

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 31 maj 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Tillhandahållande av varor – Artikel 65 – Artikel 167 – Förskottsbetalning för förvärv av en vara som därefter inte levereras – Fällande dom mot leverantörens rättsliga ombud för bedrägeri – Leverantörens insolvens – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Villkor – Artiklarna 185 och 186 – Justering utförd av den nationella skattemyndigheten – Villkor”

I de förenade målen C-660/16 och C-661/16,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), av den 21 september 2016 som inkom till domstolen den 21 december 2016, i målen

Finanzamt Dachau

mot

Achim Kollroß (C-660/16),

och

Finanzamt Göppingen

mot

Erich Wirtl (C-661/16),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. L. da Cruz Vilaça samt domarna E. Levits (referent), A. Borg Barthet, M. Berger och F. Biltgen,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Achim Kollroß, genom F. Russ, Steuerberater,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier och L. Lozano Palacios, båda i egenskap

av ombud,

och efter att den 30 januari 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63, 65, 167, 185 och 186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Respektive begäran har framställts i ett mål mellan Achim Kollroß och Finanzamt Dachau (skattemyndigheten i Dachau, Tyskland) och i ett mål mellan Erich Wirtl och Finanzamt Göppingen (skattemyndigheten i Göppingen, Tyskland). Målen rör nämnda myndigheters beslut att inte låta dessa personer göra avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till förskottsbetalningar för leverans av kraftverk vilka i slutändan inte levererades.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

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

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

4 I artikel 65 i direktivet föreskrivs följande:

”Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”

5 Artikel 90.1 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.”

6 Artikel 167 i samma direktiv har följande lydelse:

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

7 I artikel 168 i direktiv 2006/112 föreskrivs 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.

...”

8 Artikel 178 i detta direktiv har följande lydelse:

"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 avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.

..."

9 Artikel 184 i nämnda direktiv har följande lydelse:

"Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra."

10 Artikel 185 i samma direktiv har följande lydelse:

"1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering."

11 I artikel 186 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185."

Tysk rätt

12 I första stycket i 13 §, som har rubriken "Den ingående mervärdesskattens utkrävbarhet", i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt), i den lydelse som var gällande vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad UStG), föreskrivs följande:

"Skatten blir utkrävbar

1. vad avser leveranser och andra tillhandahållanden,

a) vid beräkning av skatten enligt avtalade ersättningar (16 § första stycket första meningen), vid utgången av beskattningsperioden under vilken tjänsterna har utförts. ... Detta gäller även för deltjänster. Om ersättningen eller en del av ersättningen tas emot innan tjänsten eller deltjänsten har utförts blir skatten i det avseendet utkrävbar vid utgången av beskattningsperioden under vilken ersättningen eller delersättningen mottogs.

..."

13 I 14c § UStG, som har rubriken "Felaktig eller oberättigad angivelse av skatten", föreskrivs följande:

"(1) Om näringsidkaren i en faktura som avser en leverans eller en annan tjänst separat har angett ett skattebelopp som är högre än det belopp som ska betalas enligt denna lag (felaktig angivelse av skatten), blir näringsidkaren även skyldig detta belopp. Om näringsidkaren vidtar rättelse av skattebeloppet i förhållande till mottagaren av tjänsten ska 17 § första stycket tillämpas analogt.

...

(2) Varje person som i en faktura separat anger ett skattebelopp trots att han eller hon saknar behörighet härför (oberättigad angivelse av skatten) blir skyldig det angivna beloppet. Samma sak gäller om en person gör avdrag såsom näringsidkare som tillhandahåller en tjänst och separat anger ett skattebelopp trots att vederbörande inte är näringsidkare eller inte genomför en leverans eller tillhandahåller en annan tjänst. Den skatt som ska betalas enligt första och andra meningen kan ändras i den mån som detta inte äventyrar skatteintäkterna. En justering äventyrar inte skatteintäkterna när mottagaren av fakturan inte gör avdrag för ingående skatt eller den ingående skatten som dragits av har återbetalats till skattemyndigheten. Justering av skattebeloppet ska begäras, separat och skriftligen, hos skattemyndigheten och ska, efter godkännande av denna myndighet, ske inom ramen för en analog tillämpning av artikel 17 stycke 1, för den beskattningsperiod under vilken villkoren i den fjärde meningen varit uppfyllda."

