

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 27 juni 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Rätt till avdrag för ingående skatt – Materiella villkor för avdragsrätten – Faktisk leverans av varor”

I de förenade målen C-459/17 och C-460/17,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike), av den 21 juli 2017 som inkom till domstolen den 31 juli 2017, i målen

SGI (C-459/17),

Valériane SNC (C-460/17)

mot

Ministre de l’Action et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.G. Fernlund (referent) samt domarna J.-C. Bonichot och E. Regan,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SGI och Valériane, genom L. Boré, avocat,
- Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier och A. Alidière, samtliga i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17 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 (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, 1991, s. 1) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Respektive begäran har framställts i två mål mellan, å ena sidan, SGI (C-459/17) och Valérie SNC (C-460/17) och, å andra sidan, Ministre de l'Action et des Comptes publics (Frankrike), angående rätten att dra av mervärdesskatt för förvärv av kapitalvaror.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor.”

4 Av artikel 3 i direktivet framgår följande:

”1. I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

– *en medlemsstats territorium*: landets territorium såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3.

– *gemenskapen och gemenskapens territorium*: medlemsstaternas territorium såsom detta definieras med avseende på varje medlemsstat i punkterna 2 och 3.

...

2. I detta direktiv avses med ’landets territorium’ det område där Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen tillämpas, såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel 227.

3. Följande enskilda medlemsstaters territorier skall inte inräknas i landets territorium:

...

– Frankrike:

de utomeuropeiska departementen.

...”

5 Det framgår av artikel 5.1 i direktivet att "[m]ed 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

6 I artikel 10.1 och 10.2 i direktivet anges följande:

"1.

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

a) 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 och 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. 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.

..."

Fransk rätt

8 I artikel 199 undecies B.I i den allmänna skattelagen (code général des impôts) i den lydelse som är tillämplig i de nationella målen (nedan kallad CGI) föreskrivs följande:

"Skattebetalare som är bosatta i Frankrike i den mening som avses i artikel 4 B kan medges nedsättning av inkomstskatt med anledning av nya produktiva investeringar, med avseende på ett bolag som bedriver jordbruksverksamhet eller industri-, handels- eller hantverksverksamhet enligt artikel 34, i de utomeuropeiska departementen, i Saint-Pierre-et-Miquelon, Mayotte, Nya Kaledonien, Franska Polynesien, Wallis- och Futunaöarna och de franska sydliga och antarktiska områdena.

...

Bestämmelserna i första stycket är tillämpliga på investeringar som genomförs av ett bolag som omfattas av det beskattningssystem som föreskrivs i artikel 8 eller en sådan grupp som anges i artiklarna 239 quater eller 239 quater C, vars andelar innehas av skattebetalare bosatta i Frankrike i den mening som avses i artikel 4 B. I sådana fall medges nedsättningen av inkomstskatten för delägarna eller medlemmarna i förhållande till deras rättigheter i bolaget eller gruppen.

...

Den nedsättning av skatten som föreskrivs i förevarande punkt I är tillämplig på produktiva investeringar som görs till förmån för ett bolag inom ramen för ett hyresavtal ...”

9 Artikel 271 CGI har följande lydelse:

”I. 1. Mervärdesskatt som hänför sig till kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion får dras av från mervärdesskatten för denna transaktion.

...

II. 1. I den mån som varorna och tjänsterna används för de skattskyldiga personernas skattepliktiga transaktioner, och under förutsättning att det är fråga om transaktioner som ger rätt till avdrag, får de skattskyldiga personerna göra avdrag för

a) den skatt som anges på fakturor som upprättats i enlighet med bestämmelserna i artikel 289, om skatten lagligen kunde anges på fakturorna,

...”

10 I artikel 272.2 CGI anges följande:

”Den mervärdesskatt som fakturerats under de förutsättningar som föreskrivs i punkt 4 i artikel 283 får inte dras av av den som mottagit fakturan.”

11 I 283.4 CGI föreskrivs följande:

”Om fakturan inte avser en leverans av en vara eller utförandet av en tjänst eller avser ett belopp som faktiskt inte behöver betalas av köparen, ska fakturautställaren betala skatten.”

12 Det följer, enligt den hänskjutande domstolen, av nämnda bestämmelser i artiklarna 271, 272.2 och 283.4 CGI att en skattebetalare inte har rätt att göra avdrag, från den mervärdesskatt som denne är skyldig att betala, för den mervärdesskatt som angetts på en faktura som upprättats i dennes namn av en person som inte har tillhandahållit honom någon vara eller tjänst.

