Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 23 april 2015 *

”Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Principen om skatteneutralitet — Person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten — Tjänstemottagaren har felaktigt betalat mervärdesskatten — Tjänsteleverantören åläggs att betala mervärdesskatten — Avslag på tjänsteleverantörens ansökan om återbetalning av mervärdesskatt”

I mål C-111/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Bulgarien) genom beslut av den 24 februari 2014, som inkom till domstolen den 7 mars 2014, i målet

GST – Sarviz AG Germania

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden S. Rodin samt domarna A. Borg Barthet (referent) och E. Levits,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom G. Arnaudov, i egenskap av ombud,

— Bulgariens regering, genom E. Petranova och M. Georgieva, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis och I. Kotsoni, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom S. Petrova och C. Soulay, 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 artiklarna 193 och 194 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 (EUT L 326, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt principen om mervärdesskattens neutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan GST – Sarviz AG Germania (nedan kallat GST – Sarviz) och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (den för Plovdiv behöriga direktören för avdelningen ”Överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden” vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor). Målet gäller Direktors avslag på GST – Sarviz ansökan om återbetalning av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

4 Artikel 194 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. När den beskattningsbara leveransen av varor eller det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänster utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten skall betalas, får medlemsstaterna föreskriva att mottagaren av leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster skall vara betalningsskyldig.

2. Medlemsstaterna skall fastställa villkoren för tillämpningen av punkt 1.”

Bulgarisk rätt

5 I artikel 82 i den bulgariska mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, DV nr 63, av den 4 augusti 2006), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad ZDDS), regleras vem som är skyldig att erlägga mervärdesskatt vid en beskattningsbar transaktion.

6 Artikel 82.1 ZDDS har följande lydelse:

”Skatten ska betalas av varje person som är registrerad för mervärdesskatt enligt denna lag och som levererar beskattningsbara varor eller tillhandahåller beskattningsbara tjänster, utom i de situationer som regleras i punkterna 4 och 5.”

7 I artikel 82.2 ZDDS anges följande: ”Om leverantören eller tillhandahållaren är en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet, och platsen för tillhandahållandet av leveransen eller tjänsten är inom landet, och denna leverans eller tjänst är beskattningsbar, ska skatten betalas av mottagaren vid:

…

3) tillhandahållandet av tjänster om mottagaren är en beskattningsbar person enligt artikel 3.1, 3.5 och 3.6.”

8 I artikel 71.1 led 1 ZDDS föreskrivs följande: ”En beskattningsbar person kan utöva sin avdragsrätt om följande villkor är uppfyllda: … Personen innehar ett skattedokument som är utställt i enlighet med villkoren i artiklarna 114 och 115, i vilket skatten är särskilt specificerad med avseende på de varor eller tjänster som personen har mottagit …”

9 I artikel 102.1 ZDDS föreskrivs följande:

”Om skattemyndigheten fastställer att en person inte har uppfyllt sin skyldighet att ansöka om registrering inom föreskriven frist, ska nämnda myndighet registrera denna genom registreringsbeslut när villkoren för registreringen är uppfyllda.”

10 I punkterna 1, 5 och 7 i artikel 129 i lagen om skatte- och socialförsäkringsförfarandet (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) föreskrivs följande:

”1. Skattemyndigheten kan fatta beslut om kvittning eller återbetalning ex officio eller efter skriftlig ansökan från den berörda personen. Ansökan om kvittning eller återbetalning ska prövas om den görs inom fem år räknat från den 1 januari det år som följer på det år då grunden för återbetalning uppkom, såvida inte något annat föreskrivs i lag.

…

5. Skattemyndigheten är skyldig att inom 30 dagar efter det att den erhållit ett beslut som trätt i kraft från domstol eller administrativ myndighet på de villkor som anges i artikel 129.2 led 2 fullständigt återbetala eller kvitta det belopp som anges i beslutet jämte den ränta som ska betalas enligt artikel 129.6, om det i det aktuella beslutet medges att den beskattningsbara personen har en rätt till 1) belopp till följd av felaktigt betalda eller uttagna belopp som avser skatter, obligatoriska socialförsäkringsavgifter, avgifter, bötesbelopp eller ekonomiska sanktioner som skattemyndigheten fastställt, uttagit eller ålagt, inbegripet sådana som har betalats efter åläggande eller skriftligt beslut, 2) belopp vars återbetalning rättsstridigt har nekats, och 3) belopp och skadestånd jämte ersättning för upplupna kostnader.

