

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 25 maj 2023 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Nekande – Nekande på grund av att transaktionen är ogiltig enligt nationell civilrätt”

I mål C-114/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 23 november 2021, som inkom till domstolen den 18 februari 2022, i målet

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie**

mot

**W. sp. z o.o.,**

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden D. Gratsias samt domarna I. Jarukaitis (referent) och Z. Csehi,

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, genom B. Kołodziej, D. Pach och T. Wojciechowski,
- W. sp. z o.o., genom M. Kwietko-Bładowski, doradca podatkowy,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och I. Barcew, 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 artiklarna 167, 168 a, 178 a och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112), jämförda med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktören för skattemyndigheten i Warszawa, Polen) (nedan kallad direktören för skattemyndigheten) och W. sp. z o.o. angående avdragsrätten för den mervärdesskatt som anges på en faktura till W. daterad den 27 oktober 2015.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Unionsrätt*

3 I artikel 63 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”... mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

4 I artikel 167 i samma direktiv föreskrivs följande:

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

5 Artikel 168 i direktivet har följande lydelse:

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

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

...”

6 I artikel 178 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

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

...”

7 I artikel 273 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan

medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

### **Polsk rätt**

8 Artikel 88.3a led 4 c i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om mervärdesskatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”3a. Fakturor och tullhandlingar kan inte användas som bevis för avdrag för ingående mervärdesskatt, för återbetalning av en skattecredit eller för återbetalning av ingående mervärdesskatt när:

...

4. de fakturor, rättelser av fakturor och tulldokument som utfärdats

...

c) avser transaktioner på vilka bestämmelserna i artiklarna 58 och 83 i civillagen är tillämpliga – i den del som avser dessa transaktioner.”

9 Artikel 58 i ustawa – Kodeks cywilny (lagen om införande av civillagen) av den 23 april 1964, i dess konsoliderade version (Dz. U. 2020, position 1740) (nedan kallad civillagen) har följande lydelse:

”1. En rättshandling som strider mot lagen eller som syftar till att kringgå den är ogiltig om inte annat föreskrivs i en relevant bestämmelse ...

2. En rättshandling som strider mot grundläggande samhällsnormer är ogiltig.

3. Om endast en del av rättshandlingen är ogiltig ska övriga delar av rättshandlingen fortsätta att gälla, såvida det inte framgår av omständigheterna att rättshandlingen inte skulle ha företagits i avsaknad av de ogiltiga bestämmelserna.”

10 Artikel 83 i civillagen har följande lydelse:

”1. En viljeyttring för skens skull gentemot den andra parten med dennes samtycke är ogiltig. När den uttrycks i syfte att dölja en annan rättshandling ska giltigheten av viljeyttringen bedömas i förhållande till särdragen hos denna rättshandling.

2. Viljeyttringens fiktiva karaktär påverkar inte verkningarna av en rättshandling som företas mot vederlag på grundval av en fiktiv förklaring, när tredje part på grund av handlingen förvärvar en rättighet eller befrias från en skyldighet, såvida inte denna tredje part har handlat i ond tro.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

11 Den 27 oktober 2015 utfärdade M. sp. z o.o. S.K.A. en faktura avseende en överlåtelse av varumärken till W., vilken var mervärdesskattepliktig. Denna mervärdesskatt deklarerades och betalades av W.

12 Genom beslut av den 20 oktober 2017 nekade skattemyndigheten W. avdragsrätt för mervärdesskatten avseende fakturan, med stöd av artikel 88.3a led 4 c i mervärdesskattelagen,

med motiveringen att överlåtelsen av varumärkena i fråga var ogiltig enligt artikel 58.2 i civillagen, eftersom den stred mot grundläggande samhällsnormer, i den mening som avses i denna bestämmelse.

13 Genom beslut av den 11 oktober 2018 fastställde direktören för skattemyndigheten nyssnämnda beslut. Direktören ansåg emellertid att överlåtelsen av varumärkena i fråga var en handling som gjorts för skens skull i den mening som avses i artikel 83 i civillagen.

14 W. överklagade detta beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Warsawa, Polen). Denna domstol upphävde beslutet genom dom av den 29 maj 2019, med motiveringen att skattemyndigheten inte hade visat att den aktuella transaktionen hade genomförts för skens skull.

15 Direktören för skattemyndigheten överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som är hänskjutande domstol i målet.

16 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida artikel 88.3a led 4 c i mervärdesskattelagen är förenlig med direktiv 2006/112.

17 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det av detta direktiv inte framgår att en beskattningsbar person kan förlora sin rätt till avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats vederbörande på grund av att den aktuella transaktionen inte är förenlig med nationell civilrätt, eftersom avdragsrätten enligt EU-domstolens praxis utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet och i princip inte kan inskränkas. Den hänskjutande domstolen anser att mervärdesskattens autonomi i förhållande till de nationella civilrättsliga bestämmelserna samt dess neutralitet talar för att en rättslig transaktions ogiltighet enligt nämnda nationella bestämmelser inte automatiskt ska medföra att avdragsrätten utesluts.

