

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 22 oktober 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Avdragsrätt – Avslag – Försäljning som genomförts av en näringsidkare som betraktas som icke-existerande”

I mål C-277/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 6 mars 2014, som inkom till domstolen den 5 juni 2014, i målet

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent), ordförande på fjärde avdelningen och tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász och C. Vajda,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, genom P. Szczerbiak och T. Szymański, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom G. Eberhard, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och M. Owsiany-Hornung, 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 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 (EGT L 128, s. 41) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (nedan kallade PPUH Stehcemp) och Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (direktören för skattemyndigheten i Łódź) angående skattemyndighetens beslut att inte bevilja avdrag för den ingående mervärdesskatt som PPUH Stehcemp betalat för transaktioner som betraktats som misstänkta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 Artikel 4.1 och 4.2 i samma direktiv har följande lydelse:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

5 Enligt artikel 5.1 i samma direktiv avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

6 Artikel 10.1 och 10.2 i samma direktiv har följande lydelse:

"1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. ..."

7 I artikel 17.1 i sjätte direktivet föreskrivs att "[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet".

8 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, anges följande:

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

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.”

9 Artikel 18.1 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.2 i samma direktiv, föreskriver att en skattskyldig person ska inneha en faktura som utställts i enlighet med artikel 22.3 för att kunna utnyttja sin rätt till avdrag enligt artikel 17.2 a.

10 Denna artikel 22, som återfinns i avdelning XIII i sjätte direktivet med rubriken ”Skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning”, föreskriver följande i punkterna 1 a, 3 b, 4 a och 5, i deras lydelse enligt artikel 28h i sjätte direktivet:

”1. a) Varje skattskyldig person skall uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör. Medlemsstaterna skall, i enlighet med villkor som de själva fastställer, tillåta att skattskyldiga personer lämnar sådana anmälningar på elektronisk väg och får också kräva att elektroniska medel används.

...

3.

...

b) Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelser som anges i detta direktiv, skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med punkt a första, andra och tredje stycket.

- Datum för utfärdandet.
- Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som ensamt identifierar fakturan.
- Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i punkt 1 c, under vilket den skattskyldiga personen har levererat varor eller tillhandahållit tjänster.
- Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i punkt 1 c, under vilket varorna levererats eller tjänsterna tillhandahållits kunden, om kunden är skyldig att betala skatt på levererade varor eller tillhandahållna tjänster eller varor har levererats till honom enligt artikel 28c A.
- Fullständigt namn och adress för den skattskyldiga personen och hans kund.
- De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.
- Datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförts eller slutförts eller det datum då den a contobetalning som avses i punkt a andra stycket erlagts, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datum för fakturans utfärdande.

- Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag, enhetspriset exklusive skatt, samt eventuell prisedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i enhetspriset.
- Tillämpad mervärdesskattesats.
- Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

...

4.

a) Varje skattskyldig person skall inge en deklaration inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod. Beskattningsperioden skall av medlemsstaterna bestämmas till en månad, två månader eller tre månader. Medlemsstaterna får dock fastställa andra perioder, så länge dessa inte överstiger ett år. Medlemsstaterna skall, i enlighet med villkor som de själva fastställer, tillåta att skattskyldiga personer lämnar sådana deklarationer på elektronisk väg och får också kräva att elektroniska medel används.

...

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten samtidigt med ingivandet av deklarationen. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan dag för betalning av detta belopp eller begära en kontobetalning."

Polsk rätt

11 I artikel 5.1.1 i lagen om mervärdesskatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 (Dz. U nr 54, position 535) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs att beskattningsunderlaget för skatten på varor och tjänster utgörs av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning inom landet.

12 Enligt artikel 7.1 i mervärdesskattelagen avses med leverans av varor, i den mening som avses i nämnda artikel 5.1.1, överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

13 I artikel 15.1 och 15.2 i denna lag föreskrivs följande:

"1. Med skattskyldiga personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är en egen juridisk person och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

2. Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som bedrivs av producenter, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Detta gäller även beträffande verksamhet i form av enstaka handlingar när de sker under omständigheter som tyder på en avsikt att återkommande företa verksamheten. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

14 Enligt artikel 19.1 i mervärdesskattelagen inträder skattskyldigheten när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

15 I enlighet med artikel 86.1 i denna lag har skattskyldiga personer i den mening som avses i

artikel 15 i nämnda lag rätt att från det belopp som de ska betala dra av den ingående skatten, under förutsättning att varorna och tjänsterna används i deras skattepliktiga verksamhet. I artikel 86.2 i samma lag föreskrivs att beloppet för den ingående skatten motsvarar summan av den mervärdesskatt som anges på de fakturor som de skattskyldiga personerna har mottagit för förvärvet av varorna eller tjänsterna.

