

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 31 januari 2013 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Principen om skatteneutralitet – Avdragsrätt – Ej medgiven – Artikel 203 – Uppgift om mervärdesskatten på fakturan – Verkställbarhet – Huruvida en beskattningsbar transaktion har utförts – Identisk bedömning vad beträffar fakturautfärdaren och dess mottagare – Huruvida detta är nödvändigt”

I mål C-643/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Varna (Bulgarien) genom beslut av den 2 december 2011, som inkom till domstolen den 15 december 2011, i målet

LVK – 56 EOOD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av R. Silva de Lapuerta, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- LVK – 56 EOOD, genom P. Bakalova, advokat,
- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom S. Zlateva, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom T. Ivanov och D. Drambozova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och D. Roussanov, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan LVK – 56 EOOD (nedan kallat LVK) och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för avdelningen "överklagande och verkställighet" i Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor). Målet rör Direktors vägran att ge LVK rätt till avdrag för mervärdesskatt på grund av att det inte har visats att de ingående transaktionerna verkligen utförts.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt skäl 39 i direktiv 2006/112 bör "[a]vdragsreglerna ... harmoniseras i den mån de påverkar de faktiska belopp som uppbärs. Den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater."

4 Enligt artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112 ska leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

5 I artikel 62 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"I detta direktiv avses med

1. *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,

2. *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp."

6 Enligt artikel 63 i direktivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

7 Det föreskrivs i artikel 73 i direktivet att "[f]ör andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77, skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna".

8 I artikel 167 i direktivet anges att "[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar".

9 I artikel 168 a i direktiv 2006/112 stadgas följande:

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

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

10 I artikel 178 i direktivet 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 han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

..."

11 I artikel 179 första stycket i direktivet föreskrivs att "[d]en beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178".

12 I artikel 203 i avsnitt 1, med rubriken "Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten", i kapitel 1, med rubriken "Skyldigheter avseende betalning", i avdelning XI i direktiv 2006/112, med rubriken "Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer", föreskrivs följande:

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

13 I artikel 273 i direktiv 2006/112, som återfinns i samma avdelning XI, kapitel 7, med rubriken "Övriga bestämmelser", anges 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."

14 Artikel 395.1–395.3 i direktivet har följande lydelse:

"1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

Åtgärder avsedda att förenkla skatteuppbörden får endast i ringa utsträckning påverka medlemsstaternas totala skatteinkomster i det sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall skicka en ansökan till kommissionen och förse den med alla nödvändiga uppgifter. Om kommissionen anser

att den inte har alla nödvändiga uppgifter skall den kontakta den berörda medlemsstaten inom två månader efter det att ansökan mottagits och ange vilka ytterligare uppgifter den behöver.

Så snart kommissionen har erhållit alla nödvändiga uppgifter för behandlingen av ärendet skall den inom en månad underrätta den ansökande medlemsstaten om detta och överlämna ansökan, på originalspråket, till de andra medlemsstaterna.

3. Kommissionen skall inom tre månader efter översändandet av den underrättelse som avses i punkt 2 andra stycket för rådet lägga fram ett förslag till lämpliga åtgärder eller, om kommissionen har invändningar mot ansökan om avvikelse, ett meddelande där den redovisar sina invändningar."

Bulgarisk rätt

15 Enligt artikel 70.5 i mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i målet (nedan kallad ZDDS), kan "[a]vdragsrätt för ingående mervärdesskatt ... inte göras gällande om skatten är felaktigt fakturerad".

16 Enligt artikel 71.1 ZDDS kan en beskattningsbar person utöva rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt om vederbörande innehar en i enlighet med artiklarna 114 och 115 upprättad skattehandling i vilken mervärdesskatten anges separat i förhållande till varor eller tjänster som den beskattningsbara personen mottar.

17 I artikel 82.1 ZDDS föreskrivs att "skatten är utkrävbar av en enligt denna lag registrerad person som är leverantör eller tillhandahållare av en beskattningsbar leverans eller ett beskattningsbart tillhandahållande".

18 I enlighet med artikel 85 ZDDS är mervärdesskatten utkrävbar av den som anger mervärdesskatten på skattehandling som avses i artikel 12 ZDDS, exempelvis på en faktura.

19 I artikel 113.1 och 113.2 ZDDS föreskrivs följande:

"1) Varje beskattningsbar leverantör som levererar en vara, tillhandahåller en tjänst eller mottar förskottsbetalning härför, ska utfärda en faktura som svarar mot transaktionen, utom när transaktionen anges i den handling som avses i artikel 117.

