Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 6 december 2012*

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Avdragsrätt — Ej medgiven”

I mål C-285/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad – Varna (Bulgarien) genom beslut av den 16 maj 2011, som inkom till domstolen den 8 juni 2011, i målet

Bonik EOOD

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av R. Silva de Lapuerta (referent), tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz och D. Šváby,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 september 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Bonik EOOD, genom O. Minchev, advokat, och M. Patchett-Joyce, barrister,

— Bulgariens regering, genom E. Petranova, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A. De Stefano, avvocato dello Stato,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth och L. Christie, båda i egenskap av ombud, biträdda av P. Moser, barrister,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och D. Roussanov, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 och 178 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s.1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Bonik EOOD (nedan kallat Bonik) och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för avdelningen ”överklagande och verkställighet” i Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) avseende rätt till avdrag för mervärdesskatt, i form av skattetillgodohavande, för inköp av vete som bolaget har gjort.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 2.1 a i direktiv 2006/112 föreskriver att leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap omfattas av mervärdesskatt.

4 I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

5 Artikel 62 i direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med

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

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

6 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.”

7 Artikel 167 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

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

8 I artikel 168 i direktivet anges 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.

…”

9 I artikel 178 i direktivet föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Bonik är ett bolag som blev föremål för skattekontroll avseende februari och mars 2009.

11 Till följd av denna kontroll konstaterade den bulgariska skattemyndigheten att det inte var styrkt att de leveranser av vete och solrosor inom gemenskapen, som Bonik deklarerat hade skett till det rumänska bolaget Agrisco SRL, hade ägt rum. Med hänsyn till att de mängder vete och solrosor som angivits på de fakturor som utställts av Bonik enligt bokföringen hade lämnat bolagets lager och inte påträffades när kontrollen genomfördes, ansågs det ha genomförts beskattningsbara leveranser av detta vete och dessa solrosor inom Bulgarien.

12 Skattemyndigheten granskade även de inköp av vete som Bonik deklarerat hade skett från Favorit stroy Varna EOOD (nedan kallat Favorit stroy) och Agro treyd BG Varna EOOD (nedan kallat Agro treyd), för vilka mervärdesskatt dragits av.

13 Bonik innehade fakturor utställda av Favorit stroy och Agro treyd som motsvarade dessa inköp.

14 För att fastställa om dessa inköp faktiskt ägt rum, genomförde den bulgariska skattemyndigheten extra granskningar hos Boniks leverantörer, nämligen Favorit stroy och Agro treyd, och hos leverantörerna till dessa, nämligen Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD och Riva agro stil EOOD.

15 Eftersom dessa granskningar inte kunnat styrka att Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD och Riva agro stil EOOD faktiskt hade levererat varorna till Favorit stroy och Agro treyd, drog den bulgariska skattemyndigheten slutsatsen att dessa bolag inte förfogade över de mängder varor som krävdes för att kunna genomföra leveranserna till Bonik, och fastställde att det inte hade förekommit några faktiska leveranser från dessa bolag till Bonik.

16 Följaktligen nekade skattemyndigheten, genom ett omprövningsbeslut av den 10 mars 2010, Bonik rätt att, i form av skattetillgodohavande, dra av mervärdesskatt för leveranser av vete från leverantörerna Favorit stroy och Agro treyd.

17 Bonik begärde omprövning av beslutet av Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, som genom beslut av den 21 juni 2010 fastställde detta beslut.

18 Bonik överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut till den hänskjutande domstolen.

19 I beslutet om hänskjutande anger den nationella domstolen att den bulgariska skattemyndigheten inte ifrågasätter att Bonik har genomfört senare leveranser av varor av samma sort och samma mängd och inte heller hävdar att detta bolag har mottagit dessa varor från andra leverantörer än Favorit stroy och Agro treyd.

20 Den nationella domstolen anger vidare att det föreligger bevis för att direktleveranser har utförts och att avsaknaden av bevis för att det har förekommit tidigare leveranser inte medför att det går att dra slutsatsen att dessa direktleveranser inte har ägt rum.

