

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 13 februari 2014 (*)

”Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Tillhandahållna tjänster – Kontroll – Tillhandahållare som inte har tillräckliga medel – Begreppet skatteundandragande – Skyldighet att ex officio fastslå skatteundandragande – Krav på att tjänsten verkligen tillhandahålls – Skyldighet att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper – Process – Förbud för domstolen att kvalificera undandragandet som brottsligt och försämma sökandens situation”

I mål C-18/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien) genom beslut av den 11 december 2012, som inkom till domstolen den 14 januari 2013, i målet

Maks Pen EOOD

mot

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia, tidigare Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Sofia,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna G. Arestis och J.-C. Bonichot (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Sofia, tidigare Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Sofia, genom A. Georgiev, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom E. Petranova och D. Drambozova, 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 63, 178.1 a, 226.1 led 6, 242 och 273 i 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 Maks Pen EOOD (nedan kallat Maks Pen) och Direktor na "Direksia Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika" Sofia, tidigare Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Sofia (direktören vid avdelningen för "överklaganden och verkställighet", för staden Sofia, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor). Målet rör ett beslut att neka avdragsrätt, i form av tillgodohavande, för mervärdesskatt med avseende på fakturor som utfärdats av vissa av Maks Pens leverantörer.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 62 i direktiv 2006/112 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."

4 Artikel 63 i direktivet har följande lydelse:

"Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då lever

...

7 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.

...

8 I artikel 220.1 i direktiv 2006/112, som återfinns i avdelning XI i kapitel 3 med rubriken ”Utfärdande av fakturor”, anges att varje beskattningsbar person för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person ska se till att en faktura utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person.

9 I artikel 226 i direktiv 2006/112 anges de enda uppgifter som, utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i direktivet, ska vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221 i direktivet.

10 Artikel 242 i direktivet har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten.”

11 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

”... tillhandahållandet av en tjänst anses äga rum, i den mening som avses i denna lag, vid den tidpunkt då villkoren för erkännandet av intäkterna som härrör från den har uppfyllts i enlighet med redovisningslagen och tillämpliga bestämmelser om redovisning.”

14 I artikel 160.1, 160.2 och 160.5 i skatte- och socialförsäkringsprocesslagen (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks) föreskrivs följande:

”1. Domstolen avgör målet i sak och kan helt eller delvis ogiltigförklara ändringsbeslutet, ändra det eller ogilla talan.

2. Domstolen prövar huruvida ändringsbeslutet är lagenligt och välgrundat. Därvid kontrollerar domstolen att beslutet har fattats av behörig myndighet och i rätt form med iakttagande av förföreskrifter och materiella bestämmelser.

...

5. Ett ändringsbeslut kan inte genom domstolsbeslut ändras till sökandens nackdel.”

15 I artikel 17.1 i civilprocesslagen (Grazhdanskiya protsesualen kodeks) föreskrivs följande:

”Domstolen prövar alla frågor som är relevanta för avgörandet av tvisten, utom frågan huruvida det förekommit ett brott.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Maks Pen är ett bolag enligt bulgarisk rätt som driver partihandel med kontorsmaterial och marknadsföringsmaterial.

17 Maks Pen var föremål för skattekontroll avseende beskattningsperioden från den 1 januari 2007 till och med den 30 april 2009. Skattekontrollen ledde till att skattemyndigheten ifrågasatte det avdrag som gjorts för den skatt som nämnts på fakturorna från sju av bolagets leverantörer.

18 För vissa leverantörer, eller för deras underleverantörer, har inte de upplysningar som begärts

eller de utförda tjänsterna. Vid den hänskjutande domstolen har skattemyndigheten gjort gällande nya omständigheter. För det första har skattemyndigheten ifrågasatt giltigheten av underskrifterna från företrädarna för två av leverantörerna. För det andra har den påpekat att en av leverantörerna inte hade upptagit fakturorna från en av de anlitade underleverantörerna, vare sig i redovisningen eller i skattedeklarationerna. Skattemyndigheten har visserligen vidgått att de fakturerade tjänsterna tillhandahållits Maks Pen. Den har dock gjort gällande att tjänsterna inte tillhandahölls av de leverantörer som angavs på fakturorna.

