Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS BESLUT (tionde avdelningen)

den 14 april 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 99 i domstolens rättegångsregler – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 167 och 168 – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Nekat avdrag – Skatteundandragande – Leveranskedja – Nekad rätt till avdrag när den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom sitt förvärv, deltog i en transaktion som medförde ett undandragande av mervärdesskatt”

I mål C-108/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Skattedomstolen i Berlin-Brandenburg, Tyskland) genom beslut av den 5 februari 2020, som inkom till domstolen den 27 februari 2020, i målet

HR

mot

Finanzamt Wilmersdorf,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna E. Juhász och I. Jarukaitis (referent),

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– HR, genom M. Wulf, Rechtsanwalt,

– Tysklands regering, genom J. Möller och S. Eisenberg, båda i egenskap av ombud,

– Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vláčil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet enligt artikel 99 i domstolens rättegångsregler genom ett särskilt uppsatt beslut som är motiverat

följande

Beslut

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

2 Begäran har framställts i ett mål mellan HR och Finanzamt Wilmersdorf (skattekontoret i Wilmersdorf, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) angående ett beslut att neka HR avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för förvärv av drycker under beskattningsåren 2009 och 2010.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 167 i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 1, som har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, i avdelning X i nämnda direktiv, som har rubriken ”Avdrag”. I nämnda artikel föreskrivs följande:

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

4 I artikel 168 i samma kapitel i direktivet 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.

…”

5 I artikel 273 första stycket i direktivet anges följande:

”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.”

Tysk rätt

6 Av 15 § punkt 1 Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (BGBI. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, framgår följande:

”Näringsidkaren får göra följande avdrag för ingående mervärdesskatt:

1. Den mervärdesskatt som enligt lag ska betalas för leveranser och andra prestationer som företaget tillhandahålls av en annan näringsidkare. För att utnyttja avdragsrätten krävs att näringsidkaren innehar en faktura som är upprättad i enlighet med 14 och 14 a §§. …

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 HR drev – i samarbete med sin make – grossisthandel med drycker under åren 2009 och 2010. I sina mervärdesskattedeklarationer för dessa beskattningsår drog hon av den ingående mervärdesskatt som betalats enligt fakturor utfärdade av P GmbH. Denna ingående mervärdesskatt uppgick till 993 164 euro för år 2009 och till 108 417,87 euro för år 2010 och avsåg leveranser av drycker som faktiskt hade ägt rum.

8 Enligt två – numera lagakraftvunna – brottmålsdomar gjorde sig P skyldigt till undandragande av mervärdesskatt vid flera tillfällen i samband med inköpet av de drycker som levererades till HR. Brottmålsdomstolen konstaterade att HR:s make hade levererat stora mängder spritdrycker, kaffe och Red Bull till P, motsvarande en omsättning på cirka 80 miljoner euro, utan att ställa ut några fakturor för dessa leveranser. En anställd hos P utställde fiktiva fakturor avseende inköp av dessa varor och med stöd av dessa fiktiva fakturor gjorde P felaktigt gällande avdrag för den ingående mervärdesskatten. HR:s make tillhandahöll samtidigt P listor på priser och potentiella köpare av varorna. Varorna såldes vidare till olika köpare – bland andra HR.

9 Efter det att skattemyndigheten upptäckt dessa omständigheter beslutade den att inte medge P rätt till avdrag för mervärdesskatten. Den nekade även HR avdrag för ingående mervärdesskatt med motiveringen att HR, med sitt företag, hade ingått i den leveranskedja i vilken undandragande av mervärdesskatt hade förekommit.

10 HR väckte talan vid den hänskjutande domstolen, Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Skattedomstolen i Berlin-Brandenburg, Tyskland), och gjorde gällande att hon uppfyller de lagstadgade villkoren för att ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

11 Skattemyndigheten anser däremot att HR, eftersom hennes make varit delaktig och på grund av det ovanliga affärsmässiga upplägget, borde ha insett att hon med sitt företag ingick i en leveranskedja i vilken det förekom undandragande av mervärdesskatt.

