Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 13 mars 2025*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Försäljningstransaktion som av skattemyndigheten omkvalificerats som företagsöverlåtelse som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde – Ingen rättelse av fakturan inom preskriptionstiden – Omöjligt att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som betalats för transaktionen – Principerna om effektivitet och om skatteneutralitet – Återbetalning av skatten”

I mål C-640/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta kassationsdomstolen, Rumänien) genom beslut av den 26 juni 2023, som inkom till domstolen den 25 oktober 2023, i målet

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

mot

Greentech SA,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Kumin, ordföranden på första avdelningen F. Biltgen (referent) samt domaren S. Gervasoni,

generaladvokat: R. Norkus,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: rumänska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Greentech SA, genom D.-D. Dascălu och A.M. Iordache, avocați,

– Rumäniens regering, genom M. Chicu, E. Gane och A. Wellman, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom M. Herold och T. Isacu de Groot, 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 principerna om mervärdesskattens neutralitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar samt av artiklarna 2, 19, 168 och 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, och rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea [Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Galați – Distriktskontoret för offentliga finanser i Vrancea, Rumänien] och Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Generaldirektoratet för beskattning av stora bolag, Rumänien, Rumänien) och å andra sidan Greentech SA. Målet rör påminnelser om mervärdesskatt och tillhörande avgifter som Greentech fått bära.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

4 Artikel 19 i detta direktiv har följande lydelse:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Medlemsstaterna får, i fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar, vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra snedvridning av konkurrensen. De får också anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom utnyttjande av denna artikel.”

5 Artikel 29 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Artikel 19 skall tillämpas på motsvarande sätt på tillhandahållande av tjänster.”

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 mervärdesskattedirektivet 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.

b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

8 I artikel 179 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen.”

9 I artikel 203 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.”

Rumänsk rätt

Skattelagen

10 I artikel 3 a i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter) av den 22 december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 927 av den 23 december 2003) (nedan kallad skattelagen) föreskrivs följande:

”De skatter och avgifter som regleras i denna lag grundar sig på följande principer:

a) Skatteåtgärderna är neutrala med avseende på olika kategorier av investerare och kapital och olika former av ägande, vilket garanterar lika villkor för rumänska och utländska investerare och kapital.”

11 Artikel 126.1 i skattelagen har följande lydelse:

”Transaktioner som uppfyller följande kumulativa villkor omfattas av mervärdesskatteplikt i Rumänien:

a) Transaktionerna har skett mot ersättning och, i den mening som avses i artiklarna 128–130, utgör eller kan likställas med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av mervärdesskatteplikt.”

12 I artikel 128.7 i skattelagen föreskrivs följande:

”Överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav som sker i samband med överföringen av tillgångar och/eller skulder, beroende på omständigheterna, oavsett om överföringen sker till följd av en försäljning eller till följd av transaktioner såsom fission, fusion eller som kapitaltillskott in natura till ett bolag, utgör inte en leverans av varor om förvärvaren av tillgångarna är en beskattningsbar person. Förvärvaren av tillgångarna träder i överlåtarens ställe vad gäller regleringen av avdragsrätten enligt lag.”

13 Artikel 145.2 i skattelagen har följande lydelse:

”Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används för någon av nedanstående transaktioner:

a) Beskattade transaktioner.

b) Transaktioner inom ramen för ekonomisk verksamhet för vilken platsen för leveransen eller tillhandahållandet anses vara i utlandet, i det fall skatten skulle vara avdragsgill om nämnda transaktioner utfördes i Rumänien.

c) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 143, 144 och 144 bis.

d) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 141.2 a leden 1–5 och 141.2 b, om köparen eller mottagaren är etablerad utanför [Europeiska] gemenskapen eller om transaktionerna är direkt kopplade till varor som ska exporteras ut ur gemenskapen, samt transaktioner som utförs av mellanmän som agerar i annans namn och för annans räkning, när de deltar i sådana transaktioner.

e) De transaktioner som avses i artikel 128.7 och artikel 129.7, om skatten var tillämplig på nämnda överföring.”