14 Under rubriken "Avdrag för ingående skatt" föreskrivs följande i 15 § första stycket i denna lag:

"Näringsidkaren kan göra avdrag för ingående skatt i följande fall

1. lagstadgad skatt på leverans av varor till näringsidkarens näringsverksamhet och på andra tjänster som tillhandahålls den. För att utnyttja avdragsrätten krävs att näringsidkaren innehar en faktura som är upprättad i enlighet med 14 och 14a §§. I den mån det separat angivna skattebeloppet hänförs till en betalning som skett innan dessa transaktioner genomfördes är skatten avdragsgill redan från upprättandet av fakturan och erläggandet av betalning.

..."

15 17 § i nämnda lag har följande lydelse:

"(1) När beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § första stycket punkt 1 har ändrats, ska den näringsidkare som genomförde transaktionen justera det belopp som ska betalas i skatt. Avdraget för ingående skatt ska likaså justeras av den näringsidkare som mottog transaktionen ...

(2) Första stycket ska tillämpas i tillämpliga delar för det fall

1. den avtalade betalningen för en skattepliktig leverans eller andra tjänster eller ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv inte kan drivas in. Om betalningen mottas i efterhand ska skattebeloppet och avdraget återigen justeras,

2. betalning har erlagts för avtalade leveranser eller andra tjänster, utan att leveranserna har genomförts eller de andra tjänsterna har tillhandahållits.

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-660/16

16 Den 10 april 2010 beställde Achim Kollroß ett kraftverk från G-GmbH (nedan kallat GA). Den 12 april 2010 bekräftade GA beställningen och utfärdade en förskottsfaktura på 30 000 euro för den anläggning som skulle levereras. I fakturan angavs den mervärdesskatt på 5 700 euro som skulle betalas separat. Achim Kollroß registrerade samtidigt en verksamhet för produktion av förnybar energi och betalade GA det förskott som krävdes den 19 april 2010. Den 15 juli 2010 utfärdade GA en andra förskottsfaktura i vilken det hänvisades till betalningen av den 19 april 2010. Datum för leverans hade ännu inte fastställts.

17 Anläggningen levererades inte. Ett insolvensförfarande inleddes mot GA och avskrevs senare på grund av att det saknades tillgångar. De personer som handlade på GA:s vägnar dömdes för yrkesmässigt och organiserat bedrägeri på 88 punkter och för att avsiktligt ha försatt bolaget i konkurs till men för köparna av kraftverken. Av beslutet om hänskjutande framgår emellertid inte att skattebedrägeri ska ha förelegat.

18 För beskattningsåret 2010 gjorde Achim Kollroß avdrag för den ingående mervärdesskatt som var hänförlig till det förskott som han hade betalat. Skattemyndigheten i Dachau bedömde att han saknade rätt att göra ett sådant avdrag. Achim Kollroß begärde om omprövning av detta beslut ledde inte till en annan bedömning varpå han överklagade skattemyndighetens beslut till Finanzgericht München (Skattedomstolen i München, Tyskland).

19 Överklagandet bifölls av Finanzgericht München. Domen överklagades till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), och tilldelades dess femte avdelning.

20 Enligt den hänskjutande domstolen uppfyller Achim Kollroß de allmänna villkoren i artikel 168 a i direktiv 2006/112 för att ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till ett förskott.

21 Nämnda domstol hänvisar särskilt till punkt 39 i domen av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), av vilken det framgår att en förutsättning för att mervärdesskatten ska vara utkrävbar, i den mening som avses i artikel 65 i direktiv 2006/112, är att det inte är osäkert huruvida den beskattningsgrundande händelsen, och därmed tillhandahållandet av tjänsten, kommer att äga rum.

22 Den hänskjutande domstolen är osäker på vilket perspektiv som är det rätta vid bedömningen av detta villkor. Enligt nämnda domstol skulle en rent objektiv bedömning, vilken inte tar hänsyn till det perspektiv som den beskattningsbara person som betalar förskottet har, vara alltför betungande för en näringsidkare.

23 Det är dessutom oklart för den hänskjutande domstolen om andra omständigheter kring Achim Kollroß förskottsbetalning, mot bakgrund av unionsrätten, utgör hinder mot avdraget eller i förekommande fall medför en justeringsskyldighet. Nämnda domstol undrar bland annat vilken räckvidd domen av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) har med avseende på möjligheten att göra avdrag och justeringsskyldigheten enligt bestämmelserna i direktiv 2006/112.