2) Fakturan ska utfärdas i minst två exemplar, ett till leverantören och ett till mottagaren."

20 Enligt artikel 115.1 ZDDS ska leverantören utfärda en handling med hänvisning till fakturan vid ändring av beskattningsunderlaget för transaktionen eller hävning av avtalet för en transaktion avseende vilken faktura har utfärdats.

21 I artikel 116 ZDDS föreskrivs följande:

"1) Rättelser i och tillägg till fakturor och tillhörande handlingar är inte tillåtna. Felaktigt upprättade eller ändrade handlingar ska annulleras, och nya ska upprättas.

...

3) Även utfärdade fakturor och tillhörande handlingar i vilka skatten är angiven, trots att den inte skulle ha angetts, betraktas som felaktigt upprättade handlingar.

4) När handlingar som innehåller fel eller ändringar återfinns i leverantörens eller mottagarens

bokföring, ska det avseende annulleringen upprättas ett protokoll åt vardera parten, som ska innehålla följande:

1. Grunden för annulleringen.
 2. Nummer och datum för de handlingar som annulleras.
 3. Nummer och datum för de nya handlingarna.
 4. För vardera parten, underskrift av dem som har upprättat protokollet om annullering.
- ...

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 LVK, en jordbruksproducent, gjorde under månaderna september och oktober 2007 avdrag för ingående mervärdesskatt enligt flera fakturor avseende varuleveranser. Fakturorna hade utfärdats av REYA – 96 OOD (nedan kallat REYA) respektive SITI GRUP 76 DZZD (nedan SITI GRUP), vilka sedan dess har avregistrerats för mervärdesskatt. Samtliga fakturor betalades kontant och bokfördes hos LVK. Det är även utrett att de motsvarande leveranserna har skrivits in i nämnda leverantörers försäljningsböcker.

23 Skattemyndigheten vidtog dubbelkontroller hos de båda leverantörerna. Den krävde under kontrollerna att leverantörerna skulle lämna in vissa handlingar, bland annat avseende de levererade varornas ursprung och bevis på att leveransen verkligen hade utförts. Leverantörerna efterkom inte anmodan inom den föreskrivna fristen.

24 På skattemyndighetens begäran om bevis på att de aktuella leveranserna verkligen hade utförts, inkom LVK med leveransförteckningar, vägningsintyg och fraktsedlar, som emellertid innehöll oegentligheter.

25 Skattemyndigheten drog slutsatsen att det inte hade visats att de fakturerade leveranserna hade utförts, varför mervärdesskatt felaktigt hade angetts på de aktuella fakturorna. Den 20 december 2010 riktade den följaktligen ett omprövningsbeslut till LVK, varigenom LVK nekades avdragsrätt för den mervärdesskatt som framgick av fakturorna (nedan kallat det omtvistade omprövningsbeslutet).

26 Sedan Direktor hade fastställt det omtvistade omprövningsbeslutet i beslut av den 18 februari 2011, väckte LVK talan vid Administrativen sad Varna. LVK gjorde gällande att de aktuella fakturorna motsvarade faktiskt utförda varuleveranser, varför det saknades grund att neka avdragsrätt.

27 Under förfarandet i det nationella målet lades två omprövningsbeslut avseende REYA respektive SITI GRUP till i handlingarna i målet. Dessa beslut hade meddelats före det omtvistade omprövningsbeslutet och avser samma period som i det nationella målet. Det framgår av besluten att skattemyndigheten slog fast att det saknades anledning att justera beskattningsunderlaget och den mervärdesskatt som hade fakturerats för leveranser utförda av REYA och SITI GRUP.

28 Den hänskjutande domstolen har angett att den har att avgöra huruvida det i tillräcklig grad har visats att den beskattningsgrundande händelsen för den ingående mervärdesskatten har inträffat, med hänsyn till att skattemyndigheten nekade avdragsrätt på den grunden att LVK:s leverantörer inte inkom med begärda handlingar och att vissa uppgifter saknades eller var felaktiga i de handlingar som LVK lämnade in i egenskap av mottagare av de omtvistade leveranserna. För att kunna avgöra detta önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i – mot

bakgrund av unionsrätten – vilken betydelse omprövningsbesluten riktade till LVK:s leverantörer har och om det kan anses följa av dem att skattemyndigheten har godtagit att de aktuella fakturorna motsvarade faktiskt genomförda beskattningsbara transaktioner.