16 I 14 § stycke 2 punkt 1 a i finansministerns förordning av den 27 april 2004 om genomförande av vissa bestämmelser i mervärdesskattelagen (Dz. U. no 97, position 970), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad förordningen av den 27 april 2004), föreskrivs att om en försäljning av varor eller tjänster framgår av fakturor eller korrigerade fakturor som utfärdats av en näringsidkare som inte existerar eller som inte har rätt att utfärda eller korrigera fakturor (nedan kallad icke-existerande näringsidkare), ger dessa fakturor och tullhandlingar inte rätt till en minskning av den skatt som ska betalas, till återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten eller till återbetalning av den ingående mervärdesskatten.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Under år 2004 genomförde PPUH Stehcemp flera inköp av diesel som bolaget använde inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Fakturorna för dessa bränsleinköp utfärdades av Finnet sp. z o.o. (nedan kallat Finnet). PPUH Stehcemp gjorde avdrag för den mervärdesskatt som erlagts i samband med dessa bränsleinköp.

18 Efter en skatterevision fattade skattemyndigheten den 5 april 2012 beslut om att inte bevilja avdrag för denna mervärdesskatt på grund av att fakturorna för bränsleinköpen hade utfärdats av en icke-existerande näringsidkare.

19 Direktören för skattemyndigheten i Łódź bekräftade detta beslut den 29 maj 2012, med hänvisning till att Finnet, mot bakgrund av kriterierna i förordningen av den 27 april 2004, borde betraktas som en icke-existerande näringsidkare som inte kan leverera varor. Konstaterandet av att Finnet inte existerade grundades på en rad omständigheter, bland annat att detta bolag inte var registrerat för mervärdesskatt, inte lämnade skattedeklaration och inte betalade någon skatt. Nämnda bolag offentliggjorde inte heller sina årliga räkenskaper och saknade tillstånd för försäljning av flytande bränsle. Den byggnad som i handelsregistret angetts som bolagets säte var så pass nedgången att det inte var möjligt att bedriva någon ekonomisk verksamhet där. Slutligen hade varje försök att komma i kontakt med Finnet eller den person som i handelsregistret uppgetts som dess chef varit utan framgång.

20 PPUH Stehcemp väckte talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (förvaltningsdomstolen för vojvodskapet Łódź) mot det beslut som direktören för skattemyndigheten i Łódź fattat den 29 maj 2012. Talan ogillades på grund av att Finnet betraktades som en näringsidkare som inte existerade vid tidpunkten för transaktionerna i det nationella målet och på grund av att PPUH Stehcemp inte hade visat skälig omsorg när det inte kontrollerat huruvida de aktuella transaktionerna ingick i ett undandragande.

21 PPUH Stehcemp överklagade till Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen) och åberopade att artikel 86.1 och 86.2.1 a i mervärdesskattelagen, jämförd med artikel 17.2 i sjätte direktivet, hade åsidosatts.

22 Till stöd för sitt överklagande gjorde PPUH Stehcemp gällande att det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att förvägra en skattskyldig person i god tro avdragsrätt. PPUH Stehcemp hade av Finnet erhållit dels registreringsdokument, närmare bestämt ett utdrag ur handelsregistret, som visade att det bolaget var en näringsidkare som bedrev laglig verksamhet och att bolaget innehade ett skatteregistreringsnummer, dels ett identifieringsnummer

i statistiksyfte.