24 Nämnda domstol har uppgett att den redan har tolkat denna dom av EU-domstolen restriktivt, på så sätt att justering i båda fallen förutsätter att förskottet återbetalats. EU-domstolen

har nämligen fastställt, bland annat i punkterna 52 och 58 i nämnda dom, att det är först när sådan återbetalning har ägt rum som den skatt som ska betalas kan justeras av mottagaren av förskottet. EU-domstolen anser följaktligen att den beskattningsbara person som har betalat förskottet endast kan justera avdraget för det fall att förskottet har återbetalats.

25 Vad avser skattemyndigheternas skyldighet att återbetala skatten när den inte är möjligt att återfå den från mottagaren av förskottet, anser den hänskjutande domstolen att de slutsatser som kan dras av domen av den 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), kan tillämpas på den dom som anhängiggjorts vid den. En beskattningsbar person som Achim Kollroß har således rätt att kräva återbetalning av mervärdesskatt vad avser den del av denna skatt som är hänförlig till det förskott som betalats, eftersom återbetalning av skatten från mottagaren av förskottet skulle kunna anses vara omöjlig eller orimligt svår.

26 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska kraven på att det ska vara säkert att en prestation kommer att tillhandahållas, såsom ett villkor för att avdrag för skatt som är hänförlig till ett förskott ska kunna göras i den mening som avses i EU-domstolens dom av den 13 mars 2014, *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151), ... fastställas på rent objektiva grunder eller ur det perspektiv som den som gjort förskottsbetalningen har på grundval av de omständigheter som var kända för honom eller henne?

2) Har medlemsstaterna med beaktande av att skatten blir utkrävbar och att avdragsrätten inträder vid samma tidpunkt enligt artikel 167 i direktiv [2006/112] och med hänsyn till de regleringsbefogenheter som de har enligt artikel 185.2 andra stycket och enligt artikel 186 i detta direktiv rätt att för justering av skatt och avdrag uppställa villkoret att förskottet har återbetalats?

3) Måste den skattemyndighet som är behörig för den beskattningsbara person som gjort förskottsbetalningen återbetala skatten till denna person när personen inte kan få tillbaka förskottet från mottagaren av detsamma? För det fall frågan ska besvaras jakande: Ska detta ske i ett förfarande för fastställande av skatt eller räcker i detta avseende ett separat förfarande av billighetsskäl?”

Mål C-661/16

27 I syfte att utöva yrkesverksamhet bestående i elproduktion beställde Erich Wirtl den 3 augusti 2010 ett kraftverk från Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (nedan kallat GB) till ett pris om 30 000 euro jämte mervärdesskatt på 5 700 euro. Kraftverket skulle levereras fjorton veckor efter det att GB hade mottagit dessa belopp. Genom banköverföring den 27 augusti 2010 betalade Erich Wirtl de 35 700 euro i förskott som GB hade begärt den 6 augusti 2010 och erhöll därefter en faktura, daterad den 28 augusti 2010, från GB avseende leveransen av ett kraftverk.

28 Den 25 oktober 2010 lämnade Erich Wirtl in en preliminär skattedeklaration avseende mervärdesskatt för augusti 2010 och gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt på 5 700 euro på förvärvet av detta kraftverk. Han informerade skattemyndigheten i Göppingen om att hade för avsikt att hyra ut kraftverket till GB.

29 Kraftverket levererades emellertid aldrig. Ett insolvensförfarande inleddes mot GA under år 2011 och elva åtalade personer som var verksamma inom GA-gruppen dömdes för yrkesmässigt och organiserat bedrägeri på 88 punkter.

30 Skattemyndigheten i Göppingen godkände inte mervärdesskattedeklarationen för

beskattningsåret 2010, i vilken Erich Wirtl hade dragit av 5 700 euro för ingående mervärdesskatt som hade erlagts inom ramen för en förskottsbetalning av det kraftverk som hade sålts av GB.

31 Erich Wirtls begäran om omprövning av detta beslut ledde inte till en annan bedömning, men Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland) biföll ett överklagande av detta beslut genom dom av den 19 september 2014.

32 Den elfte avdelningen vid den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), till vilken denna dom har överklagats, anser att kriteriet att det ska vara säkert att den beskattningsgrundande händelsen kommer att äga rum ska förstås objektivt. Statens rätt att utkräva den mervärdesskatt som ska betalas av mottagaren av förskottet kan nämligen enligt Bundesfinanzhof i princip inte vara beroende av vad den som betalade förskottet kände till eller borde ha känt till.

