Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 31 januari 2013*

”Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Principen om skatteneutralitet — Avdragsrätt — Ej medgiven — Artikel 203 — Uppgift om mervärdesskatten på fakturan — Verkställbarhet — Huruvida en beskattningsbar transaktion har utförts — Identisk bedömning vad beträffar fakturautfärdaren och dess mottagare — Huruvida detta är nödvändigt”

I mål C-642/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Varna (Bulgarien) genom beslut av den 2 december 2011, som inkom till domstolen den 15 december 2011, i målet

**Stroy trans 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, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom S. Zlateva, i egenskap av ombud,

— Bulgariens regering, genom T. Ivanov och D. Drambozova, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: bulgariska.

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 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 Stroy trans EOOD (nedan kallat Stroy trans) 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) (nedan kallad Direktor). Målet rör Direktors vägran att ge Stroy trans rätt till avdrag för mervärdesskatt på den grunden att det inte har visats att de ingående transaktionerna verkligen utförts.

### Tillämpliga bestämmelser

*Unionsrätten*

3 Enligt artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112 ska leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 62 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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.”

5 Enligt artikel 63 i direktivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

6 I artikel 167 i direktiv 2006/112 anges att ”[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”.

7 I artikel 168 a i direktiv 2006/112 stadgas 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”.

8 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.

…”

9 I artikel 203 i avsnitt 1, med rubriken ”Personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten”, som återfinns i kapitel 1, med rubriken ”Skyldigheter avseende betalning”, i avdelning XI i direktiv 2006/112, med rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”, föreskrivs följande:

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

*Bulgarisk rätt*

10 Enligt artikel 70.5 i mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i målet (nedan kallad ZDDS), kan ”[a]vdragsrätt för ingående mervärdesskatt … inte göras gällande om skatten är felaktigt fakturerad”.

11 I artikel 82.1 ZDDS föreskrivs att ”skatten är utkrävbar av en enligt denna lag registrerad beskattningsbar person som är leverantör eller tillhandahållare av en beskattningsbar leverans eller ett beskattningsbart tillhandahållande …”.

12 I enlighet med artikel 85 ZDDS ska mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.

13 I artikel 113.1 och 113.2 ZDDS föreskrivs följande:

”1) Varje beskattningsbar leverantör som levererar en vara, tillhandahåller en tjänst eller mottar förskottsbetalning härför, ska utfärda en faktura som svarar mot transaktionen …

2) Fakturan ska utfärdas i minst två exemplar, ett till leverantören och ett till mottagaren.”

14 Enligt artikel 115.1 ZDDS ska leverantören utfärda en handling med hänvisning till fakturan vid ändring av beskattningsunderlaget för transaktionen eller hävning av avtalet för en transaktion avseende vilken faktura har utfärdats.

15 I artikel 116 ZDDS föreskrivs följande:

”1) Rättelser i och tillägg till fakturor och tillhörande handlingar är inte tillåtna. Felaktigt upprättade eller ändrade handlingar ska annulleras, och nya ska upprättas.

…

3) Även utfärdade fakturor och tillhörande handlingar i vilka skatten är angiven, trots att den inte skulle ha angetts, betraktas som felaktigt upprättade handlingar.

4) När handlingar som innehåller fel eller ändringar återfinns i leverantörens eller mottagarens bokföring, ska det avseende annulleringen upprättas ett protokoll åt vardera parten, som ska innehålla följande:

1. Grunden för annulleringen.

2. Nummer och datum för de handlingar som annulleras.

3. Nummer och datum för de nya handlingarna.

4. För vardera parten, underskrift av dem som har upprättat protokollet om annullering.

…”

**Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

16 Stroy trans var registrerat i enlighet med ZDDS och bedrev som huvudsaklig verksamhet godstransporter på väg och tillhandahållande av mekaniska tjänster med särskild utrustning. Under år 2009 drog bolaget av den ingående mervärdesskatten i flera fakturor som avsåg leverans av dieselbränsle och som var utfärdade av Hadzhi 98 EOOD respektive Dieseltrans-73 EOOD (nedan kallat Dieseltrans-73).

17 Skattemyndigheten utförde kontroller hos de båda företagen och deras leverantörer i tidigare led. Ett antal av de handlingar som efterfrågades företeddes vid kontrollerna.