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 SGI och Valérieane är bolag som bildats enligt fransk rätt och har sina respektive säten på Réunion (Frankrike). De har som verksamhetsföremål att genomföra investeringar som ger rätt till skattenedsättning enligt artikel 199 undecies B CGI. Inom ramen för den ordning som avses i denna artikel förvärvar bolagen kapitalvaror som är avsedda att hyras ut till verksamhetsutövare på Réunion.

14 Efter att ha utfört redovisningsrevisioner fann skattemyndigheten (Frankrike) att SGI och Valérieane inte hade rätt att dra av den mervärdesskatt som var angiven på olika fakturor avseende förvärv av kapitalvaror, bland annat med motiveringen att fakturorna inte motsvarade någon faktisk leverans. Följaktligen riktade skattemyndigheten betalningskrav, avseende återstående mervärdesskatt, till SGI för fjärde kvartalet år 2004 och första och andra kvartalet år 2005 och till Valérieane för tredje kvartalet år 2004.

15 SGI och Valérieane bestred dessa betalningskrav avseende återstående mervärdesskatt vid Tribunal administratif de la Réunion (Förvaltningsdomstolen på Réunion, Frankrike), som ogillade deras talan genom två avgöranden av den 28 februari 2013, vilka fastställdes av Cour administrative d'appel de Bordeaux (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Bordeaux, Frankrike).

16 Såvitt avser SGI fann Cour administrative d'appel de Bordeaux (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Bordeaux) – efter att ha noterat att detta bolag hade åberopat att det varit i god tro – att bolaget inte förnekade att ett stort antal transaktioner inte hade medfört någon faktisk leverans, att en del leveranser hade varit försenade eller, slutligen, att vissa transaktioner hade avbrutits och att bolaget således hade underlåtit att kontrollera huruvida dessa ekonomiska transaktioner, vilka avsåg betydande belopp, faktiskt hade genomförts. Nämnad domstol drog därför slutsatsen att skattemyndigheten hade styrkt att SGI, i sin egenskap av "näringsidkare som är väl förtrogen med utomeuropeisk skattebefrielse", inte kunde vara ovetande om de aktuella transaktionernas fiktiva karaktär eller om de orimligt höga priser som togs ut för vissa av dem.

17 Såvitt avser Valérieane bedömde nämnda domstol att det av skattemyndighetens undersökningar hade framkommit dels att den aktuella utrustningen inte hade levererats eller installerats, dels att bolaget i vissa avseenden hade gjort sig skyldigt till underlåtenhet. Nämnad underlåtenhet bestod bland annat i att det återstående beloppet enligt fakturan inte hade betalats, att säkerhet och hyror inte hade erhållits enligt det hyresavtal som ingåtts med den som hyrde utrustningen och att det inte hade kontrollerats att utrustningen faktiskt existerade trots att hyresavtalet hade ingåtts redan före faktureringen och mottagandet av utrustningen.

18 SGI och Valérieane ansåg att Cour administrative d'appel de Bordeaux (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Bordeaux) hade gjort en felaktig rättstillämpning. De överklagade därför dess avgöranden till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike), varvid de grundade sig på sjätte direktivet, såsom det har tolkats av EU-domstolen.

19 SGI har till stöd för sitt överklagande hävdade att det inte fanns några starka indicier som gav anledning att anta att de omtvistade ekonomiska transaktionerna ingick i ett bedrägeri. Bolaget var därför inte skyldigt att kontrollera huruvida transaktionerna faktiskt hade genomförts. Valérieane har gjort gällande att Cour administrative d'appel de Bordeaux (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Bordeaux) inte prövade huruvida skattemyndigheten hade styrkt att detta bolag kände till eller borde ha känt till att den aktuella transaktionen ingick i ett undandragande av mervärdesskatt.

20 Det är enligt den hänskjutande domstolen riktigt att EU-domstolen i domen av den 31 januari 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54), och i domen av den 31 januari 2013, *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), slog fast att även om det ska anses att den transaktion som görs gällande till stöd för avdragsrätten aldrig har ägt rum på grund av att bedrägeri eller andra oegentligheter har begåtts av fakturautställaren eller i ett tidigare omsättningsled, kan rätten till avdrag för mervärdesskatt endast nekas mottagaren av den utställda fakturan om det, med beaktande av objektiva omständigheter och utan krav på att denne ska utföra kontroller som inte åligger denne, fastställs att mottagaren visste eller borde ha vetat att denna transaktion ingick i ett undandragande av mervärdesskatt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

21 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att de båda domarna meddelades i fall som skiljer sig från de fall som är aktuella i de förevarande nationella målen. I de förstnämnda fallen grundade sig skattemyndigheten på oegentligheter som hade begåtts av fakturautställaren eller en leverantör till denne, och tolkningsfrågorna avsåg konsekvenserna för fakturamottagarens avdragsrätt av att skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut riktat till den som utfärdat fakturan, inte hade rättat den mervärdesskatt som deklarerats av utfärdaren.