…

7. Beslut om kvittning eller återbetalning kan överklagas i enlighet med den ordning som gäller för överklagande av beslut om efterbeskattning.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Från den 15 februari till den 29 december 2010 tillhandahöll GST – Sarviz, med hemvist i Tyskland, tekniska tjänster och rådgivningstjänster till GST Skafolding Bulgaria EOOD (nedan kallat GST Skafolding), med hemvist i Bulgarien. GST Skafolding utgick från att GST – Sarviz vid tidpunkten för tillhandahållandet av dessa tjänster under den omtvistade perioden inte hade något fast etableringsställe i Bulgarien, och redovisade därför mervärdesskatt för nämnda tjänster i enlighet med

det förfarande för omvänd betalningsskyldighet som föreskrivs i artikel 82.2 ZDDS. GST Skafolding utfärdade härvid, i enlighet med artikel 117.1 ZDDS, protokoll till de fakturor som GST – Sarviz ställt ut, och dessa protokoll fogades till försäljningsregistret.

12 Den bulgariska skattemyndigheten fastställde genom efterbeskattningsbeslut av den 12 mars 2012 att GST – Sarviz under den period då bolaget tillhandahöll GST Skafolding sina tjänster hade ett fast etableringsställe i den mening som avses i 1 § punkt 10 i tilläggsbestämmelserna till ZDDS, och att GST – Sarviz var betalningsskyldigt för mervärdesskatten för dessa tjänster. Skattemyndigheten fann att GST – Sarviz senast den 15 februari 2010 skulle ha inkommit med en ansökan om registrering för mervärdesskatt. Följaktligen ansåg skattemyndigheten att nämnda bolag var betalningsskyldigt för mervärdesskatten för de tjänster som tillhandahållits mellan den 15 februari och den 29 december 2010, vilken uppgick till 224 914,89 bulgariska lev (BGN), jämte dröjsmålsränta.

13 GST – Sarviz betalade den 26 mars 2012 det belopp som skattemyndigheten krävt. Den 5 september 2012 inkom bolaget med en ansökan om kvittning eller återbetalning av erlagd skatt enligt artikel 129.1 i lagen om skatte- och socialförsäkringsförfarandet.

14 I sitt beslut om kvittning eller återbetalning av den 1 oktober 2012 avslog skattemyndigheten ansökan om återbetalning med motiveringen att de lagstadgade rekvisiten för återbetalning av mervärdesskatt inte var uppfyllda i det aktuella fallet. Skattemyndigheten fann att eftersom efterbeskattningsbeslutet var ett giltigt förvaltningsbeslut och eftersom det inte förelåg något verkställbart domstolsbeslut eller tillämpligt förvaltningsbeslut i den mening som avses i artikel 129.5 i lagen om skatte- och socialförsäkringsförfarandet, kunde den erlagda skatten inte anses ha betalats in felaktigt och den kunde således inte återbetalas.

15 GST – Sarviz överklagade detta beslut till Direktor. Genom beslut av den 21 december 2012 avslog Direktor överklagandet, med motiveringen att det överklagade beslutet var rättsenligt av de skäl på vilka det grundats. Detta beslut överklagades till Administrativen sad Plovdiv (förvaltningsdomstolen i Plovdiv). Även detta överklagande avslogs, på de skäl som anförts av skattemyndigheten. GST – Sarviz överklagade detta beslut till Varhoven administrativen sad (högsta förvaltningsdomstol i Bulgarien).

16 Den hänskjutande domstolen har understrukit att skattemyndigheten har förvägrat GST Skafolding rätten att avräkna redovisad mervärdesskatt, med motiveringen att bolaget inte innehade det korresponderande skattedokument som krävs enligt artikel 71.1 led 1 ZDDS. Enligt bulgarisk lagstiftning är det nämligen omöjligt att rätta skattedokument om det föreligger ett beslut om efterbeskattning, såsom det som antogs den 12 mars 2012. GST Skafolding hade således inte tillgång till något giltigt skattedokument som kunde medföra rätt till avräkning.