29 Administrativen sad Varna beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Är artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tillämplig i samtliga fall i vilka mervärdesskatt felaktigt har fakturerats, inbegripet fall i vilka en faktura har utfärdats med angiven mervärdesskatt utan att någon beskattningsgrundande händelse har inträffat? Om denna fråga besvaras jakande: Krävs det enligt artiklarna 203 och 273 i direktiv 2006/112 att medlemsstaterna uttryckligen reglerar att det föreligger en skyldighet att erlagga mervärdesskatt som anges på en faktura, även om det inte har genomförts någon transaktion, eller är det tillräckligt att de införlivar den allmänna bestämmelsen i direktivet, enligt vilken mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura?
- 2) Mot bakgrund av skäl 39 i direktiv 2006/112 och i syfte att säkerställa att avdragen är korrekta, är skattemyndigheten enligt artiklarna 73, 179 och 203 i nämnda direktiv skyldig att företa en justering av beskattningsunderlaget och av den skatt som har fakturerats när mervärdesskatt anges på en faktura utan att någon beskattningsgrundande händelse har inträffat?
- 3) Kan särskilda åtgärder enligt artikel 395 i direktiv 2006/112 utgöras av praxis på skatteområdet som den i det nu aktuella målet, enligt vilken skattemyndigheten, för att kontrollera avdrag för ingående mervärdesskatt, enbart granskar de avdrag som har gjorts, samtidigt som det anses föreligga en skyldighet att betala skatt på utförda transaktioner redan av den anledningen att skatten har angetts på en faktura? Om denna fråga besvaras jakande: Är det tillåtet enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 – och i sådant fall i vilka situationer – att för en och samma leverans uppbära mervärdesskatt en första gång av leverantören, av det skälet att vederbörande har angett mervärdesskatt på en faktura, och en andra gång av förvärvaren, genom att vederbörande nekas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt?
- 4) Utgör praxis på skatteområdet som den i det nu aktuella målet, enligt vilken mottagaren av en beskattningsbar transaktion nekas avdragsrätt på grund av ”avsaknad av bevis om att transaktionen har ägt rum”, utan beaktande av att det tidigare slagits fast att det föreligger en utkrävbar skatt som leverantören eller tillhandahållaren är skyldig att betala, medan det aktuella omprövningsbeslutet inte justerades fram till och med tidpunkten för bedömningen av avdragsrättens uppkomst, eller det inte framkom några skäl för att den skulle justeras på det sätt som föreskrivs av staten, ett åsidosättande av principen att mervärdesskatt inte kan kumuleras, och strider denna praxis mot principerna om rättssäkerhet, likabehandling och om skatteneutralitet?
- 5) Är det förenligt med artiklarna 167 och 168 a i direktiv 2006/112 att mottagaren av en beskattningsbar transaktion, som uppfyller samtliga villkor i artikel 178 i direktivet, nekas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på grund av att ”det inte styrkts att någon beskattningsgrundande händelse har inträffat”, trots att skattemyndigheten i ett lagakraftvunnet omprövningsbeslut avseende leverantören inte justerade den mervärdesskatt som fakturerats utan fastställde att det uppkommit en rätt att utkräva skatt och beaktade denna vid fastställandet av resultatet för den aktuella beskattningsperioden? Ska det anses ha betydelse för svaret på denna fråga att leverantören inte har ingett något bokföringsunderlag under skatterevisionen och att resultatet för denna tidsperiod enbart har fastställts mot bakgrund av uppgifterna i mervärdesskattedeklarationerna samt i inköps- och försäljningsböckerna?

6) Beroende på svaren på föregående frågor: Ska artiklarna 167 och 168 a i direktiv 2006/112 tolkas så, att det under sådana omständigheter som i det nu aktuella målet, med hänsyn till mervärdesskattens neutralitet, krävs att den beskattningsbara personen kan göra avdrag för den skatt som fakturerats för leveranserna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 203 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den mervärdesskatt som en person har angett på en faktura ska betalas av den personen oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts, och huruvida enbart den omständigheten att skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut riktat till den som utfärdat fakturan, inte har rättat den mervärdesskatt som deklarerats av utfärdaren kan anses innebära att myndigheten har slagit fast att fakturan svarar mot en faktiskt utförd beskattningsbar transaktion.

31 Det ska först påpekas att frågorna visserligen avser förekomsten av en skatteskuld som den som utfärdar en faktura har hos skattemyndigheten. Frågorna har emellertid ställts inom ramen för en tvist mellan skattemyndigheten och mottagaren av de omtvistade fakturorna. Tvisten rör mottagarens rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som anges i de åberopade fakturorna, vilken rätt nekas på den grunden att fakturorna inte svarar mot faktiskt utförda beskattningsbara transaktioner, vilket den beskattningsbara personen bestrider.