33 Det ska i detta avseende erinras om att när mervärdesskatt har fakturerats på ett felaktigt sätt till följd av att en beskattningsbar transaktion inte har ägt rum följer det av direktiv 2006/112 att de båda berörda näringsidkarna inte nödvändigtvis ska behandlas på samma sätt. Fakturautfärdaren är enligt artikel 203 i detta direktiv, vilken införlivats i nationell rätt genom 14c § UStG, skyldig att betala den mervärdesskatt som anges på fakturan även om någon beskattningsbar transaktion inte har ägt rum, eftersom – vilket är fallet i förevarande mål – leveransen i slutändan inte ägt rum. Vidare är fakturamottagarens avdragsrätt begränsad till de skatter som svarar mot en mervärdesskattepliktig transaktion, i enlighet med artiklarna 63 och 167 i det direktivet. Förvärvaren kan följaktligen inte dra av den skatt som är hänförlig till förskottet, trots att leverantören inte har betalat tillbaka detta förskott till honom.

34 Slutligen tvivlar den hänskjutande domstolen på att den berörda medlemsstaten, enligt artikel 186 i direktiv 2006/112, har rätt att för justering av avdraget uppställa villkoret att återbetalning ska ha skett när leveransen i slutändan inte ägt rum.

35 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Av punkt 39 första meningen i EU-domstolens dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EUC:2014:151), framgår att avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till ett förskott inte kan göras när det vid tidpunkten för betalningen av förskottet är osäkert huruvida den beskattningsgrundande händelsen kommer att äga rum. Ska detta bedömas på objektiva grunder eller ur det perspektiv som den som gjort förskottsbetalningen har på grundval av de omständigheter som objektivt sett var kända för honom eller henne?

2) Ska EU-domstolens dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EUC:2014:151, domslutet och punkt 58), tolkas så, att det för justering av avdrag som en beskattningsbar person gjort med avseende på en förskottsfaktura rörande leverans av varor, enligt unionsrätten inte krävs att förskottet har återbetalats när leveransen i slutändan inte ägt rum?

3) För det fall den andra frågan ska besvaras jakande: Har Förbundsrepubliken Tyskland enligt artikel 186 i direktiv [2006/112] ..., enligt vilken medlemsstaterna får fastställa närmare bestämmelser för justering enligt artikel 185 i detta direktiv, rätt att i sin nationella lagstiftning föreskriva att en nedsättning av beskattningsunderlaget först kan ske när förskottet har återbetalats och att den utgående mervärdesskatt som ska betalas och avdraget för ingående mervärdesskatt därmed ska justeras samtidigt och på samma villkor?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan i mål C-660/16 respektive i mål C-661/16

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan i mål C-660/16 respektive i mål C-661/16, vilka frågor ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 65 och 167 i direktiv 2006/112 som avser villkoren för avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till en förskottsbetalning, ska tolkas på objektiva grunder eller med beaktande av de omständigheter som var eller borde ha varit kända för den beskattningsbara person som betalade förskottet, när, såsom är fallet i de båda nationella målen, leveranserna av de berörda varorna inte har ägt rum med anledning av omständigheter vilka lett till att personer som arbetar för leverantörerna har dömts för bedrägeri.

37 Det ska erinras om att enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska avdragsrätten för den ingående mervärdesskatten inträda vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar.

38 I artikel 63 i detta direktiv föreskrivs att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och att mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

39 I artikel 65 i direktiv 2006/112 anges emellertid att om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen undantagsvis vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet. Eftersom det rör sig om ett undantag från den regel som det erinras om i föregående punkt ska denna bestämmelse tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 45).

40 För att mervärdesskatten ska kunna tas ut under sådana omständigheter måste sålunda samtliga omständigheter avseende beskattningsbarhetens inträde, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan vara kända och varorna och tjänsterna således ha preciserats vid tidpunkten för förskottsbetalningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 48).

41 Artikel 65 i direktiv 2006/112 kan följaktligen inte vara tillämplig när det vid tidpunkten för betalningen av förskottet är osäkert huruvida leveransen kommer att äga rum eller tjänsten kommer att tillhandahållas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 39).