18 Skattemyndigheten bedömde efter dessa kontroller att de företedda handlingarna inte gjorde det möjligt att följa bränslets väg till leverans och att några leveranser av de varor som avses i de aktuella fakturorna inte hade företagits, varför villkoren för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte var uppfyllda. Skattemyndigheten riktade följaktligen ett omprövningsbeslut till Stroy trans, varigenom avdrag för mervärdesskatt nekades avseende ett belopp om 42 759,22 BGN och dröjsmålsränta påfördes (nedan kallat det omtvistade omprövningsbeslutet).

19 Sedan Direktor hade fastställt det omtvistade omprövningsbeslutet i beslut av den 28 februari 2011, väckte Stroy trans talan vid Administrativen sad Varna. Stroy trans gjorde gällande att de aktuella fakturorna motsvarade faktiskt genomförda varuleveranser, varför det saknades grund att neka avdragsrätt.

20 Under det nationella förfarandet beaktades ett begärt expertutlåtande avseende bokföringen. Enligt utlåtandet följer det av bokföringsuppgifter från Dieseltrans-73 att nödvändiga bränslekvantiteter fanns tillgängliga vid tidpunkten för varje försäljning.

21 Vidare åberopade Stroy trans en omprövningsrapport avseende sin leverantör Dieseltrans-73 och ett omprövningsbeslut som riktats till den sistnämnde, vilka dokument hade upprättats före det omtvistade omprövningsbeslutet. Enligt de åberopade handlingarna nekades Dieseltrans-73 avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för sitt förvärv av bränsle. Som grund härför angavs dels att respektive säljare inte hade förebringat någon bevisning, varför det kunde slås fast att leveransen till Dieseltrans-73 inte hade genomförts, dels att det inte hade ingetts några originalfakturor för inköpen. Vad beträffar den utgående mervärdesskatt som Dieseltrans-73 hade deklarerat för bränsleförsäljningen, bedömdes det däremot att ”det inte framkom[mit] några grunder under omprövningen för justering av beskattningsunderlaget för utförda leveranser och för fakturerad mervärdesskatt”.

22 Stroy trans har gjort gällande att det genom nämnda omprövningsbeslut avseende dess leverantör Dieseltrans-73 ska anses visat att de leveranser som har åberopats för att styrka avdragsrätten faktiskt har utförts, eftersom skattemyndigheten i det omprövningsbeslutet inte justerade den utgående mervärdesskatt som leverantören hade deklarerat.

23 Enligt den hänskjutande domstolen är praxis från Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsrätten) inte enhetlig beträffande frågan huruvida ett omprövningsbeslut som avser leverantören till den beskattningsbara person som önskar utöva avdragsrätten kan anses visa att en leverans faktiskt utförts. En del avdelningar på nämnda domstol har funnit att ett sådant beslut utgör ett av många bevis och inte i sig kan visa att en leverans faktiskt utförts. Andra avdelningar har funnit att den omständigheten att ett sådant beslut inte justerar den mervärdesskatt som leverantören har fakturerat innebär att skattemyndigheten själv har utfärdat en officiell handling som intygar att transaktionen faktiskt har utförts och att tillhörande mervärdesskatt har fakturerats korrekt.

24 Den hänskjutande domstolen har angivit att den tolkar artikel 85 ZDDS – som införlivar artikel 203 i direktiv 2006/112 – så, att den föreskriver en särskild utkrävbarhet av den mervärdesskatt som anges på en faktura, oberoende av om det finns grund för att utfärda faktura eller ange mervärdesskatten. Vidare anser den domstolen att eftersom det i nationella bestämmelser föreskrivs att fakturor justeras och annulleras av den som utfärdat dessa och det inte föreskrivs någon möjlighet för skattemyndigheten att vidta ändringar, är den mervärdesskatt som är angiven på fakturan utkrävbar i sig, och den myndighet som utför kontrollen har inte rätt att ändra denna.

25 Administrativen sad Varna beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 203 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att den mervärdesskatt som anges på fakturan är utkrävbar oberoende av om det finns grund för att ange mervärdesskatten (avsaknad av leverans eller betalning), och även tolkas så, att de myndigheter som övervakar tillämpningen av ZZDS inte får korrigera angiven [mervärdesskatt] med anledning av nationella bestämmelser enligt vilka endast den som utfärdar fakturan får ändra densamma?

