skattemyndigheterna i en skattedomstol.

82. Kommissionen har erinrat om domstolens avgöranden, särskilt i målet Schmeink & Cofreth, som innebär att medlemsstaterna skall anta föreskrifter som gör det möjligt att korrigera fel i samband med faktureringen av mervärdesskatt, vilket inbegriper rättelser av fakturan och ersättning av felaktigt betald skatt. Den har förklarat att den skyldigheten är en följd av

neutralitetsprincipen och av förbudet mot obehörig vinning (i detta fall från skattemyndigheternas sida). Medlemsstaterna kan välja det förfarande som är lämpligt, förutsatt att effektivitetsprincipen iakttas. En situation där endast leverantören, i egenskap av den person som är betalningsansvarig för skatten, normalt kan begära ersättning från skattemyndigheterna och kunden måste begära ersättning från leverantören, på civilrättslig väg, förefaller i princip godtagbar. Förutsatt att risken för skattebortfall helt undanröjs kan emellertid effektivitetsprincipen innebära att kunden skall kunna rikta krav mot skattemyndigheterna om det visar sig "omöjligt eller orimligt svårt" att få återbetalning genom det normala förfarandet (exempelvis i Reemtsmas fall, om den italienska leverantören inte längre existerar). Slutligen skulle icke-diskrimineringsprincipen medföra ett krav på att en medlemsstat, som ger en kund som är etablerad inom landets territorium rätt att väcka talan mot skattemyndigheterna, erbjuder en kund som är etablerad i en annan medlemsstat samma rättighet.

83. Den italienska regeringen delar kommissionens uppfattning, till den del kommissionen godtar att det system som tillämpas i Italien är lagenligt. Den tar dock avstånd från kommissionens åsikt att kunden skall ha rätt att kräva ersättning direkt från skattemyndigheterna om det av någon anledning inte är möjligt att verkställa dennes civilrättsliga krav gentemot leverantören.

84. Jag anser dock att kommissionens analys är övertygande i sin helhet.

85. Det system av rättsmedel som har beskrivits såsom tillämpligt i Italien tycks för det första i princip vara förenligt med lagstiftning och rättspraxis om gemenskapens mervärdesskattesystem. Om det är möjligt för en leverantör som felaktigt har fakturerat och tagit emot mervärdesskatt på en transaktion, och som har betalat denna till skattemyndigheterna, att begära ersättning för beloppet från dessa myndigheter, och för kunden i samma transaktion att återfå beloppet från leverantören genom en civilrättslig talan, så respekteras principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen i fråga om krav på återbetalning av felaktigt erlagd skatt.

86. För det andra är ett sådant system i princip tillräckligt. I samtliga situationer där det kan leda till önskat resultat – full ersättning till den person som burit bördan av den felaktigt erlagda skatten – är det inte nödvändigt att erbjuda kunden ytterligare rättsmedel gentemot skattemyndigheterna. Således är det inte nödvändigt att tillåta ett direkt krav mot skattemyndigheterna från kunden, av den typ som Reemtsma tycks ha försökt framställa, *om inte* det ordinarie rättsmedelssystemet har ianspråktagits men detta på grund av faktiska omständigheter som saknar samband med grunderna för kravet(52) inte leder till ett normalt resultat.

87. För det tredje kan sådana misslyckanden i vissa fall inträffa. I dessa fall måste en annan lösning stå till förfogande om kravet på mervärdesskattens neutralitet och effektivitetskravet skall iakttas. Det är svårt att tänka sig någon annan sådan lösning än att ge kunden, som har burit hela bördan av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten, rätt att rikta ett krav direkt mot skattemyndigheterna, som skulle göra en obehörig vinning om de tilläts behålla den berörda mervärdesskatten.

88. Två frågor angående detta diskuterades vid förhandlingen.

89. Kommissionen, å ena sidan, ansåg att dessa situationer var extremt ovanliga och sannolikt inte skulle inkräkta på det ordinarie rättsmedelssystemet i någon större omfattning, medan den italienska regeringen menade att de sannolikt skulle vara betydligt mindre ovanliga. Jag anser dock inte att det kan vara av betydelse hur ofta de förekommer. Det väsentliga är att en sådan situation, när den uppkommer, behandlas med iakttagande av kraven på neutralitet och effektivitet.

90. Den italienska regeringen förklarade, å andra sidan, att ett rättsmedel för att förhindra

obehörig vinning från skattemyndighetens sida i händelse av felaktigt erlagd mervärdesskatt skall erbjudas endast om ett motsvarande rättsmedel också är tillgängligt för att förhindra oberättigad förlust för statskassan i händelse av att mervärdesskatt som skall erläggas inte betalas.