42 Av detta följer att vid bedömningen av om det är säkert att leveransen kommer att äga rum eller att tjänsten kommer att tillhandahållas, vilket är ett villkor för att mervärdesskatt som är hänförlig till förskottet ska kunna utkrävas och för att motsvarande rätt till avdrag ska uppkomma, är det omständigheterna vid tidpunkten för betalningen av detta förskott som ska beaktas.

43 I förevarande fall följer det av de två besluten om hänskjutande att vid den tidpunkt då Achim Kollroß och Erich Wirtl betalade sina respektive förskott var de varor som skulle levereras angivna med precision. I synnerhet hade varornas egenskaper och priset på dem tydligt angivits.

44 Rätten till avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till en förskottsbetalning kan således inte, under omständigheterna i de nationella målen, nekas en potentiell förvärvare när nämnda förskott har betalats och mottagits och nämnda förvärvare vid tidpunkten för denna betalning kan anses ha haft kännedom om alla relevanta omständigheter kring den framtida leveransen och det då framstod som säkert att leveransen skulle äga rum.

45 I strid med vad den tyska regeringen har gjort gällande går det inte att av den omständigheten att det exakta datumet för leveransen inte är känt vid tidpunkten för betalningen av förskottet dra slutsatsen att samtliga relevanta omständigheter avseende den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga den framtida leveransen, inte är kända. Den omständigheten att tidpunkten inte har preciserats är inte heller av sådant slag att den i sig innebär att det inte är säkert att leveransen kommer att äga rum.

46 Efter att ha klargjort detta ska frågan huruvida det, under omständigheterna i de nationella målen, förelåg en osäkerhetsfaktor som innebär att artikel 65 i direktiv 2006/112 inte kan tillämpas prövas. Enligt besluten om hänskjutande uteblev inte leveranserna av varorna i fråga till följd av skattebedrägeri utan till följd av gärningar som hade begåtts av personer som arbetade för leverantörerna av dessa varor, vilka dömdes för yrkesmässigt och organiserat bedrägeri. Det framgår emellertid av besluten om hänskjutande att kännedom om dessa omständigheter förvärvades efter tidpunkten för betalningen av förskotten vilka låg till grund för de skatteavdrag som är i fråga i de nationella målen. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att undersöka att så verkligen är fallet.

47 Det ska erinras om att om förskott mottas innan leveransen äger rum eller tjänsten tillhandahålls gör mottagandet av dessa förskott att mervärdesskatten kan tas ut, eftersom avtalsparterna på detta sätt uttrycker sin avsikt att i förväg utlösa alla de ekonomiska konsekvenserna av att leveranser äger rum eller att tjänsten tillhandahålls (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, C?419/02, EU:C:2006:122, punkt 49).

48 När villkoren för att mervärdesskatt ska kunna tas ut, vilka det erinras om i punkterna 42 och 43 ovan, är uppfyllda när ett förskott mottas, uppkommer, under dessa omständigheter, rätten till avdrag vid denna tidpunkt och den beskattningsbara person som har betalat förskottet har då rätt att utöva denna rätt, utan att det är nödvändigt att beakta andra faktiska omständigheter, om vilka man fick kännedom senare, vilka gjorde leveransen eller tillhandahållandet av tjänsten i fråga osäker.

49 Den beskattningsbara personen kan däremot nekas denna rättighet av de nationella myndigheterna och domstolarna om det med beaktande av objektiva omständigheter fastställs att personen vid tidpunkten för betalningen av förskottet visste eller borde ha vetat att det förelåg en risk för att leveransen inte skulle äga rum alternativt att tjänsten inte skulle tillhandahållas.

50 En sådan beskattningsbar person kan nämligen inte anses ha haft för avsikt att, i egenskap av avtalspart, utlösa de ekonomiska konsekvenserna av det framtida genomförandet av leveransen alternativt tillhandahållandet av tjänsten i fråga, när vederbörande visste eller borde ha vetat att ett sådant genomförande var osäkert.

51 Under dessa omständigheter ska den första frågan i mål C?660/16 respektive i mål C?661/16 besvaras enligt följande. Artiklarna 65 och 167 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att rätten till avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till en förskottsbetalning, under omständigheterna i de nationella målen, inte kan nekas en potentiell förvärvare av varorna i fråga när nämnda förskott har betalats och mottagits och nämnda förvärvare vid tidpunkten för denna

betalning kan anses ha haft kännedom om alla relevanta omständigheter kring den framtida leveransen och det då framstod som säkert att leveransen skulle äga rum. Förvärvaren kan däremot nekas denna rätt om det med beaktande av objektiva omständigheter är fastställt att personen vid tidpunkten för betalningen av förskottet visste eller borde ha vetat att det förelåg en risk för att leveransen inte skulle äga rum.