Skatteprocesslagen

14 Artikel 84 i Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbeslut nr 92/2003 om skatteförfarandelagen) (nedan kallad skatteförfarandelagen) innehåller följande bestämmelser:

”1) Skattedeklarationer får rättas av den beskattningsbara personen på vederbörandes eget initiativ innan preskriptionstiden för rätten att fastställa skattemässiga skyldigheter löper ut.

2) Skattedeklarationer får rättas varje gång den beskattningsbara personen upptäcker fel i den ursprungliga deklarationen, varvid en rättelsedeklaration ska inges.

3) I fråga om mervärdesskatt utförs rättelse av fel i skattedeklarationer i enlighet med bestämmelserna i skattelagen. Materiella fel i mervärdesskattedeklarationer rättas enligt det förfarande som har godkänts genom dekret från ordföranden [för Agenția Națională de Administrare Fiscală (nationella skattemyndigheten, ANAF)].

4) Skattedeklarationer får varken inges eller rättas efter det att förbehållet om efterföljande kontroll har upphävts, med undantag av de fall där rättelsen beror på att ett lagstadgat villkor som kräver rättelse av beskattningsunderlaget och/eller motsvarande skatt är uppfyllt eller inte är uppfyllt.

5) Med ’fel’ i denna artikel avses fel vad gäller skatters, pålagors och avgifters belopp, belopp avseende varor och beskattningsbara inkomster samt andra beståndsdelar av beskattningsunderlaget.

6) Om den beskattningsbara personen under skattekontrollen inkommer med eller rättar skattedeklarationer avseende de perioder och de skatter, pålagor, avgifter och andra inkomster som är föremål för skattekontrollen, ska skattemyndigheten lämna dessa utan avseende.”

15 I artikel 90 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”1) Beloppet för de skattemässiga skyldigheterna fastställs med förbehåll för efterföljande kontroll.

2) Ett beskattningsbeslut som meddelats med förbehåll för efterföljande kontroll kan upphävas eller ändras, på initiativ av skattemyndigheten eller på begäran av den skattskyldige, på grundval av den behöriga skattemyndighetens konstateranden.

3) Förbehållet för efterföljande kontroll hävs först vid utgången av preskriptionstiden eller efter en skattekontroll som genomförts inom preskriptionstiden.

4) Om den skattskyldige rättar skattedeklarationerna i enlighet med artikel 84.4 blir förbehållet för den efterföljande kontrollen åter giltigt.”

16 I artikel 91 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”1) Skattemyndighetens rätt att fastställa skattemässiga skyldigheter preskriberas efter fem år, om inte annat föreskrivs i lag.

2) Preskriptionstiden för den rätt som avses i punkt 1 ska börja löpa från och med den 1 januari året efter det år då skattefordran uppkom i enlighet med artikel 23, om inte annat föreskrivs i lag.

3) Rätten att fastställa skattemässiga skyldigheter preskriberas efter tio år när dessa följer av att en gärning som nämns i strafflagen har begåtts.

4) Den frist som föreskrivs i punkt 3 börjar löpa från och med den dag då den gärning begicks för vilken det dömts till ansvar genom ett lagakraftvunnet domstolsavgörande.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

17 Under perioden från den 23 november 2015 till den 15 juli 2016 blev Greentech föremål för en skattekontroll som utmynnade i ett beskattningsbeslut genom vilket Greentech genom påminnelser ålades att betala 4 388 720 rumänska lei (RON) (cirka 882 352 euro) i mervärdesskatt och tillhörande avgifter. Beskattningen enligt dessa påminnelser var ett resultat av att den rumänska skattemyndighetens omkvalificering av Greenfiber International SA:s (nedan kallat Greenfiber) försäljning av utrustning till Greentech, vilken ursprungligen betraktades som en leverans av mervärdesskattepliktiga varor som gav Greentech rätt att dra av ingående mervärdesskatt, så att den i stället skulle anses utgöra en överföring av en del av samtliga tillgångar mellan två närstående bolag, vilket är en transaktion som inte är mervärdesskattepliktig enligt artikel 128.7 i skattelagen.