21 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Sofia-grad att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska faktiska omständigheter där den tjänsteleverantör som anges på fakturan eller dennes underleverantör inte förfogar över den personal, det material och de tillgångar som krävs för att tillhandahålla tjänsten, där kostnaderna för det faktiska tillhandahållandet av tjänsten inte är dokumenterade och några sådana kostnader inte har angetts i leverantörens redovisning, och där handlingar som har utfärdats i form av ett avtal och en leveransbekräftelse är falska vad avser den ställning som tillkommer de personer som har undertecknat handlingarna i tillhandahållarens namn och vilka handlingar har ingetts som bevis för den ersättning som ska erläggas och för tillhandahållandet av tjänsten, för vilken en faktura inklusive mervärdesskatt har utfärdats och för vilken avdragsrätten har utövats, behandlas som skatteundandragande i enlighet med unionsrätten?

2) Medför den skyldighet som åligger en nationell domstol i enlighet med unionsrätten och praxis från [EU-domstolen] att neka avdragsrätt vid skatteundandragande även en skyldighet för nationell domstol, om sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen är för handen, att ex officio pröva huruvida det föreligger ett skatteundandragande – mot bakgrund av sin skyldighet enligt nationell rätt att pröva målet i sak, att iaktta förbudet mot mindre fördelaktig behandling av klaganden, principen om rätten till försvar och rättssäkerhetsprincipen samt att ex officio tillämpa de relevanta bestämmelserna – genom att

Medför kravet i artikel 226.1 led 6 i direktiv 2006/112, enligt vilket fakturorna måste innehålla uppgifter om 'de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art', vid tillhandahållande av tjänster att fakturorna eller en handling som har utfärdats i samband med dessa måste innehålla uppgifter om tjänstens faktiska tillhandahållande, det vill säga objektiva omständigheter som kan kontrolleras och visa att tjänsten har tillhandahållits och att den har tillhandahållits av den leverantör som angetts på fakturan?

5) Ska artikel 242 i direktiv 2006/112, i vilken det uppställs krav på att tillräckligt detaljerade räkenskaper ska föras för att möjliggöra en kontroll av huruvida det föreligger en avdragsrätt, jämförd med artiklarna 63 och 273 i detta direktiv tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken tillhandahållandet av en tjänst anses äga rum vid den tidpunkt då villkoren för erkännandet av intäkterna som härrör från den har uppfyllts i enlighet med de tillämpliga bestämmelserna om redovisning, vilka föreskriver att internationella redovisningsstandarder ska iakttas i överensstämmelse med unionsrätten samt att principen om dokumentation av affärstransaktioner, principen att innehåll går före form och principen om jämförbarhet mellan intäkter och utgifter ska iakttas?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den tredje frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den tredje frågan, vilka ska prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för att en beskattningsbar person gör avdrag för mervärdesskatt som anges på fakturor som utfärdats av en leverantör, när det, trots att tjänsten har tillhandahållits, framgår att den inte har tillhandahållits av denna leverantör eller dennes underleverantör, bland annat därför att leverantören och underleverantören inte förfogade över den personal, det material och de tillgångar som krävdes, att kostnaderna för det faktiska tillhandahå

missbruk är ett mål som erkänns och främjas i direktiv 2006/112. Domstolen har redan slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Följaktligen ankommer det på nationella myndigheter och domstolar att vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk (se domen i det ovannämnda målet Bonik, punkterna 35–37 och där angiven rättspraxis).