12 Den hänskjutande domstolen anser att det är oklart hur begreppet ”leveranskedja” ska tolkas med hänsyn till unionsrätten och huruvida de affärsförbindelser som är aktuella i det nationella målet kan inordnas under detta begrepp, i och med att varken HR, genom att göra gällande sin rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende P:s leverans av drycker, eller P, i egenskap av varuleverantör, har gjort sig skyldiga till undandragande av mervärdesskatt inom ramen för de nu aktuella transaktionerna.

13 Den hänskjutande domstolen anser att det är tänkbart att redan den omständigheten att en beskattningsbar person har känt till eller borde ha känt till ett skatteundandragande som har begåtts i ett tidigare led medför att vederbörande ska nekas avdrag för ingående mervärdesskatt. Begreppet

”leveranskedja” skulle då förstås på så sätt att det räcker att det har genomförts flera på varandra följande transaktioner avseende samma levererade föremål och att det finns en koppling till det skatteundandragande som begåtts i ett föregående led enbart i och med att samma vara berörs, utan att det krävs att den beskattningsbara personen främjat eller gynnat skatteundandragandet genom den omtvistade transaktionen.

14 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att en sådan tolkning av begreppet ”leveranskedja” är alltför vid med hänsyn till de unionsrättsliga principerna om neutralitet och proportionalitet. Enligt den hänskjutande domstolen följer det av domstolens rättspraxis att nekad avdragsrätt vid skatteundandragande bara kommer i fråga när det är just den specifika kombinationen av på varandra följande transaktioner som medför att de samlade transaktionerna kan rubriceras som ett skatteundandragande. Så kan till exempel vara fallet när de på varandra följande leveranserna ingår i en övergripande plan som syftar till att göra det svårare att spåra de levererade varorna och därmed samtidigt göra det svårare att upptäcka skatteundandragandena i leveranskedjan. Den hänskjutande domstolen anser att en sådan bedömning finner stöd i rättspraxis enligt vilken det för att avdragsrätt ska nekas krävs att den beskattningsbara personen har ”medverkat” eller att dennes transaktioner ”ingår i” eller ”har samband med” ett skatteundandragande. Enligt den hänskjutande domstolen räcker det inte att den beskattningsbara personen kände till, eller borde ha känt till, skatteundandragandet för att vederbörande ska anses ”medverka till”, ”ingå i” eller ”ha samband med” skatteundandragandet. För att en beskattningsbar person ska anses ”medverka till”, ”ingå i” eller ”ha samband med” ett skatteundandragande torde det krävas att han eller hon själv bidrar till skatteundandragandet åtminstone genom att främja eller gynna detta. Ond tro som en rent subjektiv omständighet kan enligt den hänskjutande domstolens uppfattning inte ersätta det aktiva deltagande som krävs för att ”medverka till”, ”ingå i” eller ”ha samband med” skatteundandragande.

15 Den hänskjutande domstolen anser således att avdragsrätt inte kan nekas i ett fall som det som är aktuellt i det nationella målet, där varken leveransförbindelserna eller leverantörerna har dolts, där det skatteundandragande som begåtts i ett tidigare led är helt avslutat och inte längre kan främjas eller gynnas och där det saknas en övergripande plan enligt vilken leveranserna ingick i ett skatteundandragande som omfattar flera transaktioner. Transaktionen mellan P och HR kan enligt den hänskjutande domstolen under sådana omständigheter anses utgöra en efterföljande leveranstransaktion som är oberoende av den av skatteundandragande berörda transaktionen i ett föregående led, på så sätt att leveranskedjan ska anses ha avslutats hos P. Frågan huruvida HR:s make tillhandahöll P de berörda listorna över kunder och varor saknar betydelse. Detta förändrar nämligen inte den omständigheten att P:s leveranser till HR inte påverkade P:s tidigare skatteundandragande. De aktuella transaktionerna gav inte heller upphov till någon förlust av mervärdesskatt, eftersom P var betalningsskyldig för den fakturerade mervärdesskatten, och medförde inte någon skattefördel som kunde strida mot ändamålen med direktiv 2006/112.