2) Åsidosätts principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och berättigade förväntningar genom den praxis som utvecklats av förvaltningsmyndigheter och domstolar, varigenom den ena parten (mottagaren av fakturan) i omprövningsbeslut nekas rätt att dra av ingående mervärdesskatt medan den av den andra parten (den som utfärdar fakturan) angivna mervärdesskatten inte justeras i ett omprövningsbeslut, om

— den som utfärdar fakturan inte inkommer med några handlingar under skattekontrollen,

— den som utfärdar fakturan inkommer med handlingar under kontrollen, medan dess leverantörer eller tillhandahållare inte förebringar någon bevisning eller förebringar bevisning som inte räcker för att visa att leverans eller tillhandahållande faktiskt skett,

— någon kontroll av de omtvistade transaktionerna i kedjan inte har gjorts under skattekontrollen av fakturautfärdaren?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

*Den första frågan*

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 203 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den mervärdesskatt som en person har angett på en faktura ska betalas av den personen oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts, och huruvida enbart den omständigheten att skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut riktat till den som utfärdat fakturan, inte har rättat den mervärdesskatt som deklarerats av utfärdaren kan anses innebära att myndigheten har slagit fast att fakturan svarar mot en faktiskt utförd beskattningsbar transaktion.

27 Det ska först påpekas att frågan visserligen avser förekomsten av en skatteskuld som den som utfärdar en faktura har hos skattemyndigheten. Frågan har emellertid ställts inom ramen för en tvist mellan skattemyndigheten och mottagaren av de omtvistade fakturorna. Tvisten rör mottagarens rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som anges i de åberopade fakturorna, vilken rätt nekas på den grunden att fakturorna inte svarar mot faktiskt utförda beskattningsbara transaktioner, vilket den beskattningsbara personen bestrider.

28 Inom ramen för tvisten, i vilken utfärdaren av fakturorna inte är part, är utfärdarens skyldigheter gentemot skattemyndigheten enbart av indirekt betydelse i det att ett omprövningsbeslut som riktats till utfärdaren har åberopats som bevis på att beskattningsbara transaktioner faktiskt utförts.

29 Vad avser den bestämmelse som föregick artikel 203 i direktiv 2006/112, det vill säga artikel 21.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1), har domstolen funnit att det följer av denna bestämmelse att varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller annan jämförlig handling ska vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Framför allt är dessa personer betalningsskyldiga för den mervärdesskatt som anges på en faktura oavsett om det föreligger någon skyldighet att betala den på grund av en mervärdesskattepliktig transaktion (se dom av den 18 juni 2009 i mål C-566/07, Stadeco, REG 2009, s. I-5295, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

30 Visserligen är rätten att dra av fakturerad mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 167 och 63 i direktiv 2006/112 i regel sammankopplad med att en beskattningsbar transaktion faktiskt utförs (se dom av den 26 maj 2005 i mål C-536/03, António Jorge, REG 2005, s. I-4463, punkterna 24 och 25), och utövandet av rätten omfattar inte mervärdesskatt som ska betalas, enligt artikel 203 i direktiv 2006/112, endast för att den har angetts på fakturan (se, bland annat, dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius, REG 1989, s. 4227, punkterna 13 och 19, och dom av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, REG 2007, s. I-2425, punkt 23).

31 Emellertid är risken för skattebortfall i princip inte fullständigt undanröjd, så länge mottagaren av en faktura på vilken mervärdesskatt felaktigt har angetts fortfarande kan använda den för sådana ändamål, i enlighet med artikel 178 a i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Stadeco, punkt 29).

32 Mot denna bakgrund syftar skyldigheten i artikel 203 i direktiv 2006/112 till att undanröja den risk för skattebortfall som avdragsrätten enligt artikel 167 och följande artiklar i det direktivet kan ge upphov till (se domen i det ovannämnda målet Stadeco, punkt 28).

33 Med hänsyn till det syftet, begränsas nämnda skyldighet av möjligheten, vilken det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om i sina interna rättsordningar, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, då fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han fullständigt och i tid har undanröjt risken för skattebortfall (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Genius, punkt 18, dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkterna 56–61 och 63, och av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02-C-80/02, Karageorgou m.fl., REG 2003, s. I-13295, punkt 50).