32 Inom ramen för tvisten, i vilken utfärdaren av fakturorna inte är part, är utfärdarens skyldigheter gentemot skattemyndigheten enbart av indirekt betydelse i det att ett omprövningsbeslut som riktats till utfärdaren har åberopats som bevis på att beskattningsbara transaktioner faktiskt utförts.

33 Vad avser den bestämmelse som föregick artikel 203 i direktiv 2006/112, det vill säga artikel 21.1 c 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, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1), har domstolen funnit att det följer av denna bestämmelse att varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller annan jämförlig handling ska vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Framför allt är dessa personer betalningsskyldiga för den mervärdesskatt som anges på en faktura oavsett om det föreligger någon skyldighet att betala den på grund av en mervärdesskattepliktig transaktion (se dom av den 18 juni 2009 i mål C-566/07, Stadeco, REG 2009, s. I-5295, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

34 Visserligen är rätten att göra avdrag för fakturerad mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 167 och 63 i direktiv 2006/112 i regel sammankopplad med att en beskattningsbar transaktion faktiskt utförs (se dom av den 26 maj 2005 i mål C-536/03, António Jorge, REG 2005, s. I-4463, punkterna 24 och 25), och utövandet av rätten omfattar inte mervärdesskatt som ska betalas, enligt artikel 203 i direktiv 2006/112, endast för att den har angetts på fakturan (se, bland annat, dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius, REG 1989, s. 4227, punkterna 13 och 19, och dom av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, REG 2007, s. I-2425, punkt 23).

35 Emellertid är risken för skattebortfall i princip inte fullständigt undanröjd, så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för sådana ändamål, i enlighet med artikel 178 a i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande

resonemang, domen i det ovannämnda målet Stadeco, punkt 29).

36 Mot denna bakgrund syftar skyldigheten i artikel 203 i direktiv 2006/112 till att undanröja den risk för skattebortfall som avdragsrätten enligt artikel 167 och följande artiklar i det direktivet kan ge upphov till (se domen i det ovannämnda målet Stadeco, punkt 28).

37 Med hänsyn till det syftet begränsas nämnda skyldighet av möjligheten – vilken det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om i sina interna rättsordningar – till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, då fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han fullständigt och i tid har undanröjt risken för skattebortfall (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Genius, punkt 18, dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkterna 56–61 och 63, och av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou m.fl., REG 2003, s. I-13295, punkt 50).

38 Med beaktande av dels nämnda möjlighet till rättelse, dels risken för att den faktura som felaktigt anger mervärdesskatten ska användas för att utöva avdragsrätten, kan skyldigheten i artikel 203 i direktiv 2006/112 inte anses medföra att den betalning som ska göras ges karaktären av sanktion.

39 I övrigt följer det av det ovan anförda att i den mån fakturautfärdaren inte åberopar en av de ovan i punkt 37 nämnda situationer som möjliggör en rättelse av mervärdesskatt som felaktigt fakturerats, är skattemyndigheten inte skyldig att inom ramen för en skattekontroll avseende fakturautfärdaren kontrollera om den fakturerade och deklarerade mervärdesskatten svarar mot beskattningsbara transaktioner som utfärdaren faktiskt har utfört.

40 I avsaknad av en sådan kontrollskyldighet är enbart den omständigheten att skattemyndigheten inte har rättat den mervärdesskatt som utfärdaren har deklarerat inte tillräcklig för att visa att myndigheten har slagit fast att de utfärdade fakturorna svarar mot utförda beskattningsbara transaktioner.

41 Unionsrätten utesluter emellertid inte att den behöriga myndigheten kontrollerar att de transaktioner som en beskattningsbar person fakturerat faktiskt utförts, och att myndigheten, i förekommande fall, justerar den skatteskuld som följer av den beskattningsbara personens deklARATIONER. Resultatet av en sådan kontroll, liksom fakturautfärdarens deklARATION och betalning av den fakturerade mervärdesskatten, ska beaktas av den nationella domstolen när den i ett konkret fall bedömer förekomsten av en beskattningsbar transaktion som ger fakturamottagaren avdragsrätt.

42 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 203 i direktiv 2006/112 ska tolkas på följande sätt:

– Den mervärdesskatt som en person har angett på en faktura ska betalas av den personen oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts.