23 Den hänskjutande domstolen är osäker på vilken betydelse skattskyldigas goda tro, i samband med rätten till avdrag för mervärdesskatt, tillmäts i EU-domstolens praxis (se, bland annat dom Optigen m.fl., C?354/03, C?355/03 och C?484/03, EU:C:2006:16; dom Kittel och Recolta Recycling, C?439/04 och C?440/04, EU:C:2006:446; dom Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373; och dom Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, samt beslut Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, och beslut Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184). Den hänskjutande domstolen anser att den skattskyldiges goda tro inte kan anses ge rätt till avdrag när de materiella villkoren för denna rätt inte är uppfyllda. Denna domstol är bland annat osäker på huruvida ett förvärv av varor kan klassificeras som leverans av varor när fakturorna för nämnda transaktion anger en icke-existerande näringsidkare och det således inte är möjligt att avgöra vem som är den faktiska leverantören av de aktuella varorna. En icke-existerande näringsidkare kan nämligen varken överföra rätten att såsom ägare förfoga över varorna, eller ta emot någon betalning. Under sådana omständigheter förfogar skattemyndigheterna inte heller över någon utkrävbar skattefordran, vilket innebär att det inte finns någon skatteskuld.

24 Det är mot denna bakgrund som Naczelny S?d Administracyjny har beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 2.1, 4.1, 4.2, 5.1 samt 10.1 och 10.2 i [sjätte direktivet] tolkas så, att det är fråga om en leverans av varor när en transaktion har utförts under de omständigheter som är i fråga i det nationella målet där varken den skattskyldiga personen eller skattemyndigheterna kan fastställa vem som är den faktiska leverantören av varorna?

2) Om den första frågan ska besvaras jakande: Ska artiklarna 17.2 a, 18.1 a och 22.3 i sjätte direktivet då tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka den skattskyldiga personen – under de omständigheter som är i fråga i det nationella målet – inte får dra av den ingående mervärdesskatten, eftersom fakturan har utfärdats av en person som inte är den faktiska leverantören av varorna och det är omöjligt att fastställa leverantörens identitet, att förplikta denna att betala in skatten eller att fastställa vem som är skyldig att betala skatten enligt artikel 21.1 c i sjätte direktivet på grundval av utfärdandet av fakturan?”

Prövning av tolkningsfrågorna

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska besvaras tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder mot en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person inte får dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor som har levererats till denna, på grund av att fakturan har utfärdats av en näringsidkare som mot bakgrund av de kriterier som uppställs i nämnda lagstiftning ska betraktas som en icke-existerande näringsidkare och att det inte är möjligt att fastställa identiteten på den faktiska leverantören av varorna.

26 Enligt fast rättspraxis utgör avdragsrätten i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i princip inte får inskränkas och som inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, för ett liknande resonemang, dom Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkterna 37 och 38 och där angiven rättspraxis; dom Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkterna 25 och 26, och dom Petroma Transports m.fl., C?271/12, EU:C:2013:297, punkt 22).

27 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, punkt 24; och dom Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 25, samt beslut Forwards V, C?563/11, EU:C:2013:125, punkt 27, och beslut Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, punkt 25).

28 Vad gäller de materiella villkoren för att rätt till avdrag ska uppstå framgår det av artikel 17.2 a i sjätte direktivet att det, för att en person ska ha avdragsrätt, krävs dels att den berörda personen är skattskyldig i den mening som avses i denna bestämmelse, dels, att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den skattskyldiga personen i ett senare led i samband med dennes skattepliktiga transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan skattskyldig person (se, för ett liknande resonemang, dom Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 52; dom Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 26, och dom Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 29, samt beslut Jagie??o, C?33/13, EU:C:2014:184, punkt 27).

29 Vad beträffar de formella villkoren för att utnyttja avdragsrätten anges i artikel 18.1 a i sjätte direktivet att den skattskyldiga personen ska inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3 i samma direktiv. Enligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet ska fakturan tydligt ange bland annat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den skattskyldiga personen har levererat varorna, den skattskyldiga personens fullständiga namn och adress, och de levererade varornas mängd och art.

30 Vad gäller det nationella målet framgår det av begäran om förhandsavgörande att PPUH Stehcomp, som vill utnyttja sin avdragsrätt, är en skattskyldig person, i den mening som avses i sjätte direktivet. Vidare framgår att detta bolag faktiskt har erhållit och betalat de berörda varorna, närmare bestämt bränsle, vilka angetts på fakturor som utfärdats av Finnet och att det har använt varorna i ett senare led i samband med sina skattepliktiga transaktioner.

