Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 4 oktober 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 287 led 19 – Befrielse från mervärdesskatteplikt för beskattningsbara personer med låg omsättning – Förfarandemissbruk genom bildandet av ett nytt bolag”

I mål C-171/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upravni sud u Zagrebu (Förvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien) genom beslut av den 9 mars 2023, som inkom till domstolen den 20 mars 2023, i målet

UP CAFFE d.o.o.

mot

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (referent), S. Rodin och L.S. Rossi,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– UP CAFFE d.o.o., genom D. Galić, odvjetnica,

– Kroatiens regering, genom G. Vidović Mesarek, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och M. Mataija, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: kroatiska.

samt efter att den 16 maj 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/856 av den 25 maj 2016 (EUT L 142, 2016, s. 12) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), och av principen om förbud mot förfarandemissbruk.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan UP CAFFE d.o.o., ett kroatiskt bolag, och Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens finansministerium) angående ett beslut varigenom den senare ålade UP CAFFE att betala ett mervärdesskattebelopp.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 285 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”De medlemsstater som inte har utnyttjat den möjlighet som fastställs i artikel 14 i rådets [andra] direktiv 67/228/EEG [av den 11 april 1967om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303)] får tillämpa skattebefrielse för beskattningsbara personer vars årsomsättning är högst 5 000 [euro] eller motsvarande belopp i nationell valuta.”

4 I artikel 287 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

…

19. Kroatien: 35 000 [euro].”

5 I artikel 1 i rådets genomförandebeslut (EU) 2017/1768 av den 25 september 2017 om bemyndigande för Republiken Kroatien att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 287 i [mervärdesskattedirektivet] (EUT L 250, 2017, s. 71) föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artikel 287 [led] 19 i [mervärdesskattedirektivet], bemyndigas Kroatien att bevilja befrielse från mervärdesskatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning inte överstiger motvärdet i nationell valuta av 45 000 [euro] enligt omräkningskursen på dagen för landets anslutning.”

6 I artikel 2 andra stycket i genomförandebeslut 2017/1768 föreskrivs att detta beslut ska tillämpas från och med den 1 januari 2018 till och med den 31 december 2020 eller fram till ikraftträdandet av ett direktiv om ändring av artiklarna 281–294 i mervärdesskattedirektivet, beroende på vilket som inträffar först.

Kroatisk rätt

7 I artikel 9 i Opći porezni zakon (allmänna skattelagen) (*Narodne novine* nr 115/16 och 106/18), med rubriken ”Skyldighet att agera i god tro”, föreskrivs:

”1) Parterna i ett skatterättsligt förhållande är skyldiga att agera i god tro.

2) Att agera i god tro innebär att agera med integritet och redbarhet, i enlighet med lagen.

3) Finansministeriet föreskriver, genom förordning, de närmare bestämmelserna för ett agerande i god tro.”

8 Enligt artikel 11 i denna lag ska de skattemässiga omständigheterna ”fastställas på grundval av deras ekonomiska innebörd”.

9 I artikel 90 i Zakon o porezu na dodanu vrijednost (lag om mervärdesskatt) (*Narodne novine* nr 77/13) föreskrivs följande:

”1) I denna lag avser ’beskattningsbar person med låg årsomsättning’ en juridisk person som har sitt säte eller sitt fasta driftsställe, eller en fysisk person som har sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort, inom landets territorium, vars leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster under föregående eller pågående kalenderår inte överstigit 300 000 [kroatiska kuna (HRK)] [cirka 39 000 euro].

2) Den beskattningsbara person som avses i punkt 1 i denna artikel ska vara befriad från mervärdesskatt för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska inte ha rätt att redovisa mervärdesskatt på utfärdade fakturor och ska inte ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 UP CAFFE, med hemvist i Kroatien, bedriver restaurangverksamhet.

11 Den 17 oktober 2018 utfärdade den kroatiska skattemyndigheten ett beskattningsbeslut mot UP CAFFE, för perioden 1 januari 2018–31 juli 2018, motsvarande ett mervärdesskattebelopp på 138 234,02 HRK (cirka 18 000 euro), jämte 2 425,12 HRK (cirka 320 euro) i dröjsmålsränta (nedan kallat det omtvistade beskattningsbeslutet).