– Enbart den omständigheten att skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut riktat till den som utfärdat fakturan, inte har rättat den mervärdesskatt som deklarerats av utfärdaren kan inte anses innebära att myndigheten har slagit fast att fakturan svarar mot en faktiskt utförd beskattningsbar transaktion.

Den tredje frågans första del

43 Med beaktande av svaret på den första och den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje frågans första del.

Den tredje frågans andra del och den fjärde till den sjätte frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågans andra del och den fjärde till den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten ska tolkas så, att artiklarna 167 och 168 a i direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och likabehandling utgör hinder för att en fakturamottagare nekas rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, även om skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut som riktas till fakturautfärdaren, inte har rättat den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat.

45 Det är således fråga om huruvida unionsrätten kräver att den faktiska förekomsten av leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst är föremål för en identisk bedömning vad avser fakturautfärdaren och fakturamottagaren.

46 Vad avser behandlingen av mervärdesskatt som fakturerats felaktigt på grund av avsaknad av en beskattningsbar transaktion, följer det av direktiv 2006/112 att de båda berörda aktörerna inte nödvändigtvis får en identisk behandling, i den mån fakturautfärdaren inte har rättat fakturan, såsom framgår av punkterna 33–37 ovan.

47 Dels är det nämligen så att fakturautfärdaren är skyldig att betala den mervärdesskatt som anges på fakturan, även i avsaknad av en beskattningsbar transaktion, i enlighet med artikel 203 i direktiv 2006/112. Dels är fakturamottagarens avdragsrätt begränsad till de skatter som svarar mot en mervärdesskattepliktig transaktion, i enlighet med artiklarna 63 och 167 i det direktivet.

48 I en sådan situation säkerställs iakttagandet av principen om skatteneutralitet av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om och som det erinras om ovan i punkt 37, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, då fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han fullständigt och i tid har undanröjt risken för skattebortfall.

49 Med hänsyn till de frågor som uppkommer i beslutet om hänskjutande, ska det preciseras att skattemyndigheterna inte får göra det omöjligt att vidta rättelse genom att systematiskt organisera sina kontroller på ett sådant sätt att ett omprövningsbeslut först riktas till fakturautfärdaren och att beslutet i förekommande fall till och med blir slutligt innan fakturamottagaren kontrolleras. Inte heller kan möjligheten till rättelse anses utesluten enbart på grund av att fakturautfärdaren inte längre är mervärdesskatteregistrerad vid tidpunkten för rättelsen.

50 Härav följer att artiklarna 167 och 168 a i direktiv 2006/112 samt principen om skatteneutralitet inte utgör hinder för att fakturamottagaren nekas att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att det inte föreligger någon beskattningsbar transaktion, även om den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat inte har rättats i ett omprövningsbeslut som riktats till denne.

51 Domstolen övergår därefter till att behandla rättssäkerhetsprincipen. Denna princip utgör en del av unionsrättens allmänna principer och kräver 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 (se dom av den 8 december 2011 i mål C-81/10 P, France Télécom mot kommissionen, REU 2011, s. I-12899, punkt 100 och där angiven rättspraxis).

52 Vad avser de skattebestämmelser som är tillämpliga på sådana omständigheter som i det nationella målet, finns det emellertid ingenting som tyder på att den berörda parten inte kunde sätta sig in i tillämpningen av nämnda bestämmelser på ett ändamålsenligt sätt.

53 Följaktligen utgör inte heller rättssäkerhetsprincipen hinder för att neka avdrag för ingående mervärdesskatt under sådana omständigheter som anges ovan i punkt 50.

54 Detsamma gäller principen om likabehandling.

55 Principen om likabehandling, som motsvaras av principen om skatteneutralitet vad avser mervärdesskatt (se dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkt 49, av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkterna 41 och 44, och av den 10 november 2011 i de förenade målen C-259/10 och C-260/10, The Rank Group, REU 2011, s. I-10947, punkt 61), kräver att jämförbara situationer inte ska behandlas olika, om det inte finns objektiva skäl för en sådan åtskillnad (se domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 51, NCC Construction Danmark, punkt 4, samt dom av den 9 juni 2011 i mål C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, REU 2011, s. I-5059, punkt 29).

56 Såsom framgår av punkterna 33–37 samt 46 och 47 ovan, följer det emellertid av bestämmelserna i direktiv 2006/112 att utfärdaren och mottagaren av en faktura avseende en leverans som i själva verket inte har genomförts, inte befinner sig i en jämförbar situation.