16 Den hänskjutande domstolen anser att det skulle utgöra en oproportionerlig begränsning av principen om skatteneutralitet, om ett skatteundandragande i ett tidigare led skulle fortsätta att påverka alla efterföljande transaktioner, när den beskattningsbara personen enbart känt till eller borde ha känt till detta skatteundandragande, och påpekar att beslutet att neka avdragsrätt inte får ha karaktären av en sanktion. Det förhållandet att det för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, enligt EU-domstolens praxis, i princip saknar betydelse huruvida den mervärdesskatt som har samband med tidigare eller senare transaktioner avseende de berörda varorna har betalats in till statskassan eller inte, skulle enligt den hänskjutande domstolen kunna utgöra stöd för denna rättsliga bedömning. I detta sammanhang har domstolen alltid understrukit att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. Och det förefaller inte som om en extensiv tolkning av begreppet ”leveranskedja” är ägnad att uppnå dessa syften. Slutligen kan det förhållandet att det under dessa omständigheter är felaktigt att neka avdragsrätt även följa av EU-domstolens praxis, enligt vilken det i mervärdesskattehänseende inte ska göras någon åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner.

17 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Skattedomstolen i Berlin-Brandenburg) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artiklarna 167 och 168 a i … direktiv 2006/112… tolkas så, att de utgör hinder för en tillämpning av nationell rätt enligt vilken avdrag för ingående mervärdesskatt ska nekas också när undandragande av mervärdesskatt har begåtts i ett föregående led och den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till detta, men varken medverkade i undandragandet av mervärdesskatt eller var inblandad i detta och inte heller främjade eller gynnade undandragandet av mervärdesskatt?”

Tolkningsfrågan

18 Av artikel 99 i domstolens rättegångsregler följer att om svaret på en fråga i en begäran om förhandsavgörande klart kan utläsas av rättspraxis eller inte lämnar något utrymme för rimligt tvivel, får domstolen på förslag av referenten och efter att ha hört generaladvokaten när som helst avgöra målet genom ett motiverat beslut.

19 Domstolen finner att denna bestämmelse ska tillämpas i förevarande mål.

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken avdragsrätt för ingående mervärdesskatt nekas en beskattningsbar person som har förvärvat varor som varit föremål för ett undandragande av mervärdesskatt tidigare i leveranskedjan och som kände till eller borde ha känt till detta, trots att vederbörande inte aktivt deltagit i detta skatteundandragande.

21 Domstolen har vid upprepade tillfällen erinrat om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112. EU-domstolen har i linje med detta slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk och att det således ankommer 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, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkterna 54 och 55, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

22 Domstolen har även vid flera tillfällen erinrat om att avdragsrätt ska nekas inte bara när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett skatteundandragande, utan även när det är styrkt att den beskattningsbara personen, som tillhandahållits de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom att förvärva dessa varor eller tjänster, deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 59, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 45, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

23 Det har under sådana förhållanden ansetts att den beskattningsbara personen, vid tillämpning av direktiv 2006/112, ska anses vara delaktig i skatteundandragandet. Detta gäller oberoende av huruvida återförsäljningen av varorna eller användningen av tjänsterna i samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga utgående transaktioner leder till någon vinning för vederbörande. Denna beskattningsbara person anses i en sådan situation ha hjälpt de som utför skatteundandragandet och blivit delaktig i detta undandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkterna 56 och 57, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 46, dom av den

6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27, och dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48).

24 Domstolen har även upprepade gånger, i situationer då de materiella villkoren för avdragsrätt var uppfyllda, preciserat att en beskattningsbar person endast kan nekas avdragsrätt om det av objektiva omständigheter framgår att personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom förvärvet av de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, deltog i en transaktion som ingick i ett sådant skatteundandragande som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 40, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 28, och beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 53).

25 Domstolen har nämligen slagit fast att det inte är förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det hade skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som genomfördes av den beskattningsbara personen. Inrättandet av ett system med strikt ansvar vore nämligen att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 47 och 48, dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 41 och 42, och beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 52).