12 Enligt begäran om förhandsavgörande grundar sig det omtvistade beskattningsbeslutet på resultatet av en skatterevision, av vilken det framgick att bildandet av UP CAFFE utgjorde en del i en aggressiv skatteplanering som syftade till att bibehålla fördelar i enlighet med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 90 i lagen om mervärdesskatt, som bolaget SS-UGO d.o.o., också det med hemvist i Kroatien, åtnjöt för en restaurangverksamhet, som i själva verket fortsatte att bedrivas genom detta sistnämnda bolag. Den kroatiska

skattemyndigheten fann nämligen att det rent faktiskt inte förekommit något avbrott av SS-UGO:s verksamhet, och att bildandet av det nya bolaget, det vill säga UP CAFFE, i själva verket var fiktivt. I det omtvistade beskattningsbeslutet föreskrevs således dels att UP CAFFE var mervärdesskattepliktigt för denna verksamhet, dels att bolaget hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som skulle betalas eller som hade betalats och som var hänförlig till nämnda verksamhet.

13 UP CAFFE bestred lagenligheten av det omtvistade beskattningsbeslutet inför Upravni sud u Zagrebu (Förvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien), som är den hänskjutande domstolen.

14 Den hänskjutande domstolen har gjort gällande att de nationella bestämmelser som kan ligga till grund för att ålägga UP CAFFE mervärdesskatt på grund av rättsmissbruk antogs först efter den beskattningsperiod som är aktuell i det nationella målet och att Ustav Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens konstitution) förbjuder retroaktiv rättstillämpning.

15 Den hänskjutande domstolen ifrågasätter emellertid om den kroatiska skattemyndigheten kan åberopa den allmänna unionsrättsliga principen avseende förbud mot förfarandemissbruk direkt för att motivera en sådan beskattning, mot bakgrund av de principer som följer av domen av den 18 december 2014 i målet Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13, och C-164/13, EU:C:2014:2455). Den hänskjutande domstolen konstaterar att omständigheterna i det aktuella målet emellertid skiljer sig från de omständigheter som var aktuella i de mål som avgjordes genom ovannämnda dom, eftersom tvisten i förevarande mål inte handlar om avdragsrätt, rätt att bli undantagen från eller skyldighet att återbetala mervärdesskatt utan i stället om rätten att omfattas av en ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt.

16 Under dessa omständigheter beslutade Upravni sud u Zagrebu (Förvaltningsdomstolen i Zagreb) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Är nationella myndigheter och domstolar skyldiga enligt unionsrätten att fastställa mervärdesskatteskyldigheten (och inte avslå ansökan om återbetalning) när det av de objektiva omständigheterna i målet framgår att ett undandragande av mervärdesskatt har begåtts genom bildandet av ett nytt bolag, det vill säga genom ett avbrott i det tidigare bolagets beskattningsbara verksamhet, om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande medverkade i en sådan transaktion och det i nationell rätt inte föreskrivs något sådant fastställande av mervärdesskatteskyldigheten vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Det ska inledningsvis erinras om att artikel 94 i domstolens rättegångsregler ålägger den hänskjutande domstolen en skyldighet att ange den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna eller, i vart fall, redogöra för de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, i syfte att möjliggöra en tolkning av unionsrätten som är relevant för att avgöra det nationella målet.

18 I förevarande mål anges inte uttryckligen i den ställda frågan vilken bestämmelse i unionsrätten det är som ska tolkas.

19 Artikel 285 i mervärdesskattedirektivet, som både UP CAFFE och den kroatiska regeringen hänvisar till i sina skriftliga yttranden, förefaller inte heller vara relevant i det nationella målet, med beaktande av de faktiska omständigheter som angetts i begäran om förhandsavgörande.