18 I detta avseende har den hänskjutande domstolen påpekat att det av EU-domstolens praxis framgår att undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt är tillåtna endast i de fall som uttryckligen anges i bestämmelserna i direktiv 2006/112, att undantagen ska tolkas restriktivt och att avdragsrätten ska nekas om det på grundval av objektiva omständigheter kan fastställas att den har åberopats på ett bedrägligt eller otillbörligt sätt.

19 Den hänskjutande domstolen har tillagt att även om medlemsstaterna enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 får vidta åtgärder i syfte att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga bedrägeri, är de skyldiga att utöva sina befogenheter i enlighet med unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, däribland neutralitetsprincipen, samt i enlighet med proportionalitetsprincipen.

20 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska bestämmelserna i artiklarna 167, 168 a, 178 a och 273 i [direktiv 2006/112], samt neutralitets- och proportionalitetsprinciperna, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse, såsom artikel 88.3a led 4 c i [mervärdesskattelagen], enligt vilken en beskattningsbar person fräntas rätten till avdrag för mervärdesskatt på förvärv av en rättighet (tillgång), som anses ha gjorts för skens skull i den mening som avses i de nationella civilrättsliga bestämmelserna, oberoende av huruvida det har fastställts att transaktionen får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot ett eller flera syften med direktivet och huruvida det huvudsakliga syftet med den avtalskonstruktion som valts är att uppnå denna skattefördel?”

## Prövning av tolkningsfrågan

21 Det ska inledningsvis påpekas att direktören för skattemyndigheten anser att begäran om förhandsavgörande, mot bakgrund av artikel 94 a i domstolens rättegångsregler, inte kan tas upp till prövning. Direktören menar därvid att begäran inte innehåller någon redogörelse för de relevanta omständigheterna i det nationella målet eller för de faktiska omständigheter som ligger till grund för tolkningsfrågan, eftersom det inte anges några skäl till att den aktuella transaktionen ska anses ha genomförts för skens skull.

22 EU-domstolen erinrar i detta hänseende om att det enligt fast rättspraxis och i enlighet med artikel 94 i domstolens rättegångsregler krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen. Beslutet om hänskjutande måste dessutom ange de närmare skälen till varför den nationella domstolen anser det vara oklart hur unionsrätten ska tolkas och till att den anser det nödvändigt att ställa tolkningsfrågor till EU-domstolen (dom av den 24 februari 2022, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

23 I förevarande fall är det riktigt att den hänskjutande domstolen inte har lämnat några uppgifter om skälen till att direktören för skattemyndigheten ansåg att den i det nationella målet aktuella transaktionen hade genomförts för skens skull. Den hänskjutande domstolen har däremot kortfattat men klart angett innehållet i det beslut genom vilket direktören för skattemyndigheten nekat den avdragsrätt som är föremål för tvisten. Den hänskjutande domstolen har även i detalj redogjort för skälen till att den hyser tvivel om huruvida den nationella bestämmelse som utgör den rättsliga grunden för beslutet är förenlig med direktiv 2006/112 samt med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.

24 Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning.

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168 a, 178 a och 273 i direktiv 2006/112, jämförda med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara personen fräntas rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt enbart på grund av att denna transaktion anses ha genomförts för skens skull och därför enligt nationella civilrättsliga bestämmelser anses vara ogiltig, utan att det är nödvändigt att fastställa att det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller rättsmissbruk.

26 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande har tolkningsfrågan ställts inom ramen för en tvist där direktören för skattemyndigheten avslagit den beskattningsbara personens begäran om omprövning av ett beslut att neka avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av att en överlåtelse i tidigare led av varumärken som gjorts för skens skull. Direktören grundade sitt beslut på en bestämmelse i mervärdesskattelagen som innebär att en rätt till avdrag är förbjuden när en bestämmelse i civillagen – enligt vilken en viljeyttring för skens skull gentemot den andra parten med dennes samtycke är ogiltig – är tillämplig på den aktuella skattepliktiga transaktionen.

27 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att det är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att beskattningsbara personer har rätt att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in dra av den ingående mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster. Avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva avdragsrätten uppfyller såväl de

materiella som formella kraven och villkoren för avdragsrätt (dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern, C-274/10, EU:C:2011:530, punkterna 42 och 43, och dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt), C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

28 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 39, och dom av den 24 november 2022, Finanzamt M (Omfattningen av rätten att dra av mervärdesskatt), C-596/21, EU:C:2022:921, punkt 22).