17 Den hänskjutande domstolen har även påpekat att det strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet att ta ut mervärdesskatt två gånger – en gång från tjänsteleverantören och en gång från tjänstemottagaren – och att vägra tjänsteleverantören återbetalning och tjänstemottagaren avräkning. Enligt den hänskjutande domstolen medför beslutet att inte bevilja återbetalning att skattbördan överförs på tjänsteleverantören.

18 Den hänskjutande domstolen har angett att det inte har gjorts någon tolkning av artiklarna 193 och 194 i mervärdesskattedirektivet som är relevant i förevarande mål. Trots detta har nämnda domstol likväl hänvisat till domen ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35) i vilken EU-domstolen fann att om det inte fanns några särskilda regler i nationell processrätt skulle det i praktiken innebära att den ändamålsenliga verkan av tjänsteleverantörens och tjänstemottagarens rättigheter att behandlas på samma sätt i fråga om beskattning och mervärdesskatteplikt beträffande en och samma tjänst, går förlorad. Vad gäller principen om skatteneutralitet har den hänskjutande domstolen hänvisat till EU-domstolens tolkning i domen Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 193 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att om den beskattningsbara leveransen av varor eller det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänster utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten ska betalas, ska mervärdesskatten antingen uteslutande betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, eller av den person som förvärvar varorna eller mottar tjänsten, såvida detta föreskrivs i den aktuella medlemsstaten, men att båda personerna inte samtidigt ska vara betalningsskyldiga?

2) För det fallet att mervärdesskatten endast ska betalas av en av dessa båda personer – antingen av tjänsteleverantören eller av tjänstemottagaren – såvida detta föreskrivs i den aktuella medlemsstaten, är regeln i artikel 194 i mervärdesskattedirektivet även tillämplig för det fall att tjänstemottagaren felaktigt har tillämpat omvänd betalningsskyldighet, eftersom denna utgick från att tjänsteleverantören i mervärdesskatteavseende inte hade något fast etableringsställe i Republiken Bulgarien, men då tjänsteleverantören faktiskt hade ett fast etableringsställe med avseende på de tillhandahållna tjänsterna?

3) Ska principen om skatteneutralitet, som har grundläggande betydelse för mervärdesskattesystemets upprättande och funktion, tolkas så, att den tillåter en skatterevisionspraxis – som den som är i fråga i det här aktuella målet – enligt vilken mervärdesskatten trots den omvända betalningsskyldighet som tjänstemottagaren har tillämpat, debiteras tjänsteleverantören ytterligare en gång, om det beaktas att tjänstemottagaren redan har betalat skatten för tjänsten, att det inte föreligger någon risk för skattebortfall samt att den bestämmelse om rättelse av skattedokument som finns i nationell lagstiftning inte är tillämplig?

4) Ska principen om skatteneutralitet tolkas så, att den utgör hinder mot att skattemyndigheten på grundval av en nationell lagbestämmelse nekar den som tillhandahåller en tjänst för vilken tjänstemottagaren har betalat mervärdesskatt enligt artikel 82.2 ZDDS återbetalning av den mervärdesskatt som redovisats två gånger, om skattemyndigheten har nekat tjänstemottagaren en avdragsrätt för nämnda mervärdesskatt med anledning av att det saknas ett motsvarande skattedokument, samt att den bestämmelse om rättelse som finns i nationell lagstiftning inte längre är tillämplig på grund av att det föreligger ett beslut om efterbeskattning som trätt i kraft?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 193 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att om en tjänst tillhandahållits från ett fast driftsställe i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas, så är det antingen den beskattningsbara person som tillhandahållit tjänsten eller den som mottagit tjänsten som ska anses som betalningsskyldig för mervärdesskatt.

21 Enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som utför ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med, bland annat, artikel 194 i direktivet. I sistnämnda artikel föreskrivs att när det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänster utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten ska betalas, får medlemsstaterna föreskriva att mottagaren av tillhandahållandet av tjänster ska vara betalningsskyldig.