27 Om så är fallet när ett skatteundandragande begåtts av den beskattningsbara personen själv, gäller detsamma när en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att vederbörande deltog i en transaktion som ingick i ett skatteundandragande avseende mervärdesskatt. Vid tillämpningen av direktiv 2006/112 ska denne anses vara delaktig i skatteundandragandet. Detta gäller oberoende av huruvida varornas återförsäljning eller användningen av tjänsterna inom ramen för vederbörandes beskattade transaktioner i efterföljande led innebär vinning för denne (se domen i det ovannämnda målet Bonik, punkterna 38 och 39 och där angiven rättspraxis).

28 En beskattningsbar person får således endast nekas avdragsrätt om det av objektiva omständigheter framgår 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 mervärdesskatteundandragande som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (se domen i det ovannämnda målet Bonik, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

29 Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som det hänvisats till i föregående punkt i denna dom. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bonik, punkterna 43 och 44).

tjänsten inte har angetts i redovisningen och att ställningen för personerna som har undertecknat vissa handlingar för leverantörerna visat sig vara oriktig. Detta gäller under förutsättning att dessa omständigheter utgör skatteundandragande och att det fastslås, med beaktande av de objektiva omständigheter som anförts av skattemyndigheten, att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i skatteundandragandet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Den andra frågan

33 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten kräver att den hänskjutande domstolen ex officio prövar huruvida det föreligger ett skatteundandragande – när sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen är för handen – på grundval av nya omständigheter, som först vid den hänskjutande domstolen åberopats av skattemyndigheten, och all bevisning, trots att en sådan prövning skulle innebära att den hänskjutande domstolen åsidosätter sina skyldigheter enligt nationell rätt.

34 Såsom det erinrats om i punkt 26 i förevarande dom, krävs enligt unionsrätten att nationella myndigheter och domstolar nekar avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk. Dessutom måste den nationella domstolen – även om unionsrätten inte kan åberopas av parterna – ex officio beakta rättsliga grunder som följer av en tvingande unionsrättslig bestämmelse, när den nationella domstolen ska eller får göra det i förhållande till en tvingande regel i nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, domen av den 12 februari 2008 i mål C-2/06, *Kempter*, REG 2008, s. I-411, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

35 Såsom den hänskjutande domstolen själv påpekat i punkt 72 i sin begäran om förhandsavgörande framgår det av artikel 160.2 i skatte- och socialförsäkringsprocesslagen att den är skyldig att pröva huruvida det föreligger skatteundandragande

beskattningsbara person som gör gällande avdragsrätt för denna mervärdesskatt.

38 Även om en nationell rättsregel skulle kvalificera skatteundandragande som ett brott och denna kvalificering endast ska göras av brottmålsdomare, kan inte en sådan regel utgöra hinder för att den domstol som ska pröva lagenligheten av ändringsbeslutet – om att inte medge det avdrag för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen gjort – grundar sin bedömning på de faktiska omständigheter som skattemyndigheten åberopat till styrkande av att det i det aktuella fallet föreligger ett skatteundandragande, i synnerhet som mervärdesskatt vilken ”fakturerats på ett oriktigt sätt” inte får dras av enligt en annan bestämmelse i nationell rätt, såsom artikel 70.5 i mervärdesskattelagen.

39 Under dessa förhållanden ska den andra frågan besvaras enligt följande. När de nationella domstolarna är skyldiga eller har möjligheten att ex officio beakta rättsliga grunder som följer av en tvingande regel i nationell rätt, måste de också göra detta i förhållande till en tvingande regel i unionsrätten såsom den regel som kräver att nationella myndigheter och domstolar nekar avdragsrätt för mervärdesskatt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter är fastslaget att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk. Vid prövningen av huruvida åberopandet av avdragsrätten utgör skatteundandragande eller missbruk ankommer det på de nationella domstolarna att i möjligaste mån tolka den nationella rätten mot bakgrund av ordalydelsen och syftet med direktiv 2006/112 för att uppnå det resultat som avses i direktivet. Detta kräver att de nationella domstolarna gör allt som ligger inom deras behörighet, med hänsyn till den nationella rätten i dess helhet och med tillämpning av de tolkningsmetoder som är erkända i nationell rätt.