20 Eftersom de bestämmelser i kroatisk rätt som tillämpats i det nationella målet, och genom vilka mervärdesskattedirektivet införlivats, föreskriver ett tak för tillämpningen av ordningen för befrielse från mervärdesskatteplikt motsvarande 300 000 HRK [cirka 39 000 euro], förefaller det som om de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inte är direktivets artikel 285, i vilken det föreskrivs en tröskel för undantag från mervärdesskatt på 5 000 euro. Snarare är det, såsom Europeiska kommissionen har angett i sina skriftliga synpunkter, artikel 287 led 19 i mervärdesskattedirektivet som är tillämplig, enligt vilken Republiken Kroatien har möjlighet att tillämpa ett tak för tillämpningen av ordningen för befrielse från mervärdesskatteplikt på 35 000 euro, vilket höjdes till 45 000 euro under den beskattningsperiod som är aktuell i det nationella målet, genom genomförandebeslut 2017/1768.

21 Det ska slutligen noteras att även om ordalydelsen i den ställda frågan hänvisar till ett fall av skatteundandragande, framgår det av de uppgifter som lämnats i begäran av förhandsavgörande att den fråga som uppkommit i detta mål egentligen rör principen om förbud mot förfarandemissbruk.

22 Eftersom frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta och eftersom domstolen har tillgång till alla de faktiska och rättsliga omständigheter som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på frågan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 juni 2024, Ilva m.fl. C-626/22, EU:C:2024:542, punkt 47 och där angiven rättspraxis), ska den hänskjutande domstolen, anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principen om förbud mot förfarandemissbruk, ska tolkas så, att det, när det fastställts att bildandet av ett bolag utgör ett förfarandemissbruk som syftar till att bibehålla fördelar i enlighet med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i detta direktiv, för en verksamhet som tidigare bedrivits av ett annat bolag under denna ordning, enligt nämnda direktiv krävs att det nybildade bolaget inte kan åtnjuta denna fördel, även i avsaknad av särskilda bestämmelser som uttryckligen förbjuder sådana förfarandemissbruk i den nationella rättsordningen.

23 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att det för att kunna konstatera att det föreligger förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet fordras dels att den aktuella transaktionen – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet formellt sett är uppfyllda – får till följd att det uppnås en skattefördel som strider mot syftet med dessa bestämmelser, dels att det av ett antal objektiva omständigheter framgår att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå denna skattefördel. Förbudet mot förfarandemissbruk är nämligen inte relevant när det kan finnas en annan motivering för transaktionerna än att uppnå skattefördelar (se, analogt, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75).

24 Vad gäller de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som kan bli föremål för sådant missbruk, bör förevarande mål inkludera rätten att omfattas av den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i direktivet, eftersom Republiken Kroatien har utnyttjat möjligheten att tillämpa denna ordning.

25 EU-domstolen har nämligen redan slagit fast att det ankommer på nationella myndigheter och domstolar att neka en rättighet som följer av mervärdesskattedirektivet för det fall ett sådant nekande ger uttryck för den allmänna princip enligt vilken ingen får åberopa rättigheter i unionsrätten på ett sätt som utgör missbruk eller skatteundandragande. Detta gäller oavsett vilken rättighet på mervärdesskatteområdet som påverkas av missbruket eller undandragandet (se för ett liknande resonemang dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 46).

26 I förevarande fall ankommer det således på den nationella domstolen att fastställa huruvida den kroatiska skattemyndigheten hade rätt när den fann att bildandet av UP CAFFE utgjorde ett sådant förfarandemissbruk, som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 23 i denna dom, som syftar till att bibehålla fördelar i enlighet med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i de nationella bestämmelser som införlivar artikel 287 led 19 i mervärdesskattedirektivet.

27 Det ska i detta sammanhang, när det gäller villkoret att erhålla en skattemässig fördel, vars beviljande skulle strida mot de mål som eftersträvas med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i mervärdesskattedirektivet, klargöras att denna ordning genom de administrativa förenklingar som den medför, syftar till att stimulera uppkomsten av nya småföretag och att stärka deras verksamhet och konkurrenskraft, samt till att upprätthålla en rimlig balans mellan den administrativa börda som är förknippad med skattekontroll och de ringa skatteintäkter som är att förvänta. Denna ordning syftar sålunda till att bespara såväl de små företagen som skattemyndigheterna sådana administrativa bördor (dom av den 9 juli 2020, AJPF Caraş-Severin och DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punkt 40).