21 I detta sammanhang preciserar den nationella domstolen att enligt den nationella lagstiftningen är rätten till avdrag för mervärdesskatt, i form av skattetillgodohavande, inte beroende av att varornas ursprung kan styrkas.

22 Enligt den nationella domstolen kräver skattemyndigheten, genom sin praxis, och vissa bulgariska domstolar bevisning om att tidigare leveranser faktiskt har ägt rum för att ge en beskattningsbar person rätt till avdrag för mervärdesskatt.

23 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad – Varna att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Kan man av bestämmelserna i artiklarna 178 a, 178 b, 14, 62, 63, 167 och 168 i direktiv 2006/112 genom tolkning härleda begreppet ’avsaknad av en faktisk leverans’, och, om detta är fallet, överensstämmer begreppet ’avsaknad av en faktisk leverans’ definitionsmässigt med begreppet ’skatteundandragande’ eller är det inbegripet i detta begrepp? Vad omfattar begreppet ’skatteundandragande’ i den mening som avses i [detta] direktiv?

2) Krävs det enligt direktiv [2006/112], mot bakgrund av definitionen av begreppet ’skatteundandragande’ samt skälen 26 och 59 jämförda med artikel 178 b, att reglerna uttryckligen fastställs genom lagstiftning i form av rättsakt från medlemsstatens högsta lagstiftande organ, eller är det tillåtet att dessa regler inte fastställs genom lagstiftning utan utgörs av förvaltnings- (och skattekontrolls-)praxis samt rättspraxis? Får regler införas genom rättsakter från förvaltningsmyndigheterna och/eller genom anvisningar från förvaltningen?

3) Utgör begreppet ’avsaknad av en faktisk leverans’, för det fallet det är fråga om ett begrepp som skiljer sig från ’skatteundandragande’ och inte omfattas av denna definition, en regel enligt artikel 178 b [i direktiv 2006/112] eller en åtgärd enligt skäl 59 i [detta] direktiv, vars införande innebär att avdrag inte kan göras för ingående mervärdesskatt och äventyrar mervärdesskattens neutralitet, en grundläggande princip inom det gemensamma mervärdesskattesystemet, som har införts genom gemenskapslagstiftningen på detta område?

4) Får det föreskrivas regler för beskattningsbara personer enligt vilka det krävs bevis för att det faktiskt skett leveranser som föregått leveransen mellan dem (den sista förvärvaren och dennes leverantör), även om myndigheten inte bestrider att den berörda parten (den sista leverantören) har utfört efterföljande leveranser med samma varor i samma mängd till efterföljande förvärvare?

5) Ska en handlares rätt till erkännande av mervärdesskattebetalningar för en viss transaktion, enligt det gemensamma mervärdesskattesystemet och bestämmelserna i artiklarna 168 och 178 i direktiv 2006/112,

   a) enbart bedömas med hänsyn till den konkreta transaktionen, i vilken handlaren är delaktig, med beaktande av handlarens avsikt att delta i transaktionen, och/eller

   b) bedömas med beaktande av de sammantagna transaktionerna, inbegripet föregående och efterföljande transaktioner som utgör en leveranskedja i vilken den aktuella transaktionen ingår, med beaktande av vilka avsikter de övriga parterna i leveranskedjan har, som handlaren inte känner till och/eller inte kan känna till, respektive handlingar och/eller underlåtenheter från fakturautställaren och övriga parter i leveranskedjan, det vill säga underleverantörerna, som mottagaren av leveransen inte kan kontrollera och från vilka han inte kan kräva något särskilt förhållningssätt, och/eller

   c) bedömas med beaktande av bedrägliga handlingar och avsikter som andra parter i leveranskedjan har, vilkas delaktighet handlaren inte hade kännedom om, varvid det inte kan fastställas huruvida handlaren kunde känna till deras handlingar och avsikter, och detta oberoende av huruvida dessa handlingar och avsikter förelåg före eller efter en viss transaktion?

6) Beroende på svaret på fråga 5: Ska transaktioner av det slag som är aktuella i målet vid den nationella domstolen betraktas som leveranser mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2 i direktiv 2006/112, eller som en del av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112?

