

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 7 mars 2024(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt för mervärdesskatt – Begreppet beskattningsbar person – Principen om skatteneutralitet – Proportionalitetsprincipen – Icke verksamhetsdrivande bolag– Nationell lagstiftning enligt vilken ingen avdragsrätt, återbetalning eller överföring är möjlig för ingående mervärdesskatt”

I mål C-341/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) genom beslut av den 19 maj 2022, som inkom till domstolen den 25 maj 2022, i målet

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

mot

Agenzia delle Entrate,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillförordnad domare på tredje avdelningen, samt domarna N. Piçarra, N. Jääskinen (referent) och M. Gavalec,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: handläggaren C. Di Bella,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 juni 2023,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, genom R. Nicastro, avvocatà,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av D.G. Pintus, P. Pucciariello och F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia, F. Moro och P. Rossi, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 28 september 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.1 och artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt principerna om mervärdesskattens neutralitet, proportionalitet, skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa (nedan kallat bolaget Feudi) och Agenzia delle Entrate (skattemyndigheten, Italien) (nedan kallad skattemyndigheten) angående utövande av avdragsrätt för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 I artikel 63 i direktivet föreskrivs följande:

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

5 I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

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

6 Artikel 168 a i samma direktiv har följande lydelse:

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

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

7 Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.

...

Italiensk rätt

8 Artikel 30 i legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (lag nr 724 – Åtgärder för rationalisering av de offentliga finanserna) av den 23 december 1994 (ordinarie tillägg till GURI nr 174 av den 30 december 1994) (nedan kallad lag nr 724/1994), med rubriken "Skalbolag. Värdering av värdepapper", i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskriver följande:

"1. Vid tillämpningen av denna artikel ska börsnoterade aktiebolag, kommanditaktiebolag, aktiebolag, handelsbolag och kommanditbolag, samt alla slags bolag och enheter som saknar hemvist i men har ett fast driftsställe inom statens territorium, om inte annat visas, anses vara icke verksamhetsdrivande bolag om det sammanlagda beloppet av intäkter, ökningar av varulager och inkomster, med undantag för extraordinära sådana, enligt resultaträkningen, i förekommande fall, understiger summan av de belopp som erhålls genom tillämpning av följande procentsatser:

...

4. När det gäller icke verksamhetsdrivande bolag och enheter berättigar eventuellt tillgodoräknade överskjutande belopp enligt den ingivna mervärdesskattedeklarationen inte till återbetalning, och kan inte heller avräknas ... eller föras över. Om det icke verksamhetsdrivande bolaget eller den icke verksamhetsdrivande enheten under tre på varandra följande beskattningsperioder genomför relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner till ett värde som understiger det belopp som följer av tillämpningen av de procentsatser som avses i punkt 1, får ett sådant tillgodoräknat överskjutande belopp inte föras över i syfte att avräknas mot den mervärdesskatt som ska betalas för efterföljande beskattningsperioder.

4a. Om objektiva omständigheter har gjort det omöjligt att uppnå de intäkter, ökningar av varulager eller inkomster som fastställts i enlighet med denna artikel, eller har gjort det omöjligt att genomföra de relevanta mervärdesskattepliktiga transaktioner som avses i punkt 4, får det berörda bolaget begära att de relevanta bestämmelserna mot skatteundandragande ... inte ska tillämpas.

...

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Vigna Ottieri Srl (nedan kallat bolaget Vigna) var ett bolag bildat enligt italiensk rätt som bedrev ekonomisk verksamhet bestående i produktion och saluföring av vin i regionen Kampanien (Italien).