34 Med beaktande av dels nämnda möjlighet till rättelse, dels risken för att den faktura som felaktigt anger mervärdesskatten ska användas för att utöva avdragsrätten, kan skyldigheten i artikel 203 i direktiv 2006/112 inte anses medföra att den betalning som ska göras ges karaktären av sanktion.

35 I övrigt följer det av det ovan anförda att i den mån fakturautfärdaren inte åberopar en av de ovan i punkt 33 nämnda situationer som möjliggör en rättelse av mervärdesskatt som felaktigt fakturerats, är skattemyndigheten inte skyldig att inom ramen för en skattekontroll avseende fakturautfärdaren kontrollera om den fakturerade och deklarerade mervärdesskatten svarar mot beskattningsbara transaktioner som utfärdaren faktiskt har utfört.

36 I avsaknad av en sådan kontrollskyldighet är enbart den omständigheten att skattemyndigheten inte har rättat den mervärdesskatt som utfärdaren har deklarerat inte tillräcklig för att visa att myndigheten har slagit fast att de utfärdade fakturorna svarar mot utförda beskattningsbara transaktioner.

37 Unionsrätten utesluter emellertid inte att den behöriga myndigheten kontrollerar att de transaktioner som en beskattningsbar person fakturerat faktiskt utförts, och att myndigheten, i förekommande fall, justerar den skatteskuld som följer av den beskattningsbara personens deklarationer. Resultatet av en sådan kontroll, liksom fakturautfärdarens deklaration och betalning av den fakturerade mervärdesskatten, ska beaktas av den nationella domstolen när den i ett konkret fall bedömer förekomsten av en beskattningsbar transaktion som ger fakturamottagaren avdragsrätt.

38 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 203 i direktiv 2006/112 ska tolkas på följande sätt:

— Den mervärdesskatt som en person har angett på en faktura ska betalas av den personen oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts.

— Enbart den omständigheten att skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut riktat till den som utfärdat fakturan, inte har rättat den mervärdesskatt som deklarerats av utfärdaren kan inte anses innebära att myndigheten har slagit fast att fakturan svarar mot en faktiskt utförd beskattningsbar transaktion.

*Den andra frågan*

39 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och berättigade förväntningar ska tolkas så, att de utgör hinder för att en fakturamottagare nekas rätt att dra av ingående mervärdesskatt, även om skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut som riktas till fakturautfärdaren, inte har rättat den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat.

40 Det är således fråga om huruvida unionsrätten kräver att den faktiska förekomsten av leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst är föremål för en identisk bedömning vad avser fakturautfärdaren och fakturamottagaren.

41 Vad avser behandlingen av mervärdesskatt som fakturerats felaktigt på grund av avsaknad av en beskattningsbar transaktion, följer det av direktiv 2006/112 att de båda berörda aktörerna inte nödvändigtvis får en identisk behandling, i den mån fakturautfärdaren inte har rättat fakturan, såsom framgår av punkterna 29–33 ovan.

42 Dels är det nämligen så att fakturautfärdaren är skyldig att betala den mervärdesskatt som anges på fakturan, även i avsaknad av en beskattningsbar transaktion, i enlighet med artikel 203 i direktiv 2006/112. Dels är fakturamottagarens avdragsrätt begränsad till de skatter som svarar mot en mervärdesskattepliktig transaktion, i enlighet med artiklarna 63 och 167 i det direktivet.

43 I en sådan situation säkerställs iakttagandet av principen om skatteneutralitet av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om och som det erinras om ovan i punkt 33, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, då fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han fullständigt och i tid har undanröjt risken för skattebortfall.

44 Härav följer att principen om skatteneutralitet inte utgör hinder för att fakturamottagaren nekas avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att det inte föreligger någon beskattningsbar transaktion, även om den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat inte har rättats i ett omprövningsbeslut som riktats till denne.