28 I den mån ett bolag har bildats i syfte att bibehålla fördelar i enlighet med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i mervärdesskattedirektivet, för en verksamhet som tidigare bedrivits av ett annat bolag, vid en tidpunkt då det sistnämnda bolaget inte längre uppfyller de villkor som krävs för att omfattas av denna ordning, ankommer det således på den nationella domstolen att kontrollera om ett beviljande av en sådan skattefördel skulle strida mot de syften som eftersträvas med ordningen.

29 Vidare, när det gäller de rättsliga konsekvenser av att ett förfarandemissbruk konstateras framgår det av fast rättspraxis att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet (se, analogt, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71, och dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 42).

30 Såsom framgår av punkt 25 i denna dom ankommer det på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka den skattefördel som följer av den ordning för befrielse från skatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i mervärdesskattedirektivet, om det på grundval av objektiva omständigheter kan fastställas att det på ett bedrägligt sätt åberopas att denna ordning ska tillämpas.

31 När det gäller den omständigheten, som den hänskjutande domstolen har angett i sin fråga, att det i nationell rätt saknas särskilda bestämmelser som uttryckligen förbjuder rättsmissbruk, erinrar EU-domstolen om att det ankommer på den nationella domstolen att i möjligaste mån tolka den nationella rätten mot bakgrund av mervärdesskattedirektivets ordalydelse och syfte för att uppnå

det resultat som avses i direktivet. Detta kräver att den nationella domstolen ska göra allt som ligger inom dess behörighet, med hänsyn till den nationella rätten i dess helhet och med tillämpning av de tolkningsmetoder som är erkända i nationell rätt (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 52).

32 Det åligger således den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida det i kroatisk rätt finns rättsregler, en lagbestämmelse eller en allmän rättsprincip, som förbjuder förfarandemissbruk eller om det finns andra bestämmelser om skatteundandragande eller skatteflykt som skulle kunna tolkas i enlighet med de unionsrättsliga kraven vad gäller bekämpande av skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

33 Det ankommer därmed på den hänskjutande domstolen att i förevarande mål pröva huruvida det inte, såsom kommissionen har gjort gällande, likväl skulle vara möjligt att grunda ett sådant avslag på en unionskonform tolkning av artikel 9 i den allmänna skattelagen eller artikel 11 i densamma.

34 Skulle det däremot, och i vilket fall som helst, visa sig att kroatisk rätt inte innehåller sådana bestämmelser som kan ges en konform tolkning, innebär detta emellertid inte att de nationella myndigheterna och domstolarna är förhindrade att iaktta dessa krav i mervärdesskattedirektivet och, därmed neka en rättighet enligt detta direktiv för det fall det är fråga om skatteundandragande (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 54).

35 Även om ett direktiv, enligt fast rättspraxis, inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och det således inte som sådant kan åberopas av en medlemsstat gentemot enskilda, är ett nekande av en rättighet till följd av ett förfarandemissbruk nämligen inte ett sådant fall som avses i denna rättspraxis (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 55).

36 Ett sådant nekande är förenligt med den princip som det erinras om i punkt 25 i denna dom, nämligen att ingen otillbörligen får åberopa unionsrättsliga bestämmelser, och att tillämpningen av dessa bestämmelser inte kan utsträckas till att omfatta otillbörliga förfaranden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 56, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

37 Eftersom en rättighet i unionsrätten inte kan grunda sig på missbruk, innebär således ett nekande av en fördel, i detta fall enligt mervärdesskattedirektivet, inte att den person som berörs åläggs en skyldighet enligt detta direktiv. Ett nekande är i ett sådant fall endast en följd av att det konstaterats att de objektiva kriterier som ska vara uppfyllda för att kunna göra gällande den aktuella fördelen, och som föreskrivs i direktivet vad gäller denna rättighet, faktiskt inte är uppfyllda. Ett sådant nekande kräver följaktligen inte någon särskild rättslig grund (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 57, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

38 I ett sådant fall rör det sig således snarare om att den beskattningsbara personen inte kan åberopa en rättighet som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet om de objektiva kriterier som ligger till grund för beviljande av denna rättighet inte är uppfyllda på grund av ett skatteundandragande som hänför sig till en transaktion som den beskattningsbara personen själv har genomfört (se analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 58). Härav följer att, vid förfarandemissbruk som syftar till att bibehålla fördelar i enlighet med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i mervärdesskattedirektivet, ankommer det på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka fördelen, även i avsaknad av särskilda nationella bestämmelser avseende detta (se, analogt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti, C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 33).