18 Under perioden från den 28 maj till den 17 november 2015 blev även Greenfiber föremål för en skattekontroll som den 26 november 2015 utmynnade i ett beskattningsbeslut. Skattemyndigheten fann i samband med denna skattekontroll att Greenfibers och Greentechs skattemässiga behandling av transaktionen bestående i överföringen av tillgångar, det vill säga att de betraktat transaktionen som mervärdesskattepliktig, var korrekt, och att Greenfiber således på ett korrekt sätt hade uppburit och betalat in mervärdesskatt på denna transaktion till statskassan.

19 Då Greentech genom sin begäran om omprövning inte lyckats få till stånd en fullständig ändring av beslutet angående påminnelserna om mervärdesskatt, inkom Greentech med ett överklagande till Curtea de Apel Ploiești (Appellationsdomstolen i Ploiești, Rumänien).

20 Den 26 november 2018, biföll nämnda domstol Greentechs överklagande och upphävde delvis omprövningsbeslutet (nedan kallad domen av den 26 november 2018).

21 Den 12 mars 2019 ogiltigförklarade Curtea de Apel Ploiești (Appellationsdomstolen i Ploiești) dessutom delvis beskattningsbeslutet och rapporten från den skattekontroll som utförts hos Greentech.

22 Den rumänska skattemyndigheten överklagade domen av den 26 november 2018, kompletterad genom domen av den 12 mars 2019, till Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta kassationsdomstolen, Rumänien), det vill säga den hänskjutande domstolen.

23 Den 23 november 2021 biföll nämnda domstol överklagandet, upphävde delvis domen av den 26 november 2018 och biföll, genom att på nytt pröva talan i sak, delvis Greentechs överklagande såtillvida att den ogiltigförklarade de omtvistade skattebesluten endast med avseende på påminnelserna för år 2009 (nedan kallad domen av den 23 november 2021). Greentechs överklagande ogillades i övrigt och det belopp som Greentech tidigare hade tillerkänts som ersättning för sina rättegångskostnader sattes ned.

24 Greentech överklagade denna dom till Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta kassationsdomstolen) och gjorde gällande att den stred mot EU-domstolens rättspraxis, särskilt mot domen av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), och mot domen av den 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), enligt vilken rätten till avdrag för mervärdesskatt även ska medges i de fall då de aktuella transaktionerna inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, om det framgår av de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet att det skulle vara omöjligt eller extremt svårt för den som har betalat in mervärdesskatten att få tillbaka det belopp som har betalats såsom mervärdesskatt, då en motsatt bedömning skulle riskera att strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen.

25 Den 31 januari 2023 biföll Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta kassationsdomstolen) överklagandet och upphävde delvis domen av den 23 november 2021 med avseende på den grund för överklagandet som avsåg det faktum att transaktionen avseende försäljning av utrustning hade omkvalificerats till överföring av tillgångar. Nämnda domstol beslutade att denna grund skulle prövas på nytt och hörde parterna vid förhandlingen den 9 maj 2023.

26 Den hänskjutande domstolen har bland annat påpekat att eftersom domen av den 26 november 2018 bekräftade att Greenfibers och Greentechs skattemässiga behandling av den aktuella transaktionen var korrekt, hade dessa bolag innan domen av den 23 november 2021 meddelades inte någon giltig anledning att rätta den faktura i vilken denna transaktion fastställdes. Dessutom kunde Greenfiber inte rätta fakturan förrän efter det att den sistnämnda domen hade meddelats. Vid tidpunkten för nämnda dom hade rätten att rätta fakturan emellertid redan preskriberats, eftersom preskriptionstiden hade löpt ut i maj 2021.