10 Den 22 december 2010 delgav skattemyndigheten bolaget Vigna ett beskattningsbeslut, i vilket det bland annat angavs att nämnda bolag betraktades som ett icke verksamhetsdrivande bolag (så kallat skalbolag) för beskattningsperioden 2008, med motiveringen att beloppet för de utgående transaktioner som var mervärdesskattepliktiga och som bolaget hade deklarerat understeg det tröskelvärde under vilket bolagen inte ansågs vara verksamhetsdrivande vid tillämpningen av artikel 30 i lag nr 724/1994. Av beskattningsbeslutet framgick även att bolaget Vigna inte hade uppnått en sådan tröskel under tre på varandra följande beskattningsperioder, nämligen åren 2006, 2007 och 2008. Skattemyndigheten nekade följaktligen bolaget Vigna avdrag för ett mervärdesskattetillgodohavande med ett belopp på 42 108 euro för beskattningsperioden

2009, vilket bolaget hade begärt.

11 Bolaget Vigna överklagade beskattningsbeslutet till Commissione tributaria provinciale di Avellino (Provinsskattedomstolen i Avellino, Italien), som ogillade överklagandet genom dom av den 18 april 2012.

12 Bolaget Feudi, som övertog bolaget Vigna från och med den 27 september 2012, överklagade denna dom till Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno (Regionala skattedomstolen i Kampanien, avdelningen i Salerno, Italien), som ogillade överklagandet.

13 Den 27 mars 2014 överklagade bolaget Feudi till Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien), som är den hänskjutande domstolen. Bolaget Feudi har i huvudsak gjort gällande att beslutet att neka bolaget avdragsrätt för mervärdesskatt inte är förenligt med unionsrätten.

14 Den hänskjutande domstolen har i huvudsak angett att den aktuella italienska lagstiftningen syftar till att avskräcka från bildandet av skalbolag och således förhindra att juridiska personer som formellt bedriver ekonomisk verksamhet, utan att dock i själva verket bedriva sådan verksamhet, beviljas skatteförmåner. För detta ändamål föreskrivs i artikel 30 i lag nr 724/1994 en avskräckande mekanism som grundar sig på presumptionen att ett bolags icke verksamhetsdrivande karaktär kan härledas ur den omständigheten att den avkastning som rimligen kan förväntas av de tillgångar som bolaget förfogar över understiger en intäktsgräns som fastställs i denna bestämmelse. Ett bolag kan emellertid motbevisa denna presumption genom att visa att denna inkomströskel på grund av objektiva omständigheter inte hade kunnat uppnås under en viss period.

15 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att icke verksamhetsdrivande bolag enligt denna bestämmelse inte kan begära återbetalning av ett överskjutande tillgodohavande som angetts i deras mervärdesskattedeklaration, bland annat på grund av att den avdragsgilla mervärdesskatten är högre än den mervärdesskatt som har erlagts. Tillgodohavandet kan inte heller avräknas eller överföras. Nämnade tillgodohavande kan då kvittas mot den mervärdesskatt som ska betalas för följande beskattningsperioder. Om ett icke verksamhetsdrivande bolag under tre på varandra följande beskattningsperioder inte genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner avseende ett belopp som minst motsvarar det belopp som följer av nämnda inkomströskel, får tillgodohavandet emellertid inte längre överföras. Bolaget förlorar därmed rätten till avdrag för mervärdesskatt.

16 Under dessa omständigheter vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida ett bolag som utför mervärdesskattepliktiga transaktioner, dock utan att uppnå den inkomströskel som föreskrivs i den aktuella italienska lagstiftningen, kan nekas ställning som beskattningsbar person och följaktligen rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, när detta bolag inte har visat att objektiva omständigheter har utgjort hinder för att generera inkomster som överstiger detta tröskelvärde. Den hänskjutande domstolen hyser i detta avseende tvivel om huruvida en sådan praxis är förenlig med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, av vilken det i huvudsak framgår att ställningen som beskattningsbar person följer av att den enhet som åberopar denna ställning bedriver ekonomisk verksamhet.

17 Den hänskjutande domstolen vill vidare få klarhet i huruvida den aktuella italienska lagstiftningen är förenlig med artikel 167 i mervärdesskattedirektivet samt med principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen. Den hänskjutande domstolen har erinrat om att även om bekämpande av bedrägeri, skatteundandragande och missbruk är en målsättning som erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet, får de åtgärder som

medlemsstaterna vidtar emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål och de får i synnerhet inte tillämpas på ett sådant sätt att principen om mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras.