22 I de förevarande nationella målen har avdragsrätten däremot nekats på grund av att de aktuella varorna faktiskt inte hade levererats till de bolag som är aktuella vid den nationella domstolen. Den hänskjutande domstolen frågar sig huruvida det i en sådan situation, för att neka den skattskyldiga personen rätt att dra av mervärdesskatten, är tillräckligt att slå fast att varorna eller tjänsterna faktiskt inte har levererats till denna person eller huruvida det även ska fastställas att nämnda person visste eller borde ha vetat att den aktuella transaktionen ingick i ett undandragande av mervärdesskatt.

23 Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målen och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska bestämmelserna i artikel 17 i [sjätte direktivet], vars innehåll i allt väsentligt har överförts till artikel 168 i [rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1)], tolkas på så sätt att det, för att neka en skattskyldig person rätt att, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala med anledning av hans egna transaktioner, dra av den skatt som anges på fakturor som motsvarar varor eller tjänster som skattemyndigheten slår fast faktiskt inte har tillhandahållits honom, i samtliga fall ska utredas om den skattskyldiga personen visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett undandragande av mervärdesskatt och om detta undandragande begicks på fakturautställarens, mottagarens eller tredje mans initiativ?”

24 Domstolens ordförande har genom beslut av den 23 augusti 2017 förenat målen C-459/17 och C-460/17 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågan

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

25 Det kan konstateras att de omständigheter som är aktuella i de nationella målen ägde rum i ett franskt utomeuropeiskt departement som, enligt artikel 3.3 i sjätte direktivet, inte omfattas av direktivets tillämpningsområde.

26 I detta avseende ska det erinras om att domstolen har funnit att en begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning när de faktiska omständigheterna i det nationella målet inte direkt omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, men då unionsbestämmelserna har gjorts tillämpliga genom nationell lagstiftning, vilken, för de lösningar som tillhandahålls för situationer som inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, följer de lösningar som föreskrivs i unionsrätten (se dom av den 22 mars 2018, Jacob och Lassus, C-327/16 och C-421/16, EU:C:2018:210, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

27 I sådana situationer föreligger det nämligen ett klart unionsintresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från unionsrätten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av de omständigheter under vilka de ska tillämpas, detta för att i framtiden förhindra olika tolkningar (dom av den 22 mars 2018, Jacob och Lassus, C-327/16 och C-421/16, EU:C:2018:210, punkt 34).

28 I förevarande fall framgår det av de handlingar som domstolen har tillgång till att artikel 17 i sjätte direktivet på ett direkt och ovillkorligt sätt, genom fransk rätt, har gjorts tillämplig även på det franska utomeuropeiska departement som är aktuellt i de nationella målen. Det föreligger följaktligen ett klart unionsintresse av att tolkningsfrågan besvaras.

29 Av detta följer att tolkningsfrågan kan tas upp till prövning.

Prövning i sak

30 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 17 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att det, för att neka en skattskyldig person som är mottagare av en faktura rätt att dra av den mervärdesskatt som anges i fakturan, är tillräckligt att myndigheten fastställer att de transaktioner som fakturan motsvarar faktiskt inte har genomförts, eller huruvida det krävs att myndigheten även fastställer att den skattskyldiga personen inte har varit i god tro.

31 Det ska för det första påpekas att direktiv 2006/112, som trädde i kraft den 1 januari 2007, har upphävt sjätte direktivet, dock utan att förstnämnda direktiv har inneburit några ändringar i sak i förhållande till sjätte direktivet. Eftersom de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i direktiv 2006/112, är domstolens praxis om sistnämnda direktiv även tillämplig på sjätte direktivet.

32 För det andra framgår det av de handlingar som domstolen har tillgång till att det i förevarande fall inte har bestritts att SGI och Valériane samt de aktuella leverantörerna av varorna har ställning som skattskyldiga personer, i den mening som avses i sjätte direktivet.

33 För det tredje utgår den ställda frågan från antagandet att de varor som är aktuella i de nationella målen och som den ingående mervärdesskatten hänför sig till faktiskt inte har levererats.