31 Den hänskjutande domstolen utgår emellertid från att den transaktion som anges på fakturan i det nationella målet inte kan ge upphov till en rätt att dra av ingående mervärdesskatt, eftersom Finnet – även om detta bolag var registrerat i handelsregistret – mot bakgrund av de kriterier som fastställs i den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet ska betraktas som en näringsidkare som inte existerade vid tidpunkten för de berörda bränsleleveranserna. Enligt den hänskjutande domstolen följer denna slutsats bland annat av att Finnet inte var registrerat för mervärdesskatt, inte lämnade skattedeklaration, inte betalade någon skatt och saknade tillstånd för försäljning av flytande bränsle. Dessutom var det omöjligt att driva någon ekonomisk verksamhet i den nedgångna byggnad som angetts som bolagets säte.

32 Med hänsyn till att en sådan icke-existerande näringsidkare inte kan leverera några varor eller utfärda en faktura för en sådan leverans i enlighet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet, drar den hänskjutande domstolen slutsatsen att det inte har skett någon leverans av varor i den mening som avses i sjätte direktivet, eftersom det inte heller var möjligt att fastställa identiteten på den faktiska leverantören av varorna.

33 I detta avseende konstaterar domstolen, för det första, att kriteriet enligt vilket det ska existera en varuleverantör eller att denna ska ha rätt att utfärda fakturor, såsom detta kriterium framgår av den aktuella nationella lagstiftningen, såsom denna tolkats av den nationella domstolen, inte återfinns bland de villkor för avdragsrätt som redovisats i punkterna 28 och 29 ovan. I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs tvärtom att nämnda leverantör ska vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i detta direktiv. De kriterier som i den aktuella nationella lagstiftningen, såsom denna tolkats av den nationella domstolen, uppställs

för huruvida det existerar en leverantör eller en rätt för vederbörande att utfärda fakturor, får alltså inte strida mot de krav som följer av ställningen som skattskyldig person, i den mening som avses i nämnda bestämmelser.

34 Enligt artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver sådan ekonomisk verksamhet som bedrivs av producenter, återförsäljare eller personer som tillhandahåller tjänster, oavsett syfte och resultat. Begreppet skattskyldig person ges således en vid definition med utgångspunkt i faktiska omständigheter (se dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 30).

35 Vad gäller Finnet kan en sådan ekonomisk verksamhet inte uteslutas med hänsyn till omständigheterna kring de i det nationella målet aktuella bränsleleveranserna. Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten, som anförts av den hänskjutande domstolen, att den byggnad som angetts som säte för verksamheten var så nedgången att det inte var möjligt att bedriva någon ekonomisk verksamhet där, eftersom detta konstaterande inte utesluter möjligheten att den berörda verksamheten bedrivs från en annan plats än sätet. Särskilt när den berörda ekonomiska verksamheten består i att leverera varor inom ramen för flera på varandra följande försäljningar, räcker det att den första förvärvaren tillika återförsäljaren av dessa varor ger den första försäljaren i uppdrag att transportera de berörda varorna direkt till den andra förvärvaren (se beslut Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punkt 34, och beslut Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 32), utan att den första förvärvaren själv måste förfoga över de lager- och transportmöjligheter som är nödvändiga för att genomföra den aktuella leveransen av varor.

36 På samma sätt kan inte den omständigheten att det i samband med administrativa förfaranden har varit omöjligt att etablera någon kontakt med Finnet eller med den person som i handelsregistret anges som dennes direktör automatiskt leda till slutsatsen att det inte har funnits någon ekonomisk verksamhet vid tidpunkten för leveranserna, eftersom dessa kontaktförsök har gjorts under en period som ligger före eller efter de i det nationella målet aktuella leveranserna.

37 Dessutom framgår det inte av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet att det för att vara en skattskyldig person krävs något godkännande eller tillstånd från myndigheterna för utövande av ekonomisk verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 30).

38 I artikel 22.1 a i sjätte direktivet föreskrivs förvisso att varje skattskyldig person ska uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör. Trots att lämnandet av denna uppgift är av betydelse för mervärdesskattesystemets funktion, kan detta dock inte utgöra ett ytterligare villkor för att vara en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4 i samma direktiv, med tanke på att artikel 22 återfinns i direktivets avdelning XIII, som har rubriken "Skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning" (se, för ett liknande resonemang, dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 31).