Den andra frågan i mål C-660/16 samt den andra och den tredje frågan i mål C-661/16

52 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan i mål C-660/16 samt den andra och den tredje frågan i mål C-661/16, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 185 och 186 i direktiv 2006/112 utgör hinder för bestämmelser i lag eller nationell praxis vilka, såsom en förutsättning för justering av avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till en förskottsbetalning avseende leverans av en vara, kräver att förskottet ska ha återbetalats av leverantören.

53 Artiklarna 184–186 i direktiv 2006/112 fastställer de villkor på vilka skattemyndigheten har rätt att av en beskattningsbar person kräva justering.

54 Vad avser den eventuella inverkan på en beskattningsbar persons avdrag för mervärdesskatt på grund av händelser som har skett efter det att avdraget har gjorts, framgår det av rättspraxis att användningen eller den planerade användningen av varorna eller tjänsterna, bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till och omfattningen av eventuella justeringar under efterföljande perioder (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 29 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 49).

55 Det system för justering som föreskrivs i artiklarna 184–186 i direktiv 2006/112 utgör nämligen en oskiljaktig del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom detta direktiv. Syftet med systemet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett tidigare skede endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån de avser tillhandahållanden av tjänster som är föremål för mervärdesskatt. Syftet med systemet är sålunda att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med utgående beskattade transaktioner (dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkterna 30 och 31, samt dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50).

56 Vad beträffar frågan huruvida det har uppkommit en skyldighet att justera det avdrag som har gjorts för ingående mervärdesskatt, föreskrivs i artikel 185.1 i direktivet principen att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställande av avdragsbeloppet (dom av den 4 oktober 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punkt 26, och dom av den 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 32).

57 Såsom domstolen redan har preciserat i punkt 46 ovan har varorna i förevarande fall inte levererats och den tidpunkt vid vilken det framgick att leveransen av varorna inte skulle äga rum infallit efter tidpunkten för betalningen av förskottet samt de efterföljande mervärdesskattedeklarationerna.

58 Domstolen har i punkt 52 i domen av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), fastställt att i en situation som den som var för handen i det målet, i vilken det var klart att leveransen av de varor som förvärvaren hade betalat ett förskott för inte skulle äga rum, måste de

faktorer som tagits i beaktande för att bestämma avdraget för ingående mervärdesskatt anses ha ändrats efter ingivandet av mervärdesskattedeklarationen, i den mening som avses i artikel 185.1 i direktiv 2006/112. I en sådan situation kan skattemyndigheten följaktligen kräva justering av den mervärdesskatt som den skattpliktiga personen dragit av.

59 Vissa omständigheter skiljer emellertid de nationella målen från det mål som ledde fram till nämnda dom.

60 Såsom Europeiska kommissionen helt korrekt har framhållit hade förvärvarna i de nationella målen tjänat pengar på de varor de hade betalat förskott för redan innan de hade levererats. Av besluten om hänskjutande följer nämligen att förvärvarna hade hyrt ut varorna i fråga och hade mottagit hyra för dem. Nämnda beskattade ingående varuleveranser hade sålunda redan i viss mån använts för utgående beskattade transaktioner.

61 De båda nationella målen utmärks vidare av att leveransen av de beställda varorna inte ägde rum till följd av att leverantörernas ombud hade varit inblandade i organiserat bedrägeri, vilket ledde till att insolvensförfaranden inleddes mot leverantörerna. Med avseende på en av dem avskrevs insolvensförfarandet på grund av att det saknades tillgångar.

62 Till skillnad från det mål som ledde fram till domen av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), rör de här aktuella målen således inte skattebedrägeri. Det anses vara fastställt, av den hänskjutande domstolen, att leverantörerna har betalat in den mervärdesskatt som är hänförlig till förskotten i fråga till statskassan. I den mån som dessa leverantörer, med beaktande av att de är insolventa, inte kommer att återbetala dessa förskott, ska den mervärdesskatt som de är skyldiga statskassan, med anledning av att de tagit emot nämnda förskott, inte justeras med tillämpning av bestämmelserna i artiklarna 65, 90 och 123 i direktiv 2006/112. Av detta följer att under omständigheterna i de nationella målen riskerar inte statskassan att förlora skatteintäkter till följd av att förvärvarna utövar sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt med anledning av nämnda förskott.