45 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande har skattemyndigheten i det nationella målet emellertid dragit slutsatsen att någon beskattningsbar leverans inte har utförts, bland annat på den grunden att leverantören, eller dennes leverantörer, inte inkom med samtliga begärda handlingar i samband med en skattekontroll. Eftersom klaganden har angripit denna slutsats, ankommer det på den nationella domstolen att kontrollera detta genom att i enlighet med nationella bestämmelser göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det nationella målet (se, analogt, dom av den 6 september 2012 i mål C-273/11, Mecsek-Gabona, punkt 53, och av den 6 december 2012 i mål C-285/11, Bonik, punkt 32).

46 Det ska härvid erinras om att bekämpningen av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk visserligen är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112 och att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkterna 68 och 71, av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid, punkt 41, och domen i det ovannämnda målet Bonik, punkterna 35 och 36).

47 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, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 55, och domarna i de ovannämnda målen Mahagében och Dávid, punkt 42, och Bonik, punkt 37).

48 Enligt annan fast rättspraxis är det emellertid inte förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa en beskattningsbar person 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, bland annat, 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, punkterna 52 och 55,och domarna i de ovannämnda målen Kittel och Recolta Recycling, punkterna 45, 46 och 60, Mahagében och Dávid, punkt 47, och Bonik, punkt 41).

49 Dessutom har domstolen i punkterna 61–65 i domen i det ovannämnda målet Mahagében och Dávid slagit fast att skattemyndigheten inte på ett generellt sätt kan kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt att dels kontrollera att den som utfärdat den faktura som är hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten begärs är en beskattningsbar person, att fakturautfärdaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och att han eller hon har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels kunna förete handlingar som styrker detta.

50 Härav följer att en nationell domstol som i ett enskilt fall har att avgöra huruvida en beskattningsbar transaktion har utförts, och vid vilken skattemyndigheten bland annat har grundat sin bedömning på oegentligheter som fakturautfärdaren eller en av dess leverantörer har gjort sig skyldig till, såsom brister i bokföringen, ska säkerställa att bedömningen av bevisningen inte urholkar den rättspraxis som nämns ovan i punkt 48, och inte indirekt tvingar fakturamottagaren att vidta kontroller hos sin avtalspart, vilket i princip inte åligger denne.

51 När avdragsrätt i en sådan situation som den i det nationella målet nekas till följd av en tillämpning av direktiv 2006/112, varvid de skyldigheter som följer av punkterna 47–50 ovan beaktats, finns det ingen anledning att anta att principerna om proportionalitet och berättigade förväntningar utgör hinder för en sådan nekad avdragsrätt.

52 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och berättigade förväntningar ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en fakturamottagare nekas rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att någon beskattningsbar transaktion faktiskt inte utförts, även om skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut som riktas till fakturautfärdaren, inte har rättat den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat. Om det emellertid anses att transaktionen faktiskt inte har utförts, på grund av att fakturautfärdaren eller tidigare led har gjort sig skyldig till bedrägeri eller oegentligheter avseende den transaktion som görs gällande till stöd för avdragsrätten, måste det, med beaktande av objektiva kriterier och utan att det krävs att fakturamottagaren vidtar kontroller som inte åligger denne, visas att mottagaren visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

## Rättegångskostnader

53 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:

**1) Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på följande sätt:**

**— Den mervärdesskatt som en person har angett på en faktura ska betalas av den personen oberoende av om en beskattningsbar transaktion faktiskt har utförts.**

**— Enbart den omständigheten att skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut riktat till den som utfärdat fakturan, inte har rättat den mervärdesskatt som deklarerats av utfärdaren kan inte anses innebära att myndigheten har slagit fast att fakturan svarar mot en faktiskt utförd beskattningsbar transaktion.**

2) **Principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och berättigade förväntningar ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att en fakturamottagare nekas rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på den grunden att någon beskattningsbar transaktion faktiskt inte utförts, även om skattemyndigheten, i ett omprövningsbeslut som riktas till fakturautfärdaren, inte har rättat den mervärdesskatt som fakturautfärdaren har deklarerat. Om det emellertid anses att transaktionen faktiskt inte har utförts, på grund av att fakturautfärdaren eller tidigare led har gjort sig skyldig till bedrägeri eller oegentligheter avseende den transaktion som görs gällande till stöd för avdragsrätten, måste det, med beaktande av objektiva kriterier och utan att det krävs att fakturamottagaren vidtar kontroller som inte åligger denne, visas att mottagaren visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

Underskrifter