Den fjärde och den femte frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde och den femte frågan, vilka ska prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 – vilket särsk

skatteundandragande (domen i det ovannämnda målet Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, punkt 26).

44 Under förutsättning att nämnda villkor iakttas, utgör inte unionsrätten hinder för ytterligare nationella redovisningsregler som antas med hänvisning till internationella redovisningsstandarder som är tillämpliga inom unionen på de villkor som anges i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EGT L 243, s. 1).

45 När det gäller frågan huruvida dessa nationella redovisningsregler får föreskriva att tillhandahållandet av en tjänst anses äga rum vid den tidpunkt då villkoren för erkännandet av intäkterna som härrör från den har uppfyllts, konstaterar domstolen att denna regel leder till att mervärdesskatten avseende ett sådant tillhandahållande inte blir utkrävbar förrän vid den tidpunkt då de kostnader som leverantören eller underleverantören har haft upptas i dessa aktörers redovisning.

46 Domstolen erinrar om att avdragsrätten enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar och att mervärdesskatten enligt artikel 63 i direktivet blir utkrävbar vid den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Med förbehåll för de särskilda fall som anges i artiklarna 64 och 65 i direktivet, vilka inte är aktuella i det nationella målet, kan den tidpunkt då skatten blir utkrävbar – och således avdragsgill för den beskattningsbara personen – följaktligen inte generellt fastställas utifrån fullgörandet av formaliteter, såsom upptagandet i leverantörernas redovisning av kostnader som dessa haft för tillhandahållandet av tjänsterna.

47 Den omständigheten att den som tillhandahåller tjänster underlåter att fullgöra vissa skyldigheter av redovisningskaraktär påverkar för övrigt inte den rätt till avdrag som mottagaren av tjänsterna i fråga har för den mervärdesskatt som erlagts för dessa tjänster, när de fakturor som avser dessa tjänster innehåller alla uppgifter som krävs enligt artikel 226 i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, domen av den 6 september 2012 i mål C-324/11, Tóth, punkt 32).

1) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det utgör hinder för att en beskattningsbar person gör avdrag för mervärdesskatt som anges på fakturor som utfärdats av en leverantör, när det, trots att tjänsten har tillhandahållits, framgår att den inte har tillhandahållits av denna leverantör eller dennes underleverantör, bland annat därför att leverantören och underleverantören inte förfogade över den personal, det material och de tillgångar som krävdes, att kostnaderna för tillhandahållandet av tjänsten inte har angetts i redovisningen och att ställningen för personerna som har undertecknat vissa handlingar för leverantörerna visat sig vara oriktig. Detta gäller under förutsättning att dessa omständigheter utgör skatteundandragande och att det fastslås, med beaktande av de objektiva omständigheter som anförts av skattemyndigheten, att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i skatteundandragandet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

2) När de nationella domstolarna är skyldiga eller har möjligheten att ex officio beakta rättsliga grunder som följer av en tvingande regel i nationell rätt, måste de också göra detta i förhållande till en tvingande regel i unionsrätten såsom den regel som kräver att nationella myndigheter och domstolar nekar avdragsrätt för mervärdesskatt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter är fastslaget att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk. Vid prövningen av huruvida åberopandet av avdragsrätten utgör skatteundandragande eller missbruk ankommer det på de nationella domstolarna att i möjligaste mån tolka den nationella rätten mot bakgrund av ordalydelsen och syftet med direktiv 2006/112 för att uppnå det resultat som avses i direktivet. Detta kräver att de nationella domstolarna gör allt som ligger inom deras behörighet, med hänsyn till den nationella rätten i dess helhet och med tillämpning av de tolkningsmetoder som är erkända i nationell rätt.

3) Direktiv 2006/112 – vilket särskilt, enligt artikel 242, kräver att varje beskattningsbar person ska föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kunna kontrolleras av skattemyndigheten – ska tolkas så, att det inte utgör hinder för att den berörda medlemsstaten, inom de gränser som anges i