18 Den hänskjutande domstolen önskar dessutom få klarhet i huruvida de begränsningar av avdragsrätten för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 30 i lag nr 724/1994 ska anses strida mot rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. Den hänskjutande domstolen anser nämligen att en beskattningsbar person som genomför en ekonomisk transaktion riskerar att inte med säkerhet kunna veta om denna transaktion kan ge rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt, eftersom utövandet av dessa rättigheter förutsätter att han under en viss beskattningsperiod har uppburit inkomster som överstiger det tröskelvärde som föreskrivs i den aktuella italienska lagstiftningen.

19 Mot denna bakgrund har Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska artikel 9.1 i direktiv 2006/112 tolkas så, att en person inte kan kvalificeras som beskattningsbar person och således inte har rätt till avdrag för eller återbetalning av erlagd ingående mervärdesskatt för det fall personen genomför mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner i en omfattning som inte – då det är fråga om en extremt begränsad omfattning – kan anses motsvara vad som är rimligt att förvänta sig med beaktande av de tillgångar som personen tre år på varandra följande år förfogar över enligt kriterier som fastställs i lag, och personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som orsakat och motiverat detta resultat?

2. Om den första frågan besvaras nekande, utgör då artikel 167 i [mervärdesskattedirektivet], den allmänna principen om mervärdesskattens neutralitet och den allmänna principen om att varje inskränkning av rätten till avdrag för mervärdesskatt måste vara proportionerlig, hinder för en nationell lagstiftning, såsom artikel 30.4 i lag nr 724/1994, enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten till avdrag för erlagd ingående mervärdesskatt på förvärv, rätten till återbetalning av sådan mervärdesskatt eller rätten att utnyttja respektive tillgodohavande under en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de mervärdesskattepliktiga utgående transaktioner personen har genomfört under tre på varandra följande beskattningsperioder enligt kriterier som är fastställda i lag inte – då det är frågan om en extremt begränsad omfattning – anses motsvara vad som är rimligt att förvänta sig med beaktande av de tillgångar som personen under tre på varandra följande år i förfogar över, och personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som orsakat och motiverar detta resultat?

3. Om den andra frågan besvaras nekande, utgör då de unionsrättsliga principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar hinder för en nationell lagstiftning såsom artikel 30.4 i lag nr 724/1994, enligt vilken en beskattningsbar person kan nekas rätten till avdrag för erlagd ingående mervärdesskatt på förvärv, rätten till återbetalning av sådan mervärdesskatt eller rätten att utnyttja respektive tillgodohavande under en efterföljande beskattningsperiod för det fall att värdet av de utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner personen har genomfört under tre på varandra följande beskattningsperioder inte – då det är fråga om en extremt begränsad omfattning – anses motsvara vad som är rimligt att förvänta sig med beaktande av de tillgångar som personen under tre på varandra följande år förfogar över, och personen inte kan visa att det föreligger objektiva omständigheter som orsakat och motiverar detta resultat?”

Prövning av den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den kan leda till att en person som under en viss beskattningsperiod genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner vars ekonomiska värde

understiger det tröskelvärde som fastställs i nationell lagstiftning, vilket motsvarar den rimligen förväntade avkastningen av de tillgångar som denna person förfogar över, förlorar sin ställning som beskattningsbar person för mervärdesskatt, såvida inte personen i fråga visar att objektiva omständigheter har hindrat att tröskelvärdet uppnås.

21 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet så, att det omfattar alla verksamheter som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Det preciseras dessutom att som ekonomisk verksamhet ska anses "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav".