27 Den hänskjutande domstolen anser att den situation som den har att pröva kan liknas vid den som förelåg i det mål som gav upphov till domen av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), med hänsyn till att det, åtminstone enligt vad som förefaller vara fallet vid en första anblick, föreligger en objektiv omöjlighet att få tillbaka mervärdesskatten, eftersom Greenfiber är förhindrat att rätta fakturan och mervärdesskattedeklarationen efter utgången av den preskriptionstid som föreskrivs i detta avseende. Denna situation kan även jämföras med den situation som gav upphov till domen av den 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), eftersom det föreföll vara omöjligt eller orimligt svårt att få tillbaka mervärdesskatten från fakturautställaren. Det förhöll sig nämligen så, att dels hade preskriptionstiden för skatteärenden löpt ut, vilket innebar att Greenfiber inte kunde rätta fakturorna, dels hade de rumänska skattemyndigheterna, efter en skattekontroll hos Greenfiber, bekräftat att Greenfiber hade fakturerat och betalat den berörda mervärdesskatten på ett korrekt sätt.

28 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida det, mot bakgrund av tolkningen av mervärdesskattedirektivet, är relevant att den rumänska skattemyndigheten har behandlat en och samma affärstransaktion, som rörde överföring av utrustning som gett upphov till uppbörd av mervärdesskatt, på två helt olika sätt, nämligen dels som en mervärdesskattepliktig transaktion för Greenfiber från vilken utrustningen förvärvades och till vilken Greentech betalade mervärdesskatt, dels som en transaktion som inte är mervärdesskattepliktig för Greentech.

29 Mot denna bakgrund beslutade Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta kassationsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar, som fastställs i artiklarna 2, 19 och 168 jämförda med artikel 203 i [mervärdesskattedirektivet], hinder för att neka rätt till avdrag för den mervärdesskatt som har betalats i samband med en försäljning, som skattemyndigheten senare har omkvalificerat som överlåtelse av företag, som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, när mervärdesskatten redan har betalats in till statskassan och den enligt nationell lagstiftning inte kan återbetalas?”

Prövning av tolkningsfrågan

30 Det ska inledningsvis erinras om att det enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. EU-domstolen kan dessutom behöva ta hänsyn till unionsbestämmelser och unionsrättsliga principer som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

31 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att situationen i det nationella målet kännetecknas av den avgörande omständigheten att det för Greentech, enligt vad den hänskjutande domstolen har angett, har blivit materiellt omöjligt att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget felaktigt fakturerades av säljaren, det vill säga Greenfiber, och som säljaren därefter betalade in till statskassan. I en sådan situation är det effektivitetsprincipen och inte rättssäkerhetsprincipen eller principen om skydd för berättigade förväntningar som särskilt ska beaktas.

32 För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar konstaterar EU-domstolen att situationen ska uppfattas så, att den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 168 och 203 i mervärdesskattedirektivet samt principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller förvaltningspraxis som inte tillåter en beskattningsbar person att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats för en transaktion som skattemyndigheten, efter en skattekontroll, har omkvalificerat till en transaktion som inte är föremål för mervärdesskatt, trots att det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att från säljaren erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som betalats felaktigt.

33 Det erinras om att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37, och dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 42). 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 näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten i sig, i princip, är mervärdesskattepliktig (dom av den 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24, och dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43).

34 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att Greentech fick den transaktion som ägde rum mellan Greenfiber och Greentech kvalificerad som en transaktion som inte är föremål för mervärdesskatt i ett beslut från den rumänska skattemyndigheten som vunnit laga kraft, och att Greenfiber saknar möjlighet att rätta fakturan för denna transaktion liksom mervärdesskattedeklarationen eftersom den preskriptionstid som föreskrivs för detta ändamål har löpt ut.