34 Det föreskrivs i artikel 17.1 i sjätte direktivet att avdragsrätten inträder samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Så är fallet, enligt artikel 10.2 i detta direktiv, när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

35 Av detta följer att i mervärdesskattesystemet är avdragsrätten knuten till att varor eller tjänster faktiskt har tillhandahållits (se, analogt, beslut av domstolens ordförande av den 4 juli 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ej publicerat, EU:C:2013:456, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

36 Omvänt gäller att någon avdragsrätt inte kan uppkomma om varor eller tjänster faktiskt inte har tillhandahållits.

37 Med detta synsätt har domstolen tidigare preciserat att avdragsrätten inte omfattar en skatt som ska betalas endast därför att den anges i en faktura (beslut av domstolens ordförande av den 4 juli 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ej publicerat, EU:C:2013:456, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

38 Den goda eller onda tron hos en skattskyldig person som begär avdrag för mervärdesskatt är utan betydelse för frågan huruvida leveransen har utförts, i den mening som avses i artikel 10.2

i sjätte direktivet. I överensstämmelse med detta direktivs syfte, som är att införa ett gemensamt mervärdesskattesystem som bland annat grundas på en enhetlig definition av skattepliktiga transaktioner, är begreppet leverans av varor, i den mening som avses i artikel 5.1 i detta direktiv, nämligen av objektiv karaktär och ska tolkas oberoende av de aktuella transaktionernas syften och resultat, utan att skattemyndigheten behöver genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personens avsikt eller ta hänsyn till avsikten hos en annan aktör än den skattskyldiga personen, som har deltagit i samma leveranskedja (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punkterna 19 och 21 och där angiven rättspraxis).

39 I detta avseende ska det påpekas att det åligger den som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att denne uppfyller villkoren för detta (dom av den 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 24).

40 Av detta följer att rätten till avdrag för mervärdesskatt förutsätter att motsvarande transaktioner faktiskt har genomförts.

41 En annan slutsats föranleds varken av principerna om rättssäkerhet och likabehandling, vilka SGI och Valérieane har åberopat, eller av den rättspraxis som följer av domen av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), och domen av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55).

42 Vad först avser rättssäkerhetsprincipen kräver den att rättsregler är klara, precisa och förutsägbara när det gäller vilka rättsverkningar de har, så att berörda parter kan sätta sig in i situationer och rättsförhållanden som omfattas av unionens rättsordning (dom av den 31 januari 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 51).

43 Vad beträffar de skattebestämmelser som är aktuella i de nationella målen, finns det inget indicium som ger anledning att anta att sökandena i de nationella målen inte kunde sätta sig in i tillämpningen av nämnda regler på ett ändamålsenligt sätt.

44 Vad sedan avser principen om skatteneutralitet, som är ett uttryck för den allmänna likabehandlingsprincipen, kräver denna princip att ekonomiska aktörer som genomför likadana transaktioner inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende, såvida det inte finns sakliga skäl för det (se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 januari 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 55). En skattskyldig person som nekas avdragsrätt på grund av att det inte föreligger någon skattepliktig transaktion befinner sig inte i en situation som är jämförbar med situationen för en skattskyldig person som medges avdragsrätt på grund av att det föreligger en skattepliktig transaktion som faktiskt har genomförts.

45 Slutligen gällde domen av den 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), och domen av den 31 januari 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), mål där de faktiska omständigheterna väsentligt skiljer sig från omständigheterna i de förevarande nationella målen. De båda domarna avsåg nämligen – i ett sammanhang där det inte hade fastställts att de varuleveranser som de berörda skattskyldiga personerna grundade avdragsrätten på faktiskt inte hade utförts – dels huruvida skattemyndigheten kunde dra slutsatsen att det inte förelåg någon skattepliktig leverans enbart på den grunden att leverantörerna inte hade inkommit med någon handling om att de aktuella leveranserna utförts, dels huruvida de skattskyldiga personer som var mottagare av fakturorna med fog kunde hävda att de aktuella transaktionerna faktiskt hade genomförts, med hänvisning till att skattemyndigheten inte hade rättat utfärdarnas omtvistade fakturor.

46 Såsom har angetts i punkt 33 ovan utgår emellertid den ställda frågan i de förevarande

nationella målen från antagandet att de varor som den ingående mervärdesskatten hänför sig till faktiskt inte har levererats.

47 Av det ovan anförda följer att den fråga som har ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 17 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att det, för att neka en skattskyldig person som är mottagare av en faktura rätt att dra av den mervärdesskatt som anges i fakturan, är tillräckligt att myndigheten fastställer att de transaktioner som fakturan motsvarar faktiskt inte har genomförts.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 17 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 91/680/EEG av den 16 december 1991, ska tolkas på så sätt att det, för att neka en skattskyldig person som är mottagare av en faktura rätt att dra av den mervärdesskatt som anges i fakturan, är tillräckligt att myndigheten fastställer att de transaktioner som fakturan motsvarar faktiskt inte har genomförts.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.