29 Avdragsrätten för mervärdesskatt gäller emellertid endast under förutsättning att vissa såväl materiella som formella krav eller villkor är uppfyllda.

30 De materiella krav eller villkor som ska vara uppfyllda för att avdragsrätten ska inträda anges i artikel 168 i direktiv 2006/112. För att kunna utnyttja rätten till avdrag krävs det för det första att den berörda personen är en "beskattningsbar person" i den mening som avses i direktivet och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag har använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster, vilket preciseras i artikel 168 a, levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person.

31 Enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska avdragsrätten dessutom inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, varvid mervärdesskatten enligt artikel 63 i direktivet blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Av detta följer att avdragsrätten i princip är beroende av att det kan bevisas att transaktionen faktiskt har genomförts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005, António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, punkterna 24 och 25, dom av den 27 juni 2018, SGI och Valériane, C-459/17 och C-460/17, EU:C:2018:501, punkterna 34 och 35, och dom av den 29 september 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 40). Således kan ingen avdragsrätt uppkomma om varor eller tjänster faktiskt inte har tillhandahållits.

32 EU-domstolen har redan slagit fast att det ligger i mervärdesskattens natur att ett förvärv som gjorts för skens skull inte kan ge upphov till någon rätt till avdrag för mervärdesskatt, eftersom en sådan transaktion inte kan ha något samband med beskattade transaktioner i ett senare led (dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkterna 24 och 25 samt där angiven rättspraxis).

33 För det första kan ett beslut att neka en skattskyldig rätt till avdrag under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet motiveras av att det inte har lagts fram någon bevisning för att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätt faktiskt har genomförts.

34 För att det ska kunna fastställas att avdragsrätt i princip föreligger under sådana omständigheter är det nämligen nödvändigt att kontrollera huruvida den överlåtelse av varumärken som åberopats som grund för avdragsrätten faktiskt har genomförts och huruvida de berörda varumärkena har använts av den beskattningsbara personen i samband med dennes beskattade transaktioner.

35 Det ska i detta hänseende erinras om att bevisbördan åvilar den beskattningsbara personen, som är skyldig att lägga fram objektiv bevisning för att varor eller tjänster faktiskt har levererats eller tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person, för dennes egna mervärdesskattepliktiga transaktioner och för vilka denna person faktiskt har betalat mervärdesskatt (dom av den 21 november 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 44, dom av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 39, och dom av den 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, punkt 100).

36 Bedömningen av den bevisning som läggs fram för att fastställa förekomsten av den skattepliktiga transaktionen ska göras av den nationella domstolen i enlighet med nationella bevisregler, varvid det ska göras en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 53, och beslut av den 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

37 Om det i det nationella målet följer av denna bedömning, som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att den åberopade varumärkesöverlåtelsen faktiskt inte har ägt rum, kan ingen avdragsrätt uppstå.

38 Såsom den polska regeringen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande kan den hänskjutande domstolen i detta sammanhang beakta den omständigheten, om den antas vara styrkt, att parterna, trots det skenbara ingåendet av ett överlåtelseavtal, i själva verket fortsatte agera som om överlåtaren fortfarande var innehavare av de aktuella varumärkena, eftersom W. endast var besittningsbiträde.

39 Om det däremot av denna helhetsbedömning framgår att nämnda överlåtelse faktiskt har ägt rum och att de överlåtna varumärkena har använts i ett senare led av den beskattningsbara personen för dennes beskattade transaktioner, kan avdragsrätt i princip inte nekas.

40 För det andra kan denna rätt emellertid nekas den beskattningsbara personen om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att den har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

41 Bekämpande av skattebedrägeri, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112 och EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Även om de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda ankommer det således på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 3 mars 2005, Fini H, C?32/03, EU:C:2005:128, punkterna 34 och 35, dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 43, och dom av den 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 26).

42 Vad gäller skattebedrägeri framgår det av fast rättspraxis att avdragsrätt ska nekas den beskattningsbara personen inte bara när den denne själv har gjort sig skyldig till ett skattebedrägeri, utan även när det mot bakgrund av objektiva omständigheter är styrkt att den beskattningsbara personen, som tillhandahållits de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att denne, genom att förvärva dessa varor eller tjänster, deltog i en transaktion som ingick i ett sådant bedrägeri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 40, dom av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punkt 48, och dom av den 1 december 2022,

43 Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant bedrägeri. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (beslut av den 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

44 Vad gäller rättsmissbruk framgår det av fast rättspraxis att det, för att kunna konstatera att missbruk föreligger på mervärdesskatteområdet, fordras dels att de aktuella transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktiv 2006/112 och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet är uppfyllda rent formellt – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att transaktionernas huvudsakliga syfte endast varit att uppnå denna skattefördel (dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C?255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 36, och dom av den 15 september 2022, HA.EN., C?227/21, EU:C:2022:687, punkt 35).