Argumentet tycktes vara att det annars skulle föreligga någon form av obehörig vinning till förmån för kunden. Det argumentet förefaller mig dock bygga på en missuppfattning. Om leverantören har fakturerat kunden mervärdesskatt och tagit emot den från honom, men underlåtit att redovisa den till skattemyndigheterna, har kunden inte gjort en obehörig vinning (trots att det faktiskt kan vara fråga om obehörig vinning och/eller bedrägeri från leverantörens sida). Om leverantören varken har fakturerat kunden mervärdesskatt på en skattepliktig transaktion eller tagit emot skatten från honom så har han, om kunden själv är en skattskyldig person, ingen mervärdesskatt att dra av och har således inte gjort en obehörig vinning – och/eller kan han själv vara delaktig i ett arrangemang som syftar till att lura skattemyndigheterna, oberoende av om han är en näringsidkande kund eller en slutkonsument. I den senare situationen är det motiverat att i den nationella lagstiftningen föreskriva såväl straffrättsliga påföljder som en obligatorisk betalning av det berörda beloppet.

91. Jag delar slutligen kommissionens uppfattning att principen om likvärdighet kräver att en medlemsstat som ger en kund som är etablerad inom landets territorium rätt att begära ersättning direkt från skattemyndigheterna skall medge en kund som är etablerad i en annan medlemsstat samma rätt. Domstolen har dock inte fått någon uppgift om huruvida detta är fallet i Italien.

92. Jag anser således att när mervärdesskatt som inte skulle erläggas har fakturerats och betalats till skattemyndigheterna av en leverantör i en transaktion, som skulle ha varit skyldig att betala den skatten om det hade varit så att den skulle ha erlagts, är det i princip tillräckligt för att iaktta principerna om mervärdesskattens neutralitet och effektiviteten hos de nationella reglerna om ersättning för skatter som uppburits i strid med gemenskapsrätten att det nationella förfarandet ger denna leverantör rätt att begära ersättning för beloppet från myndigheterna och att kunden i samma transaktion ges rätt att återkräva beloppet från leverantören genom en civilrättslig talan. När det emellertid inte är möjligt att nå framgång med en sådan civilrättslig talan på grund av omständigheter som saknar samband med grunderna för kravet, skall den nationella lagstiftningen, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet, effektivitetsprincipen och förbudet mot obehörig vinning för skattemyndigheterna, erbjuda den kund som burit bördan av det felaktigt fakturerade beloppet ett rättsmedel som gör det möjligt att återfå beloppet från skattemyndigheterna. Om det är möjligt för en kund i en sådan transaktion att framställa ett krav om denne är etablerad inom den berörda medlemsstatens territorium, skall den möjligheten under alla omständigheter även erbjudas en kund som är etablerad i en annan medlemsstat.

Gör det någon skillnad för denna bedömning om andra nationella regler inom området för direkt beskattning ger båda parterna rätt att gemensamt väcka talan mot skattemyndigheterna under i stort sett likartade omständigheter?

93. Det har framgått att när inkomstskatt felaktigt innehållits av en arbetsgivare och betalats in till skattemyndigheterna har både arbetsgivaren och arbetstagaren enligt den italienska lagstiftningen rätt att begära ersättning från skattemyndigheterna. Den hänskjutande domstolen har frågat om tillgången till ett sådant gemensamt eller alternativt rättsmedel i en situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, tillsammans med det faktum att ett sådant inte erbjuds både leverantör och kund i en situation som avser mervärdesskatt, kan strida mot den gemenskapsrättsliga likvärdighetsprincipen eller icke? diskrimineringsprincipen.

94. Kommissionen har påpekat att domstolen inte fått fullständig information om de italienska reglerna inom området för direkt beskattning, men anser allmänt att en situation som avser det området sannolikt inte kan jämföras med en situation som avser mervärdesskatt. I den sistnämnda situationen är det i princip bara leverantören som står i ett direkt rättsligt förhållande till

skattemyndigheterna. Systemet för direkt beskattning saknar i själva verket i sin helhet samband med mervärdesskattesystemet. Eftersom principen om icke-diskriminering bara gäller jämförbara situationer är den alltså inte tillämplig här.