26 I motsats till den tolkning av EU-domstolens praxis som den hänskjutande domstolen har gjort, framgår det tydligt av den rättspraxis som det redogjorts för i punkterna 21–25 ovan, för det första, att det räcker att den beskattningsbara personen har förvärvat varor eller tjänster, samtidigt som vederbörande på något sätt kände till att han eller hon genom detta förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande som begåtts tidigare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden, för att den beskattningsbara personen, med avseende på tillämpningen av direktiv 2006/112, ska anses ha deltagit i detta skatteundandragande. Såsom den tyska regeringen har gjort gällande är det förvärvet av dessa varor eller tjänster som är den ensamt avgörande konkreta handlingen för att neka avdragsrätt i en sådan situation. Det är således inte nödvändigt att, till stöd för ett sådant nekande, styrka att den beskattningsbara personen på ett eller annat sätt har deltagit aktivt i skatteundandragandet, om inte annat genom att aktivt främja eller gynna detta skatteundandragande. Det saknar även betydelse att vederbörande inte har dolt sina leveransförbindelser och sina leverantörer.

27 Detta gäller i än högre grad eftersom även den beskattningsbara person som borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av ingående mervärdesskatt i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden, enligt denna rättspraxis fråntas rätten till avdrag. I en sådan situation är det underlåtenheten att iaktta viss omsorg som leder till att avdragsrätt nekas.

28 Domstolen erinrar i detta hänseende om att den redan vid upprepade tillfällen har slagit fast att det inte strider mot unionsrätten att kräva att näringsidkare vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skatteundandragande och att avgörandet av vilka åtgärder som i ett enskilt fall rimligen kan krävas av en beskattningsbar person som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt, för att vederbörande ska försäkra sig om att dennes transaktioner inte ingår i ett skatteundandragande som en näringsidkare i ett tidigare led har gjort sig skyldig till, huvudsakligen beror på omständigheter i

det enskilda fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 54 och 59, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 52).

29 Domstolen har preciserat att en omdömesgill näringsidkare, om det förekommer något som ger denne fog för misstanke om att det förekommer oegentligheter eller skatteundandragande, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan vara skyldig att skaffa upplysningar om en annan näringsidkare från vilken vederbörande kan komma att förvärva varor eller tjänster för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60, beslut av den 16 maj 2013, Hardimpex, C-444/12, ej publicerat, EU:C:2013:318, punkt 25, och beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 55).

30 Mot bakgrund av att den hänskjutande domstolen har angett att den beskattningsbara personens onda tro inte kan utgöra ett kriterium som kan ersätta det kriterium som avser den beskattningsbara personens aktiva deltagande, ska det påpekas att det inte strider mot unionsrätten att kräva att en aktör agerar i god tro (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 33, och dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 33).

31 Det är emellertid inte nödvändigt att det styrks att den beskattningsbara personen var i ond tro för att vederbörande ska nekas avdragsrätt. Det följer nämligen av den rättspraxis som det redogjorts för i punkterna 21–25 ovan och av de skäl som angetts ovan att den omständigheten att den beskattningsbara personen har förvärvat varor eller tjänster trots att vederbörande kände till eller – genom att vidta de åtgärder som rimligen kan krävas av honom eller henne för att försäkra sig om att transaktionen inte ledde till något deltagande i ett skatteundandragande – borde ha känt till att han eller hon genom detta förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett skatteundandragande, räcker för att nämnda beskattningsbara person, vid tillämpningen av direktiv 2006/112, ska anses ha deltagit i detta skatteundandragande och för att neka vederbörande avdragsrätt.

32 För det andra kan domstolen inte godta den tolkning som innebär dels att begreppet ”leveranskedja” ska förstås så, att det endast avser de fall då skatteundandragandet följer av en särskild kombination av på varandra följande transaktioner eller av en övergripande plan enligt vilken leveranserna utgör en del av ett undandragande som omfattar flera transaktioner, dels att den transaktion som genomförs av den beskattningsbara personen och den transaktion i ett tidigare led som medför skatteundandragande, i annat fall, ska anses utgöra oberoende transaktioner, särskilt när skatteundandragandet hade upphört vid den tidpunkt då den första av dessa transaktioner genomfördes, så att skatteundandragandet varken kunde främjas eller gynnas.