22 En analys av ordalydelsen i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet utvisar omfattningen av tillämpningsområdet för begreppet ekonomisk verksamhet, och klargör även bestämmelsens objektiva karaktär, i den meningen att verksamheten i sig ska bedömas, oberoende av syfte eller resultat (dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av en nyttjanderätt), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

23 Av detta följer att ställningen som beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt inte förutsätter att en person genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner vars ekonomiska värde överstiger en i förväg fastställd inkomsttröskel, vilken motsvarar den rimligen förväntade avkastningen av de tillgångar som personen förfogar över. Det enda som är av betydelse i detta avseende är nämligen huruvida nämnda person faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet och, såsom det har erinrats om i punkt 21 ovan, utnyttjar materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

24 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida bolaget Vigna under de omtvistade beskattningsperioderna, det vill säga beskattningsperioden 2008 och de två föregående beskattningsperioderna, för vilka skattemyndigheten ansåg att bolaget Vigna inte var verksamhetsdrivande, bedrev sådan ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, såsom nämnda bestämmelse har tolkats i den rättspraxis som nämns i punkt 22 ovan.

25 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras som följer. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en person som under en viss beskattningsperiod genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner vars ekonomiska värde understiger det tröskelvärde som fastställts i nationell lagstiftning, vilket motsvarar den rimligen förväntade avkastningen av personens tillgångar, inte kan fräntas ställningen som beskattningsbar person.

Prövning av den andra frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 167 i mervärdesskattedirektivet samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara personen fräntas rätten att dra av ingående mervärdesskatt på grund av att beloppet för de mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har utfört i senare omsättningsled anses vara otillräckligt.

27 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att det är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att beskattningsbara personer har rätt att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in dra av den ingående mervärdesskatt som de ska

betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster. Avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. I den mån en beskattningsbar person, när vederbörande agerar i denna egenskap vid förvärvet av varan eller tjänsten, använder denna vara eller tjänst för sina beskattade transaktioner, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 november 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 23 och där angiven rättspraxis, och dom av den 25 maj 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – Fiktivt förvärv)*, C-114/22, EU:C:2023:430, punkterna 27 och 28 och där angiven rättspraxis).

28 Mera specifikt framgår det av artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet att två villkor måste vara uppfyllda för att rätt till avdrag ska föreligga. För det första ska den berörda personen vara en beskattningsbar person i den mening som avses i detta direktiv. För det andra ska de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och dessa varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2022, *Finanzamt R (avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

29 När det gäller det andra av dessa villkor, som är det enda som avses i förevarande fråga, erinrar domstolen om att det, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen, i princip krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger. Avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner som medför en rätt till avdrag (dom av den 8 september 2022, *Finanzamt R (avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag)*, C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

30 Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

31 Av det ovan anförda följer att det inte finns någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som för rätt till avdrag uppställer ett krav på att beloppet för de mervärdesskattepliktiga transaktionerna, som en beskattningsbar person har genomfört under en viss period, ska uppgå till ett visst tröskelvärde. Tvärtom följer det av den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 27 ovan att rätten till avdrag för mervärdesskatt garanteras, under förutsättning att de nödvändiga villkoren är uppfyllda, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, oberoende av

resultatet av den berörda beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

32 Det ska emellertid påpekas att en beskattningsbar person kan nekas avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

33 Bekämpande av skattebedrägeri, skatteundandragande och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112 och EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Även om de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda ankommer det således på nationella myndigheter och domstolar att neka 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 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkterna 34 och 35, och dom av den 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (mervärdesskatt – Fiktivt förvärvande), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 41 och där angiven rättspraxis)).