57 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande har skattemyndigheten i det nationella målet emellertid dragit slutsatsen att någon beskattningsbar leverans inte har utförts, bland annat på den grunden att leverantören inte inkom med samtliga begärda handlingar i samband med en skattekontroll. Eftersom klaganden har angripit denna slutsats, ankommer det på den nationella domstolen att kontrollera detta genom att i enlighet med nationella bestämmelser göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det nationella målet (se, analogt, dom av den 6 september 2012 i mål C-273/11, Mecsek-Gabona, punkt 53, och av den 6 december 2012 i mål C-285/11, Bonik, punkt 32).

58 Det ska härvid erinras om att bekämpningen av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk förvisso är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112 och att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkterna 68 och 71, av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid, punkt 41, och domen i det ovannämnda målet Bonik, punkterna 35 och 36).

59 Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 55, och domarna i de ovannämnda målen Mahagében och Dávid, punkt 42, och Bonik, punkt 37).

60 Enligt annan fast rättspraxis är det emellertid inte förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa en beskattningsbar person som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen (se, bland annat, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03

och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkterna 52 och 55, och domarna i de ovannämnda målen Kittel och Recolta Recycling, punkterna 45, 46 och 60, Mahagében och Dávid, punkt 47, och Bonik, punkt 41).

61 Dessutom har domstolen i punkterna 61–65 i domen i det ovannämnda målet Mahagében och Dávid slagit fast att skattemyndigheten inte på ett generellt sätt kan kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt att dels kontrollera att den som utfärdat den faktura som är hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten begärs är en beskattningsbar person, att fakturautfärdaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och att han eller hon 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.

62 Härav följer att en nationell domstol, som i ett enskilt fall har att avgöra huruvida en beskattningsbar transaktion har utförts och vid vilken skattemyndigheten bland annat har grundat sin bedömning på oegentligheter som fakturautfärdaren eller en av dennes leverantörer har gjort sig skyldig till, såsom brister i bokföringen, ska säkerställa att bedömningen av bevisningen inte urholkar den rättspraxis som nämns ovan i punkt 60, och inte indirekt tvingar fakturamottagaren att vidta kontroller hos sin avtalspart, vilket i princip inte åligger fakturamottagaren.

63 När det gäller det nu aktuella nationella målet ska emellertid beaktas att det anges i beslutet om hänskjutande att även de handlingar som mottagaren av de omtvistade fakturorna lämnade in innehöll oegentligheter. Den nationella domstolen ska beakta dessa omständigheter i sin helhetsbedömning.

64 Mot denna bakgrund ska den tredje frågans andra del och den fjärde till den sjätte frågan besvaras enligt följande. Unionsrätten ska tolkas så, att artiklarna 167 och 168 a i direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och likabehandling inte utgör hinder för att en fakturamottagare nekas rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att någon beskattningsbar transaktion faktiskt inte utförts, även om skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut som riktas till fakturautfärdaren, inte har rättat den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat. Om det emellertid anses att transaktionen faktiskt inte har utförts, på grund av att fakturautfärdaren eller tidigare led har gjort sig skyldig till bedrägeri eller oegentligheter avseende den transaktion som görs gällande till stöd för avdragsrätten, måste det, med beaktande av objektiva kriterier och utan att det krävs att fakturamottagaren vidtar kontroller som inte åligger denne, visas att mottagaren visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på följande sätt:**

- Den mervärdesskatt som en person har angett på en faktura ska betalas av den personen oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts.
- Enbart den omständigheten att skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut riktat till den som utfärdat fakturan, inte har rättat den mervärdesskatt som deklarerats av utfärdaren kan inte anses innebära att myndigheten har slagit fast att fakturan svarar mot en faktiskt utförd beskattningsbar transaktion.

2) Unionsrätten ska tolkas så, att artiklarna 167 och 168 a i direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och likabehandling inte utgör hinder för att en fakturamottagare nekas rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att någon beskattningsbar transaktion faktiskt inte utförts, även om skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut som riktas till fakturautfärdaren, inte har rättat den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat. Om det emellertid anses att transaktionen faktiskt inte har utförts, på grund av att fakturautfärdaren eller tidigare led har gjort sig skyldig till bedrägeri eller oegentligheter avseende den transaktion som görs gällande till stöd för avdragsrätten, måste det, med beaktande av objektiva kriterier och utan att det krävs att fakturamottagaren vidtar kontroller som inte åligger denne, visas att mottagaren visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.