95. Jag delar helt kommissionens uppfattning i det avseendet.

Förslag till avgörande

96. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att de tolkningsfrågor som har ställts av Corte Suprema di Cassazione skall besvaras på följande sätt:

1) Artiklarna 2 och 5 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG skall tolkas så, att mervärdesskatt som skall betalas endast därför att den har angivits på fakturan inte uppfyller kraven för återbetalning enligt bestämmelserna i det direktivet.

2) I princip skall endast leverantören anses betalningsansvarig gentemot skattemyndigheterna för mervärdesskatt på en transaktion, och följaktligen anses ha rätt att begära ersättning för felaktigt erlagd skatt. När en annan person undantagsvis är ansvarig på grund av gemenskapsrättsliga bestämmelser eller godkända nationella bestämmelser, kan den personen begära ersättning från de skattemyndigheter gentemot vilka han är ansvarig för eventuell felaktigt erlagd skatt.

3) När mervärdesskatt som inte skulle erläggas har fakturerats och betalats till skattemyndigheterna av en leverantör, som skulle ha varit skyldig att betala den skatten om det hade varit så att den skulle ha erlagts, är det i princip tillräckligt, för att iakttä principerna om mervärdesskattens neutralitet och effektiviteten hos de nationella reglerna om ersättning för skatter som uppburits i strid med gemenskapsrätten, att det nationella förfarandet ger denna leverantör rätt att begära ersättning för beloppet från myndigheterna och att kunden i samma transaktion ges rätt att återkräva beloppet från leverantören genom en civilrättslig talan. När det emellertid inte är möjligt att nå framgång med en sådan civilrättslig talan på grund av omständigheter som saknar samband med grunderna för kravet, skall den nationella lagstiftningen, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet, effektivitetsprincipen och förbudet mot obehörig vinning för skattemyndigheterna, erbjuda den kund som burit bördan av det felaktigt fakturerade beloppet ett rättsmedel som gör det möjligt att återfå beloppet från skattemyndigheterna. Om det är möjligt för en kund i en sådan transaktion att framställa ett krav om denne är etablerad inom den berörda medlemsstatens territorium, skall den möjligheten under alla omständigheter även erbjudas en kund som är etablerad i en annan medlemsstat.

4) Det faktum att den nationella lagstiftningen medger en begäran om ersättning från skattemyndigheterna av ett belopp som i form av direkt skatt innehållits och betalats felaktigt från både den part som innehållit beloppet och den part från vilken beloppet innehållits saknar i princip betydelse för bedömningen av om en situation där endast leverantören, och inte kunden i en transaktion, kan begära ersättning från skattemyndigheterna för ett felaktigt fakturerat och erlagt mervärdesskattebelopp är förenlig med principen om likvärdighet.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (senare ändrat ett flertal gånger; nedan kallat sjätte direktivet).

3 – Se dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), av

den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth (REG 2000, s. I-6973), och av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou (REG 2003, s. I-13295), som diskuteras närmare nedan i punkt 11 och följande punkter.

4 – 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, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84).

5 – Den aktuella lydelsen av artikel 21 återfinns i artikel 28g i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), som i sin tur ändrats flera gånger. Förevarande mål gäller mervärdesskatt som betalades år 1994. Den bestämmelse som då föreskrevs i artikel 21.1 c återfinns nu i artikel 21.1 d. Jag har valt att inte redovisa bestämmelserna i sjätte direktivet i deras nummerordning (som i alla händelser inte längre är den ordning i vilken de förekommer i direktivet), utan i en ordning som lämpar sig bättre för att läsaren skall förstå lagstiftningen i detta sammanhang.

6 – Återfinns nu i artikel 28f, som även den infördes genom direktiv 91/680 och som har ändrats senare.

7 – I den vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen tillämpliga versionen tycktes orden "inom landet" och deras motsvarigheter, som infördes genom direktiv 91/680, i många språkversioner, däribland de engelska, franska, italienska och spanska, hänvisa till leverantörens skyldighet. I den tyska versionen hänvisar de dock till den plats där skatten betalades eller skulle betalas, och i den nederländska till den plats där leveransen ägde rum. Genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18), som trädde i kraft den 1 januari 1996, har därefter alla språkversioner samordnats så att de överensstämmer med den tyska. Den engelska versionen av artikel 17.2 a lyder nu följaktligen: "value added tax due or paid *within the territory of the country* in respect of goods or services supplied or to be supplied to him by another taxable person" (min kursivering).

8 – I artikel 28f, oförändrad sedan direktiv 91/680.

9 – I artikel 28h i den version som infördes genom direktiv 91/680 och tillämplig vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, senare ändrad.

10 – Se ovan fotnot 3.