34 Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant bedrägeri. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (beslut av den 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – Fiktivt förvärv), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

35 Vad gäller rättsmissbruk framgår det av fast rättspraxis att det, för att kunna konstatera att missbruk föreligger på mervärdesskatteområdet, fordras dels att de aktuella transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i nationell lagstiftning som införlivar direktivet är uppfyllda formellt sett – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att transaktionernas huvudsakliga syfte endast varit att uppnå denna skattefördel (dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75, och dom av den 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – Fiktivt förvärv), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

36 Det följer således av domstolens praxis att principen om förbud mot förfarandemissbruk, som är tillämplig på mervärdesskatteområdet, förbjuder rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförts med det enda syftet att uppnå en skattefördel som strider mot syftena med mervärdesskattedirektivet (dom av den 16 juli 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 26, och dom av den 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – Fiktivt förvärv), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

37 Det ska också erinras om att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga bedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. Åtgärderna får därmed inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (dom av den 9 december 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, punkt 28, och dom av den 25 maj 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Mervärdesskatt – Fiktivt förvärv), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

38 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen förklarat att artikel 30 i lag nr 724/1994 syftar till att bekämpa bedrägeri genom att avskräcka från bildandet av skalbolag. Den mekanism som föreskrivs i denna artikel bygger således på presumptionen att när ett bolags utgående transaktioner under en viss beskattningsperiod inte når upp till ett tröskelvärde som beräknats med tillämpning av de kriterier som föreskrivs i nämnda artikel, är detta bolag inte ett verksamhetsdrivande bolag såvida det inte kan visa att objektiva omständigheter motiverar att bolaget inte har kunnat uppnå nämnda tröskelvärde. Om ett bolag anses vara ett icke verksamhetsdrivande bolag kan det inte längre utnyttja sin rätt till avdrag för mervärdesskatt för utgående transaktioner under den omtvistade beskattningsperioden.

39 En sådan presumption vilar på ett kriterium, nämligen en intäktsgräns, som inte har något samband med dem som krävs för att påvisa bedrägeri eller missbruk, såsom dessa kriterier framgår av den rättspraxis som det hänvisas till i punkterna 33–36 i förevarande dom. Denna presumption vilar nämligen inte på en bedömning av huruvida mervärdesskattepliktiga transaktioner verkligen ägt rum under en viss beskattningsperiod eller på bedömningen av deras egentliga användning för att genomföra utgående transaktioner, utan endast på en bedömning av deras volym. Med beaktande av den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 34 i förevarande dom kan en sådan presumption således inte anses visa att avdragsrätten för mervärdesskatt har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.

40 Avdragsrätt kan nämligen endast nekas när de faktiska omständigheter som har åberopats för att påvisa bedrägeri eller missbruk har fastställts med tillräcklig klarhet, och inte endast utgör antaganden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 november 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

41 Domstolen har dessutom redan slagit fast att en allmän presumption för att bedrägeri och missbruk föreligger inte kan motivera en skattemässig åtgärd som strider mot syftena med ett direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2017, *Eqiom och Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 31 och där angiven rättspraxis). På samma sätt kan det inte godtas att en sådan presumption, även om den kan motbevisas, leder till att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt nekas av skäl som saknar samband med fastställandet av att avdragsrätten har åberopats på ett bedrägligt sätt eller på ett sätt som utgör missbruk.

42 Härav följer att en sådan presumption som den som beskrivs i punkt 38 ovan går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att förebygga bedrägeri och missbruk.

43 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras som följer. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara personen saknar rätt att dra av ingående mervärdesskatt på grund av att beloppet för de mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört i senare omsättningsled anses vara otillräckligt.

Prövning av den tredje frågan

44 Med hänsyn till svaret på den andra frågan, och eftersom den tredje frågan endast har ställts för det fall denna fråga besvaras nekande, saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

45 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 (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en person som under en viss beskattningsperiod genomför mervärdesskattepliktiga transaktioner vars ekonomiska värde understiger det tröskelvärde som fastställts i nationell lagstiftning, vilket motsvarar den rimligen förväntade avkastningen av personens tillgångar, inte kan fräntas ställningen som beskattningsbar person.**
- 2) **Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet samt principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara personen fräntas rätten att dra av ingående mervärdesskatt på grund av att beloppet för de mervärdesskattepliktiga transaktioner som den beskattningsbara personen har genomfört i senare omsättningsled anses vara otillräckligt.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: italienska.