39 Av detta följer att nämnda egenskap inte heller kan vara beroende av huruvida den skattskyldiga personen iakttar sina skyldigheter enligt artikel 22.4 och 22.5, att lämna in en deklaration och att betala mervärdesskatten. I synnerhet kan det inte som villkor för att anses som skattskyldig person ställas krav på att de årliga räkenskaperna ska offentliggöras eller att personen ska ha tillstånd för försäljning av bränsle, eftersom några sådana skyldigheter inte föreskrivs i sjätte direktivet.

40 Domstolen har i detta avseende också slagit fast att den omständigheten att varuleverantören eventuellt har underlåtit att uppfylla skyldigheten att uppge när hans ekonomiska verksamhet som skattskyldig person inleds inte påverkar den rätt till avdrag som mottagaren av de levererade varorna har för den mervärdesskatt som erlagts för dessa varor. Således har nämnda

mottagare rätt till avdrag även om den som levererat varorna är en skattskyldig person som inte är registrerad för mervärdesskatt, när fakturorna för de levererade varorna innehåller alla uppgifter som krävs enligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet, särskilt de som är nödvändiga för att identifiera den person som har utfärdat fakturorna och vilket slags varor som har levererats (se, för ett liknande resonemang, dom Dankowski, C?438/09, EU:C:2010:818, punkterna 33, 36 och 38, och dom Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 32).

41 Domstolen har därav dragit slutsatsen att skattemyndigheterna inte kan neka avdragsrätt med motiveringen att fakturautfärdaren inte längre innehar tillstånd att bedriva enskild näringsverksamhet, och därmed inte längre har rätt att använda sitt skatteregistreringsnummer, när fakturan innehåller alla de uppgifter som anges i nämnda artikel 22.3 b (se, för ett liknande resonemang, dom Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 33).

42 I förevarande fall följer det av handlingarna i målet att fakturorna för de i det nationella målet aktuella transaktionerna innehöll uppgifter, i enlighet med ovannämnda bestämmelse, om bland annat vilka slags varor som levererats och vilket mervärdesskattebelopp som skulle betalas. I fakturorna angavs även namnet Finnet, dess skatteregistreringsnummer och adressen för dess säte. De omständigheter som den hänskjutande domstolen har anfört och som sammanfattas i punkt 31 ovan kan alltså inte ligga till grund för slutsatsen att Finnet inte är en skattskyldig person eller att PPUH Stehcomp inte har någon avdragsrätt.

43 För det andra tillägger domstolen, vad gäller de i det nationella målet aktuella bränsleleveranserna, att de övriga materiella villkoren för avdragsrätten, vilka redovisats i punkt 28 ovan, också var uppfyllda oavsett om Finnet kunde anses vara icke-existerande mot bakgrund av förordningen av den 27 april 2004.

44 Begreppet leverans av varor hänför sig inte till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se, bland annat, dom Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, EU:C:1990:61, punkt 7, och dom Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punkt 20 och där angiven rättspraxis). Mot denna bakgrund kan inte den omständigheten att Finnet eventuellt saknade rätt att juridiskt förfoga över de i det nationella målet aktuella varorna anses innebära att det inte har skett någon leverans av dessa varor i den mening som avses i nämnda bestämmelse, eftersom varorna faktiskt har överlämnats till PPUH Stehcomp som har använt dem i samband med sina skattepliktiga transaktioner.

45 Av handlingarna i målet framgår dessutom att den mervärdesskatt som PPUH Stehcomp faktiskt betalade för de i det nationella målet aktuella bränsleleveranserna skulle betalas eller hade betalats, i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Det följer nämligen av fast rättspraxis att mervärdesskatt ska utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset (se, bland annat, dom Optigen m.fl., C?354/03, C?355/03 och C?484/03, EU:C:2006:16, punkt 54; dom Kittel och Recolta Recycling, C?439/04 och C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 49, och dom Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 28). Frågan huruvida leverantören av de i det nationella målet aktuella varorna har betalat in mervärdesskatten på dessa försäljningstransaktioner till statskassan saknar därför betydelse för den skattskyldiga personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom Optigen m.fl., C?354/03, C?355/03 och C?484/03, EU:C:2006:16, punkt 54, och dom Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, punkt 25).