7) Kan det anses tillåtet att transaktioner som leverantören vederbörligen har dokumenterat och deklarerat i mervärdesskattesyfte, i fråga om vilka förvärvaren faktiskt hade äganderätten till de varor som har fakturerats och det inte föreligger några uppgifter huruvida han faktiskt har erhållit varorna från en person, som inte utgör fakturautställaren, inte anses utgöra en leverans mot ersättning i den mening som avses i artikel 2 i direktiv 2006/112 enbart av den anledningen att leverantören inte påträffades på den angivna adressen och inte har ingett begärda dokument i samband med skattekontrollen eller inte har styrkt samtliga omständigheter under vilka leveranserna genomfördes, däribland de sålda varornas ursprung, för skattemyndigheten?

8) Utgör det en tillåten åtgärd för att säkerställa uppbörden av skatt och förhindra skatteundandragande, att avdragsrätten villkoras av leverantörens förhållningssätt och/eller dennes underleverantörers förhållningssätt?

9) Beroende på svaren på frågorna 2, 3 och 4: Strider åtgärder från skattemyndigheten av det slag som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, och som leder till att en tillämpning av mervärdesskattebestämmelserna är utesluten i fråga om avtal som har slutits av en handlare i god tro, mot de gemenskapsrättsliga principerna om proportionalitet, likabehandling och rättssäkerhet?

10) Beroende på svaren på ovanstående frågor: Har mottagaren av leveranserna under de omständigheter som föreligger vid målet i den nationella domstolen en rätt att dra av den skatt som leverantörerna har fakturerat honom?”

Prövning av tolkningsfrågorna

24 Den nationella domstolen har ställt frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 2006/112 och principerna om proportionalitet, likabehandling och rättssäkerhet ska tolkas på så sätt att de, under sådana förhållanden som de i det nationella målet,

utgör hinder för att en beskattningsbar person nekas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för en leverans av varor, med motiveringen att någon faktisk leverans inte anses ha ägt rum med hänsyn till omständigheter rörande transaktioner i tidigare led.

25 Det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se dom av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och 142/11, Mahagében och Dávid, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

26 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property, REG 2005, s. I-11087, punkt 50, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och 440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 47, och domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkt 38).

27 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, domen i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 44, dom av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 25, av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 78, domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 48, dom av den 22 december 2010 i mål C-438/09, Danowski, REU 2010, s. I-14009, punkt 24, och domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkt 39).

28 Frågan huruvida mervärdesskatten i samband med en tidigare eller senare försäljning av de berörda varorna har betalats in till statskassan eller inte saknar betydelse för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska tas ut i varje tillverknings- och distributionsled, med avdrag för den skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (se dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 54, domarna i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 49, och Mahagében och Dávid, punkt 40).

29 Vidare framgår det av ordalydelsen i artikel 168 a i direktiv 2006/112 att det, för att kunna utnyttja rätten till avdrag, krävs för det första att den berörda personen är en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet, och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se domen i det ovannämnda målet Centralan Property, punkt 52, och dom av den 6 september 2012 i mål C-324/11, Tóth, punkt 26).

30 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de parter som berörs av varuleveranserna i målet vid den nationella domstolen, nämligen Bonik och dess leverantörer, är beskattningsbara personer i den mening som avses i direktiv 2006/112.

31 För att kunna fastställa att Bonik har den avdragsrätt som bolaget åberopat med stöd av dessa varuleveranser, är det emellertid nödvändigt att pröva om dessa leveranser faktiskt ägt rum och om de berörda varorna använts av Bonik för dess beskattade transaktioner.

32 I detta avseende erinrar domstolen om att den, inom ramen för förfarandet enligt artikel 267 FEUF, inte är behörig att kontrollera och inte heller att bedöma sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Det ankommer således på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i målet för att avgöra huruvida Bonik har rätt till avdrag med stöd av dessa varuleveranser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012 i mål C-273/11, Mecsek-Gabona, punkt 53).

33 Om det framgår av denna bedömning att varuleveranserna i målet vid den nationella domstolen faktiskt har ägt rum och att varorna har använts av Bonik i ett senare led för dess beskattade transaktioner, får bolaget, i princip, inte nekas rätten till avdrag.