35 I en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, där en beskattningsbar person har betalat mervärdesskatt som inte borde ha fakturerats, ankommer det enligt domstolens fasta praxis i princip på utställaren av fakturan att rätta denna, och då mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse om rättelse, vidtagen av den som har utställt fakturan, av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten, ankommer det enligt denna fasta rättspraxis i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor rättelse kan ske av denna mervärdesskatt (dom av den 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

36 För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer det på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, då fakturautställaren visar att han eller hon varit i god tro (dom av den 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

37 Det framgår även av EU-domstolens praxis att en nationell lagstiftning, enligt vilken å ena sidan den leverantör som felaktigt har betalat in mervärdesskatten till skattemyndigheten kan begära återbetalning av mervärdesskatten från denna myndighet och å andra sidan köparen av tjänster kan väcka talan i ett tvistemål mot denna leverantör om återkrav av belopp som betalats felaktigt, är förenlig med principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen. Ett sådant system ger nämligen köparen, som burit kostnaden för den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats, möjlighet att få de belopp som felaktigt betalats återbetalda (dom av den 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

38 För det fall att det såsom i det föreliggande fallet blir omöjligt eller orimligt svårt att få tillbaka mervärdesskatten, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen att medlemsstaterna ska föreskriva nödvändiga instrument för att köparen ska kunna återfå den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats och betalats, bland annat genom att rikta sin begäran om återbetalning direkt till skattemyndigheten (dom av den 13 oktober 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 22 och där angiven rättspraxis). Det betyder att eftersom säljaren inte längre kan rätta fakturan avseende den aktuella transaktionen och det således är omöjligt för köparen att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som felaktigt fakturerats av säljaren, måste köparen, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om ovan, kunna rikta begäran om återbetalning direkt mot skattemyndigheten.

39 Det ska emellertid konstateras att, såsom framgår av punkt 45 i domen av den 11 april 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), en sådan begäran om återbetalning skiljer sig från en sådan begäran om avdrag för mervärdesskatt som den som är aktuell i det nationella målet.

40 Det förhåller sig nämligen så, att 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 näringsidkaren själv och att utnyttjandet av avdragsrätten är begränsat till att gälla endast skatt som det finns en skyldighet att betala, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats i den mån det fanns en sådan skyldighet (dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 36 och där angiven rättspraxis). Det innebär att om det inte föreligger någon transaktion som är föremål för mervärdesskatt kan en beskattningsskyldig person inte göra gällande någon avdragsrätt för mervärdesskatt avseende denna transaktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 37). Den omständigheten att det i en sådan situation som den i det nationella målet inte föreligger någon risk för skattebortfall påverkar inte denna slutsats.

41 Eftersom den i det nationella målet aktuella transaktionen med slutgiltig verkan har klassificerats som en transaktion som inte är föremål för mervärdesskatt, var den mervärdesskatt som Greentech betalade till fakturautställaren Greenfiber inte ”mervärdesskatt som det förelåg en skyldighet att betala” i den mening som avses i EU-domstolens rättspraxis.

42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 168 och 203 i mervärdesskattedirektivet samt principen om mervärdesskattens neutralitet och effektivitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning eller förvaltningspraxis som inte tillåter en beskattningsbar person att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats för en transaktion som skattemyndigheten, efter en skattekontroll, har omkvalificerat till en transaktion som inte är föremål för mervärdesskatt, trots att det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att från säljaren erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som betalats felaktigt. Dessa principer kräver emellertid att den beskattningsbara personen i en sådan situation kan rikta sin begäran om återbetalning direkt till skattemyndigheten.

Rättegångskostnader

43 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artiklarna 168 och 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, samt effektivitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet,

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning eller förvaltningspraxis som inte tillåter en beskattningsbar person att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats för en transaktion som skattemyndigheten, efter en skattekontroll, har omkvalificerat till en transaktion som inte är föremål för mervärdesskatt, trots att det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att från säljaren erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som betalats felaktigt. Dessa principer kräver emellertid att den beskattningsbara personen i en sådan situation kan rikta sin begäran om återbetalning direkt till skattemyndigheten.

Underskrifter