46 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, anser att de aktuella transaktionerna inte

genomförts av Finnet, utan av en annan näringsidkare som har varit omöjlig att identifiera, varför skattemyndigheterna inte har kunnat driva in den skatt som belöper på dessa transaktioner.

47 I detta avseende erinrar domstolen om att bekämpande av skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats i skatteundandragande syfte eller på ett sätt som utgör missbruk (se dom Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 35 och 37 och där angiven rättspraxis, och dom Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26).

48 Detta gäller inte bara när den skattskyldiga personen själv har gjort sig skyldig till skatteundandragandet, utan även när denna person kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt. Under sådana förhållanden ska den skattskyldige, vid tillämpning av sjätte direktivet, anses vara delaktig i skatteundandragandet och detta oberoende av huruvida varornas återförsäljning eller användningen av tjänsterna i samband med den skattskyldiges skattepliktiga utgående transaktioner innebär vinning för vederbörande (se dom Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 38 och 39 och där angiven rättspraxis, och dom Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27).

49 När de materiella och formella villkoren i sjätte direktivet avseende avdragsrättens inträde och utövande är uppfyllda är det däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i detta direktiv att bestraffa en skattskyldig person – genom att neka personen avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det skett ett undandragande av mervärdesskatt i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den skattskyldiga personen (se, för ett liknande resonemang, dom Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16; punkterna 51, 52 och 55; dom Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkterna 44–46 och 60, och dom Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 44, 45 och 47).

50 Det ankommer på den skattemyndighet som uppdragat fakturautfärdarens skatteundandragande eller oegentligheter att med beaktande av objektiva kriterier och utan krav på att fakturamottagaren utför kontroller som inte åligger denna person visa att mottagaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett undandragande av mervärdesskatt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera (se, för ett liknande resonemang, dom Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 45, och dom LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 64).

51 Avgörandet av vilka åtgärder som i ett enskilt fall rimligen kan krävas av en skattskyldig person som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt, för att vederbörande ska försäkra sig om att dennes transaktioner inte ingår i ett skatteundandragande som en näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till, beror huvudsakligen på omständigheterna i det enskilda fallet (se dom Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 59, och beslut Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 37).

52 Även om en sådan skattskyldig person, för det fall att det förekommer något som ger fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande, skulle kunna se sig tvingad att skaffa upplysningar om den näringsidkare från vilken vederbörande avser att förvärva varor eller tjänster, för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet, kan skattemyndigheten likväl inte på ett generellt sätt kräva att denna skattskyldiga person dels ska kontrollera att den som utfärdat fakturan som är hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten begärs förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och att fakturautfärdaren har uppfyllt sina

skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels kunna förete handlingar som styrker detta (se, för ett liknande resonemang, dom Mahagében och Dávid, C-780/11 och C-7142/11, EU:C:2012:373, punkterna 60 och 61; dom Stroytrans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 49, och beslut Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punkterna 38 och 39).

53 Mot bakgrund av det ovanstående ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande: Bestämmelserna i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person inte får dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor som har levererats till denna, på grund av att fakturan har utfärdats av en näringsidkare som mot bakgrund av de kriterier som uppställs i nämnda lagstiftning ska betraktas som en icke-existerande näringsidkare och att det inte är möjligt att fastställa identiteten på den faktiska leverantören av varorna, såvida det inte visas, på grundval av objektiva kriterier och utan krav på att den skattskyldiga personen ska utföra kontroller som inte åligger vederbörande, att denna skattskyldiga person kände till eller borde ha känt till att nämnda leverans ingick i ett undandragande av mervärdesskatt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

54 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 (femte avdelningen) följande:

Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person inte får dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor som har levererats till denna, på grund av att fakturan har utfärdats av en näringsidkare som mot bakgrund av de kriterier som uppställs i nämnda lagstiftning ska betraktas som en icke-existerande näringsidkare och att det inte är möjligt att fastställa identiteten på den faktiska leverantören av varorna, såvida det inte visas, på grundval av objektiva kriterier och utan krav på att den skattskyldiga personen ska utföra kontroller som inte åligger vederbörande, att denna skattskyldiga person kände till eller borde ha känt till att nämnda leverans ingick i ett undandragande av mervärdesskatt, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.