34 Den hänskjutande domstolen har angett att den bulgariska skattemyndigheten inte har hävdat att Bonik har mottagit de aktuella varorna från andra leverantörer än Favorit stroy och Agro treyd, och att det finns bevisning för att direktleveranser har ägt rum. Den nationella domstolen påpekar även att skattemyndigheten inte ifrågasätter att Bonik har genomfört senare leveranser av varor av samma sort och mängd som de som är aktuella i det nationella målet.

35 I detta sammanhang ska det påpekas att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112 (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Halifax m.fl., punkt 71, Kittel och Recolta Recycling, punkt 54, dom av den 7 december 2010, i mål C-285/09, R., REU 2010, s. I-12605, punkt 36, av den 27 oktober 2011, i mål C-504/10, Tanoarch, REU 2011, s. I-10853, punkt 50, och domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkt 41).

36 Domstolen har redan slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Fini H, punkt 32, Halifax m.fl., punkt 68, Kittel och Recolta Recycling, punkt 54, och Mahagében och Dávid, punkt 41).

37 Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se domarna i de ovannämnda målen Fini H, punkt 34, Kittel och Recolta Recycling, punkt 55, och Mahagében och Dávid, punkt 42).

38 Så är fallet när ett skatteundandragande begåtts av den beskattningsbara personen själv. I det fallet är de objektiva kriterier, på vilka uttrycket leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförts av en beskattningsbar person i denna egenskap och begreppet ekonomisk verksamhet grundar sig, inte uppfyllda (se domarna i de ovannämnda målen Halifax m.fl., punkterna 58 och 59, och Kittel och Recolta Recycling, punkt 53).

39 På samma sätt ska en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande anses vara delaktig i skatteundandragandet, vid tillämpning av direktiv 2006/112. Detta gäller oberoende av huruvida varornas återförsäljning eller användningen av tjänsterna inom ramen för vederbörandes beskattade transaktioner innebär vinning för denne (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 56, och Mahagében och Dávid, punkt 46).

40 Av detta följer att en beskattningsbar person endast får nekas avdragsrätt om det av objektiva omständigheter framgår att den beskattningsbara personen, som tillhandahållits de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett mervärdesskatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 56–61, och Mahagében och Dávid, punkt 45).

41 Det är däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i detta direktiv att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl., punkterna 52 och 55, Kittel och Recolta Recycling, punkterna 45, 46 och 60, och Mahagében och Dávid, punkt 47).

42 Inrättandet av ett system med strikt betalningsansvar vore att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk (se domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkt 48).

43 Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare eller senare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till (se domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkt 49).

44 Av detta följer att om den nationella domstolen skulle finna att de aktuella varorna faktiskt har levererats och att dessa varor har använts av Bonik i ett senare led för dess beskattade transaktioner, ankommer det på denna domstol att därefter pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger.

45 Under dessa omständigheter ska tolkningsfrågorna besvaras på följande sätt. Artiklarna 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 och 178 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att de, under sådana förhållanden som de i det nationella målet, utgör hinder för att en beskattningsbar person nekas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för en leverans av varor, med motiveringen att någon faktisk leverans inte anses ha ägt rum med hänsyn till att ett skatteundandragande eller andra oegentligheter har begåtts före eller efter denna leverans, om det inte, utifrån objektiva omständigheter, är fastställt att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till grund för avdragsrätten ingick i ett mervärdesskatteundandragande som begåtts i ett tidigare eller senare led i leveranskedjan, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artiklarna 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 och 178 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att de, under sådana förhållanden som de i det nationella målet, utgör hinder för att en beskattningsbar person nekas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för en leverans av varor, med motiveringen att någon faktisk leverans inte anses ha ägt rum med hänsyn till att ett skatteundandragande eller andra oegentligheter har begåtts före eller efter denna leverans, om det inte, utifrån objektiva omständigheter, är fastställt att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till grund för avdragsrätten ingick i ett mervärdesskatteundandragande som begåtts i ett tidigare eller senare led i leveranskedjan, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Underskrifter