63 Domstolen har visserligen också, i punkt 57 i domen av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), fastställt att den omständigheten att den mervärdesskatt som leverantören är skyldig inte ska justeras saknar betydelse för skattemyndighetens rätt att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen dragit av med anledning av betalningen av förskottet för en sådan leverans.

64 Det ska emellertid noteras att i en situation med justering av rätten till avdrag när förskottet inte har återbetalats säkerställs iakttagandet av principen om skatteneutralitet av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om i sina lagstiftningar, för förvärvaren att från leverantören återfå det förskott som utbetalats för leverans av varor vilken i slutändan inte har ägt rum (se, analogt, dom av den 31 januari 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 punkt 48, och dom av den 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 55).

65 Under omständigheterna i de nationella målen skulle det emellertid, med beaktande av att leverantörerna är insolventa, vara orimligt svårt, för att inte säga omöjligt, för förvärvarna att återfå de belopp som de i god tro betalat i förskott för att de beställda varorna skulle levereras.

66 Domstolen har förvisso, med avseende på den situation i vilken mervärdesskatt har fakturerats på ett felaktigt sätt till följd av att en beskattningsbar transaktion inte har ägt rum, fastställt att det i princip är förenligt med neutralitetsprincipen och effektivitetsprincipen med en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att endast leverantören kan begära återbetalning av mervärdesskatt som felaktigt betalats till skattemyndigheterna, vilket innebär att det ankommer på den som köper varan att väcka talan mot denna leverantör för att i sin tur erhålla återbetalning av

leverantören. Domstolen har emellertid också fastställt att för det fall en sådan talan blir omöjlig eller orimligt svår, till exempel på grund av att leverantören är insolvent, kan nämnda principer kräva att förvärvaren kan rikta sin begäran om återbetalning direkt till skattemyndigheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, punkterna 39, 41 och 42).

67 Dessa överväganden kan med nödvändig anpassning tillämpas på omständigheterna i de nationella målen. För det fall förvärvarna blir tvungna att justera avdragen för mervärdesskatt på förskottsbetalningar vilka inte kommer att återbetalas av leverantörerna har de således, i enlighet med övervägandena i föregående punkt, en fordran på skattemyndigheterna motsvarande det belopp som nämnda myndigheter mottagit inom ramen för denna justering.

68 Det vore emellertid uppenbart orimligt att ålägga dessa förvärvare att justera dessa avdrag och därefter väcka talan mot skattemyndigheterna för att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som betalats för förskotten i fråga.

69 Med beaktande av samtliga överväganden ovan ska den andra frågan i mål C?660/16 samt den andra och den tredje frågan i mål C?661/16 besvaras enligt följande. Artiklarna 185 och 186 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de, under omständigheterna i de nationella målen, inte utgör hinder för bestämmelser i lag eller nationell praxis vilka, såsom en förutsättning för justering av avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till en förskottsbetalning avseende leverans av en vara, kräver att förskottet ska ha återbetalats av leverantören.

Den tredje frågan i mål C?660/16

70 Med hänsyn till svaren på föregående frågor, saknas det anledning att besvara den tredje frågan i mål C?660/16.

Rättegångskostnader

71 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 65 och 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att rätten till avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till en förskottsbetalning, under omständigheterna i de nationella målen, inte kan nekas en potentiell förvärvare av varorna i fråga när nämnda förskott har betalats och mottagits och nämnda förvärvare vid tidpunkten för denna betalning kan anses ha haft kännedom om alla relevanta omständigheter kring den framtida leveransen och det då framstod som säkert att leveransen skulle äga rum. Förvärvaren kan däremot nekas denna rättighet om det med beaktande av objektiva omständigheter är fastställt att personen vid tidpunkten för betalningen av förskottet visste eller borde ha vetat att det förelåg en risk för att leveransen inte skulle äga rum.**

2) **Artiklarna 185 och 186 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de, under omständigheterna i de nationella målen, inte utgör hinder för bestämmelser i lag eller nationell praxis vilka, såsom en förutsättning för justering av avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till en förskottsbetalning avseende leverans av en vara, kräver att förskottet ska ha återbetalats av leverantören.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.