22 Mervärdesskattedirektivet innebär således att det i princip endast är tjänsteleverantören som är betalningsskyldig för mervärdesskatten, utom i de fall då denna inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas och då denna stat har föreskrivit att det är tjänstemottagaren som är betalningsskyldig.

23 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den bulgariska skattemyndigheten, efter en kontroll, har antagit ett beslut om efterbeskattning den 12 mars 2012. I efterbeskattningsbeslutet fann skattemyndigheten att tjänsteleverantören, GSR – Sarviz, innehade ett fast etableringsställe i Bulgarien från vilket GST Skafolding tillhandahölls de tekniska tjänsterna och rådgivningstjänsterna.

24 Under dessa omständigheter följer det således av mervärdesskattedirektivet att det endast är tjänsteleverantören, i detta fall GST – Sarviz, som är skyldig att till den bulgariska skattemyndigheten redovisa mervärdesskatt för de tjänster som bolaget tillhandhållit i Bulgarien mellan den 15 februari och den 29 december 2010.

25 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 193 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att om en tjänst tillhandahållits från ett fast etableringsställe i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas så är det endast den beskattningsbara person som tillhandahållit tjänsten som ska anses vara betalningsskyldig för mervärdesskatten.

Den andra frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 194 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den ger en medlemsstats skattemyndighet rätt att anse att det är tjänstemottagaren som är betalningsskyldig för mervärdesskatten när tjänsten tillhandahållits från ett fast etableringsställe tillhörande tjänsteleverantören, och när såväl tjänsteleverantören som tjänstemottagaren är etablerade i samma medlemsstat, även om tjänstemottagaren redan har betalat denna skatt på grund av det felaktiga antagandet att tjänsteleverantören inte hade något fast etableringsställe i denna stat.

27 Såsom domstolen har påpekat i punkt 21 i förevarande dom följer det av artikel 194 i mervärdesskattedirektivet att det endast är när tjänsteleverantören inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas som medlemsstaterna får föreskriva att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ska tillämpas.

28 När tjänsterna har tillhandahållits från ett fast etableringsställe tillhörande tjänsteleverantören som är beläget i den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas, kan tjänstemottagaren följaktligen inte anses vara betalningsskyldig för mervärdesskatten.

29 Den omständigheten att tjänstemottagaren har betalat mervärdesskatten på grund av det felaktiga antagandet att tjänsteleverantören inte innehade något fast driftsställe i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, kan härvidlag inte ge skattemyndigheten rätt att göra undantag från denna bestämmelse och att anse att det är tjänstemottagaren som är betalningsskyldig för mervärdesskatten och inte tjänsteleverantören.

30 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande: Artikel 194 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte ger en medlemsstats skattemyndighet rätt att anse att det är tjänstemottagaren som är betalningsskyldig för mervärdesskatten när tjänsten tillhandahållits från ett fast driftsställe tillhörande tjänsteleverantören, och när såväl tjänsteleverantören som tjänstemottagaren är etablerade i samma medlemsstat, även om tjänstemottagaren redan har betalat denna skatt på grund av det felaktiga antagandet att tjänsteleverantören inte hade något fast etableringsställe i denna stat.

Den tredje och den fjärde frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse som gör det möjligt för skattemyndigheten att avslå tjänsteleverantörens ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som denna erlagt, samtidigt som tjänstemottagaren, som också erlagt mervärdesskatt för samma tjänster, inte får dra av mervärdesskatten, med motiveringen att denna inte innehade det korresponderande skattedokumentet, eftersom nationell lagstiftning inte tillåter rättelse av skattedokument när det finns ett beslut om efterbeskattning som trätt i kraft.

32 Domstolen erinrar för det första om att domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att principen om mervärdesskattens neutralitet avspeglas i avdragssystemet, som syftar till att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta vederbörande. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

33 För det andra har domstolen även slagit fast att det för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer 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 var i god tro. När fakturautställaren fullständigt och i god tid har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet emellertid att den skatt som har fakturerats felaktigt ska kunna rättas, utan att medlemsstaterna som villkor för en sådan rättelse får kräva att fakturautställaren har handlat i god tro. Denna rättelse kan inte göras beroende av skattemyndighetens skönsmässiga bedömning (dom Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkterna 26 och 27 samt där angiven rättspraxis).