39 Dessutom, domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), som UP CAFFE har åberopat för att hävda att det krävs särskilda nationella bestämmelser om rättsmissbruk för att kunna neka befrielse från mervärdesskatteplikt, motsäger inte denna slutsats. Det framgår nämligen av punkterna 38 och 48 i den domen att domstolen inte uttalade sig om villkoren för att tillämpa principen om förbud mot förfarandemissbruk, utan om villkoren för att tillämpa en särskild bestämmelse i ett direktiv som gav medlemsstaterna en möjlighet att neka det undantag från skatteplikt som föreskrevs i det direktivet när den aktuella transaktionen hade skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. Även om domstolen i punkt 48 i nämnda dom framhöll att det fanns nationell lagstiftning avseende rättsmissbruk, skatteundandragande och skatteflykt som kunde blir föremål för en unionsrättskonform tolkning, avser denna rättspraxis nyssnämnda sekundärrättsliga bestämmelse och är således inte tillämplig på den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk (se, för ett liknande resonemang dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 38).

40 Slutligen ska det tilläggas att de berörda transaktionerna, om det förekommit förfarandemissbruk, måste omkvalificeras för att upprätta det förhållande som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förekommit. Denna omkvalificering får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå riktig uppbörd av skatten och förebygga skattebedrägeri (se för ett liknande resonemang dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 92, 94 och 98, dom av den 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkterna 48 och 52, och dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 46).

41 EU-domstolen har dessutom preciserat att tillämpningen av principen om förbud mot förfarandemissbruk på området för mervärdesskatt innebär att situationen först ska fastställas så som den hade förelegat om de transaktioner som låg till grund för ett sådant missbruk inte hade förekommit, och därefter ska denna ”omkvalificerade” situation bedömas med beaktande av relevanta nationella bestämmelser och mervärdesskattedirektivet (se, analogt, dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 47).

42 I förevarande fall innebär dessa principer i vart fall att det bolag vars bildande utgör ett förfarandemissbruk ska åläggas den mervärdesskatt som skulle ha varit tillämplig om det inte hade förekommit något sådant missbruk och dessutom, om villkoren är uppfyllda, ha avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för den verksamhet som bolaget bedriver, något som ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

43 Mot denna bakgrund ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande: Mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principen om förbud mot förfarandemissbruk, ska tolkas så, att det, när det fastställts att bildandet av ett bolag utgör ett förfarandemissbruk som syftar till att bibehålla fördelar i enlighet med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i detta direktiv, för en verksamhet som tidigare bedrivits av ett annat bolag under denna ordning, enligt nämnda direktiv krävs att det nybildade bolaget inte kan åtnjuta denna fördel, även i avsaknad av särskilda bestämmelser som uttryckligen förbjuder sådana förfarandemissbruk i den nationella rättsordningen.

Rättegångskostnader

44 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 (fjärde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006, om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2016/856 av den 25 maj 2016, mot bakgrund av principen om förbud mot förfarandemissbruk, ska tolkas så, att det, när det fastställts att bildandet av ett bolag utgör ett förfarandemissbruk som syftar till att bibehålla fördelar i enlighet med den ordning för befrielse från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 287 led 19 i detta direktiv, för en verksamhet som tidigare bedrivits av ett annat bolag under denna ordning, enligt nämnda direktiv krävs att det nybildade bolaget inte kan åtnjuta denna fördel, även i avsaknad av särskilda bestämmelser som uttryckligen förbjuder sådana förfarandemissbruk i den nationella rättsordningen.

Underskrifter