33 En sådan tolkning innebär nämligen att det läggs till ytterligare villkor för att neka avdragsrätt vid skatteundandragande som inte följer av den rättspraxis som anges i punkterna 21–25 ovan. Såsom har påpekats i punkt 31 ovan, räcker det att den beskattningsbara personen har förvärvat varor eller tjänster, trots att vederbörande kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i en transaktion som ingick i ett skatteundandragande som begåtts i ett tidigare led, för att den beskattningsbara personen ska anses ha deltagit i detta skatteundandragande och fråntas rätten till avdrag.

34 Genom en sådan tolkning bortses dessutom från den omständigheten att ett skatteundandragande som begåtts i ett led i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden återverkar på de efterföljande leden i denna kedja om den mervärdesskatt som tas ut inte motsvarar det belopp som ska betalas på grund av att priset på varorna eller tjänsterna sänkts till följd av att mervärdesskatt inte tagits ut i föregående led. Under alla omständigheter medför den beskattningsbara personens förvärv av varor som varit

föremål för en transaktion i tidigare led som inneburit ett skatteundandragande att det är möjligt att få avsättning för varorna, vilket framgår av omständigheterna i det nationella målet. Detta innebär, såsom den tjeckiska regeringen har påpekat, att skatteundandragandet underlättas.

35 För det tredje är det, vid bedömningen av huruvida den beskattningsbara personen har deltagit i ett skatteundandragande, utan betydelse huruvida transaktionen i fråga har gett denne en skattefördel eller inte. Till skillnad från vad som slagits fast vad gäller missbruk (dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 74 och 75, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36, och dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35), är fastställandet av huruvida den beskattningsbara personen har deltagit i ett mervärdesskatteundandragande inte villkorat av att transaktionen har gett vederbörande en skattefördel som strider mot syftet med bestämmelserna i direktiv 2006/112. På samma sätt saknar det betydelse att transaktionen i fråga inte medfört någon ekonomisk fördel för den beskattningsbara personen, såsom det har erinrats om i punkterna 23 och 34 ovan.

36 Slutligen framgår det av övervägandena i punkterna 23 och 25 ovan – i vilka det anges dels att inrättandet av ett system med strikt ansvar skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk, dels att den beskattningsbara person som kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett skatteundandragande hjälper de som utför detta skatteundandragande och blir delaktig i detta – att ett sådant deltagande utgör ett fel som den beskattningsbara personen är ansvarig för.

37 Denna tolkning kan dessutom hindra transaktioner som medför skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 58), genom att bland annat göra det omöjligt att få avsättning för varor och tjänster som har varit föremål för en transaktion som ingår i ett skatteundandragande och därmed bidra till bekämpningen av skatteundandragande, vilken – såsom angetts i punkt 21 ovan – är ett mål som erkänns och främjas i direktiv 2006/112. Domstolen har, genom att upprepat slå fast att avdragsrätt ska nekas när den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett skatteundandragande, med nödvändighet ansett att ett beslut om nekad avdragsrätt under dessa omständigheter inte går utöver vad som är krävs för att uppnå detta mål. Domstolen har vidare nödvändigtvis funnit att ett sådant beslut om nekad avdragsrätt inte kan anses strida mot principen om skatteneutralitet, vilken för övrigt inte kan åberopas till stöd för en beskattningsbar persons rätt till avdrag för mervärdesskatt när vederbörande har medverkat till ett skatteundandragande (se, analogt, dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 33, och dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 33).

38 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken avdragsrätt för ingående mervärdesskatt nekas en beskattningsbar person som har förvärvat varor som varit föremål för ett undandragande av mervärdesskatt i ett tidigare led i leveranskedjan och som kände till eller borde ha känt till detta, trots att vederbörande inte aktivt deltagit i detta skatteundandragande.

Rättegångskostnader

39 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 (tionde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken avdragsrätt för ingående mervärdesskatt nekas en beskattningsbar person som har förvärvat varor som varit föremål för ett undandragande av mervärdesskatt i ett tidigare led i leveranskedjan och som kände till eller borde ha känt till detta, trots att vederbörande inte aktivt deltagit i detta skatteundandragande.

Underskrifter