45 När det gäller frågan huruvida det huvudsakliga syftet med en transaktion endast varit att uppnå nämnda skattefördel har EU-domstolen på mervärdesskatteområdet redan slagit fast att när en beskattningsbar person kan välja mellan två transaktioner är vederbörande inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt, utan har tvärtom rätt att utforma sin verksamhetsstruktur så att skatteskulden begränsas. Beskattningsbara personer kan alltså normalt sett själva välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion som de finner vara mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och för att lätta deras skattebörda (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 42, och beslut av den 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 40).

46 Principen om förbud mot förfarandemissbruk, som är tillämplig på mervärdesskatteområdet, förbjuder följaktligen rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med det enda syftet att uppnå en skattefördel som strider mot syftena med direktiv 2006/112 (dom av den 16 juli 1998, ICI, C?264/96, EU:C:1998:370, punkt 26, dom av den 27 oktober 2011, Tanoarch, C?504/10, EU:C:2011:707, punkt 51, och beslut av den 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 41).

47 Det ska också erinras om att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga bedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. Åtgärderna får därmed inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (dom av den 9 december 2021, Kemwater ProChemie, C?154/20, EU:C:2021:989, punkt 28 och där angiven rättspraxis).



48 Å ena sidan framgår det i förevarande fall inte av den hänskjutande domstolens förklaringar att de omständigheter som kan medföra att en rättshandling avseende en mervärdesskattepliktig transaktion anses vara fiktiv och således förklaras ogiltig enligt nationella civilrättsliga bestämmelser sammanfaller med de omständigheter som, i enlighet med vad som anges i punkterna 33–38 ovan, gör det möjligt att enligt unionsrätten kvalificera en mervärdesskattepliktig ekonomisk transaktion som en fiktiv transaktion och således, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 32 i denna dom, motivera att den beskattningsbara personen nekas avdragsrätt.

49 Å andra sidan framgår det av den hänskjutande domstolens bedömning att den aktuella nationella lagstiftningen generellt avser varje situation där den beskattningsbara personen har vidtagit en rättshandling som anses vara fiktiv och således ogiltig enligt civillagen, utan att det – oberoende av tillämpliga civilrättsliga bestämmelser och objektiva omständigheter – är nödvändigt att fastställa att denna rätt har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Även om den omständigheten att avtalet mellan den beskattningsbara personen och fakturautställaren enligt nationella civilrättsliga bestämmelser anses utgöra ett skenavtal kan utgöra ett indicium på att det förekommit bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i direktiv 2006/112 och för dess tillämpning, går det inte att enbart utifrån denna omständighet sluta sig till att bedrägeri eller missbruk förekommit.

50 Under dessa omständigheter och mot bakgrund av det ovan anförda finner domstolen följande. Genom att föreskriva att en rättshandling som anses vara fiktiv enligt en civilrättslig bestämmelse är ogiltig medför att avdragsrätt för mervärdesskatt nekas – utan att det är nödvändigt att fastställa att det föreligger sådana omständigheter som gör det möjligt att ur ett unionsrättsligt perspektiv kvalificera en beskattningsbar ekonomisk transaktion som fiktiv, eller när denna transaktion faktiskt har genomförts, oavsett om avdragsrätten har utövats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk – går sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i direktiv 2006/112, vilka syftar till att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatt och att förhindra bedrägerier.

51 Den fråga som ställts ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168 a, 178 a och 273 i direktiv 2006/112, jämförda med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara personen fräntas rätten att dra av ingående mervärdesskatt endast på grund av att en mervärdesskattepliktig ekonomisk transaktion anses vara fiktiv och ogiltig enligt nationella civilrättsliga bestämmelser, utan att det är nödvändigt att fastställa att de omständigheter som enligt unionsrätten gör det möjligt att kvalificera denna transaktion som fiktiv föreligger eller, när transaktionen faktiskt har genomförts, att den grundar sig på mervärdesskattebedrägeri eller rättsmissbruk.

### **Rättegångskostnader**

52 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 (tionde avdelningen) följande:

**Artiklarna 167, 168 a, 178 a och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, jämförda med principen om skatteneutralitet och**

**proportionalitetsprincipen,**

**ska tolkas så,**

**att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara personen fråntas rätten att dra av ingående mervärdesskatt endast på grund av att en mervärdesskattepliktig ekonomisk transaktion anses vara fiktiv och ogiltig enligt nationella civilrättsliga bestämmelser, utan att det är nödvändigt att fastställa att de omständigheter som enligt unionsrätten gör det möjligt att kvalificera denna transaktion som fiktiv föreligger eller, när transaktionen faktiskt har genomförts, att den grundar sig på mervärdesskattebedrägeri eller rättsmissbruk.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: polska.