11 – Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Struktur och procedurer för tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (EGT P 71, s. 1303). Artikel 11.1 a hade följande lydelse: "I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiges företag, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: a) mervärdesskatt *som han fakturerats* med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits honom" (min kursivering);

12 – EGT C 80, 1973, s. 1. Artikel 17.2 a i förslaget hade följande lydelse: "I den mån varorna och tjänsterna skall användas i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: a) mervärdesskatt *som han fakturerats i enlighet med artikel 22.3*

med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits honom" (min kursivering).

13 – Punkterna 12–16 i domen.

14 – Se punkterna 18 och 19 samt domslutet.

15 – Vilket även kommissionen gjorde i sitt yttrande; domstolen följde den linje som förordats av den nederländska, den tyska och den spanska regeringen. Se särskilt punkterna 17–27 i förslaget till avgörande.

16 – Se ovan fotnot 3, punkterna 58 och 59.

17 – Se ovan fotnot 3.

18 – Punkterna 42 och 48–53 i domen.

19 – Dom av den 17 september 1997 i mål C-141/96, Langhorst (REG 1997, s. I-5073).

20 – Punkterna 8, 9, 24, 27 och 28 i domen.

21 – I artikel 28g i den version som infördes genom direktiv 91/680 som var tillämplig vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, senare ändrad.

22 – Detta kallas ofta mekanismen för "omvänd skattskyldighet".

23 – Punkt 8.

24 – I artikel 28f.

25 – Denna formulering ter sig olycklig. Mervärdesskatt är avdragsgill, "transaktioner" är det inte. Den franska lydelsen är "qui ouvrieraient droit à déduction". På engelska vore det lämpligare med formuleringen "in respect of which VAT would be deductible".

26 – För att undvika upprepningar kommer jag att använda ordet "kund" eller "näringsidkande kund" för en skattskyldig person som gör beskattade inköp (av varor eller tjänster) och som använder dem i samband med sina utgående skattepliktiga transaktioner, för att skilja en sådan person från en kund som är slutkonsument.

27 – Motsvarande omkring 91 000 euro.

28 – Artikel 7.4 d och e i presidentdekret nr 633 av år 1972 (nedan kallat DPR 633/1972).

29 – Dom av den 13 juli 2000 i mål C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena (REG 2000, s. I-6109).

30 – Artikel 19 i DPR 633/1972, där avdragsrätten föreskrivs, och artikel 38bis i samma dekret, som avser ersättning för, i huvudsak, eventuell överskjutande ingående skatt i förhållande till den utgående skatten. Artikel 38ter innehåller bestämmelser om återbetalning, i enlighet med åttonde direktivet, av mervärdesskatt som skulle vara avdragsgill enligt artikel 19 för skattskyldiga som är etablerade i en annan medlemsstat.

31 – Punkterna 27 och 28 i domen.

32 – Reemtsma har hänvisat till dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), punkterna 16 och 17, och av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym

11, s. I-299), punkt 27.

33 – Nämligen att det inte alls var korrekt att beteckna det fakturerade beloppet som mervärdesskatt, därför att leverantören var anställd: se punkt 16 ovan.

34 – Se punkt 52 och följande punkter i förslaget till avgörande.

35 – Dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03 (REG 2006, s. I-0000); se särskilt punkterna 51–54.

36 – Domen i målet Genius Holding, punkt 18.

37 – Domen i målet Schmeink & Cofreth, punkterna 56–63.

38 – Se artikel 17.3 a i sjätte direktivet.

39 – Dom av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche (REG 1996, s. I-4495), punkt 18.

40 – Punkt 7, tredje stycket, s. I-4500.

41 – Se ovan fotnot 29.

42 – Se punkt 12 ovan.

43 – I fråga om leveranser där medlemsstat A utgjorde platsen för tillhandahållandet.

44 – I fråga om leveranser där medlemsstat B utgjorde platsen för tillhandahållandet.

45 – Genom att X gör en återbetalning till Y och därefter själv kräver beloppet från skattemyndigheterna i medlemsstat A.

46 – Punkt 5 i domen.

47 – I den version som var tillämplig år 1994.

48 – I artikel 28h.

49 – Såsom den nationella regeln i målet Genius Holding.

50 – Jag använder här uttrycket "ersättning" i allmän bemärkelse, till skillnad från specifika förfaranden för "återbetalning" enligt åttonde direktivet.

51 – Dom av den 6 oktober 2005 i mål C-291/03 (REG 2005, s. I-0000), punkt 17.

52 – Exempelvis leverantörens insolvens.