34 Det ska för det tredje erinras om att de åtgärder som medlemsstaterna får vidta i syfte att säkerställa en riktig skatteuppbörd och att förebygga bedrägeri inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. De får därför inte vidtas på ett sådant sätt att de äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionsrätten på området (dom Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkterna 28 och 29 samt där angiven rättspraxis).

35 När det gäller det nationella målet framgår det av beslutet om hänskjutande att tjänsteleverantören enligt tillämplig nationell lagstiftning inte längre har möjlighet att rätta de fakturor som denna ställt ut, eftersom skattemyndigheten den 12 mars 2012 antog ett ikraftträtt beslut om efterbeskattning av tjänsteleverantören. Det framgår vidare att det är ostridigt att tjänsteleverantören genom betalningsorder av den 26 mars 2012 i vederbörlig ordning har betalat den mervärdesskatt som skattemyndigheten krävde i detta beslut.

36 Som den hänskjutande domstolen har påpekat är dessutom risken för skattebortfall på grund av att avdragsrätt görs gällande eliminerad, eftersom skattemyndigheten i ikraftträtt beslut har nekat fakturamottagaren att göra avdrag för den mervärdesskatt denna betalat enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

37 Tjänsteleverantören kan inte rätta nämnda fakturor och kan därmed inte kräva tjänstemottagaren på betalning för mervärdesskatten. Under dessa förhållanden innebär skattemyndighetens beslut att inte återbetala mervärdesskatt till tjänsteleverantören att denna får bära skattebördan för mervärdesskatten, vilket strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet.

38 Situationen skulle emellertid vara annorlunda om tjänsteleverantören – efter att i vederbörlig ordning ha betalat den mervärdesskatt för vilken denne var betalningsskyldig till följd av det ikraftträdda beslutet om efterbeskattning – hade kunnat, med stöd av nationell lagstiftning, rätta de utställda fakturorna och återkräva denna mervärdesskatt från tjänstemottagaren som hade kunnat begära avdrag för denna mervärdesskatt hos skattemyndigheten.

39 Mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet där risken för skattebortfall definitivt har eliminerats, är avsaknaden av möjlighet att rätta skattedokumenten för övrigt inte nödvändig för att säkerställa skatteuppbörden och förebygga bedrägeri.

40 Slutligen påpekar domstolen även att principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt består i att tillämpa en allmän konsumtionsskatt på varor och tjänster som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, varför skattemyndigheten inte kan erhålla ett större mervärdesskattebelopp än det som på detta sätt räknats ut (se, för ett liknande resonemang, dom Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkterna 32 och 36 samt där angiven rättspraxis).

41 Under sådana förhållanden som dem i det nationella målet innebär beslutet att inte återbetala mervärdesskatten till tjänsteleverantören att såväl tjänsteleverantören som tjänstemottagaren får bära mervärdesskattebördan. Detta leder till att skattemyndigheten erhåller ett större mervärdesskattebelopp än det som tjänsteleverantören normalt skulle ha uppburit från tjänstemottagaren om denne hade kunnat rätta de utställda fakturorna, eftersom skattemyndigheten erhållit mervärdesskatten två gånger, både från tjänstemottagaren och från tjänsteleverantören.

42 Mot denna bakgrund ska den tredje och fjärde frågan besvaras enligt följande: Principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse som gör det möjligt för skattemyndigheten att avslå tjänsteleverantörens ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som denna erlagt, samtidigt som tjänstemottagaren, som också erlagt mervärdesskatt för samma tjänster, inte får dra av mervärdesskatten, med motiveringen att denna inte innehade det motsvarande skattedokumentet, eftersom nationell lagstiftning inte tillåter rättelse av skattedokument när det finns ett beslut om efterbeskattning som trätt i kraft.

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:

1) **Artikel 193 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010, ska tolkas så, att om en tjänst tillhandahållits från ett fast etableringsställe i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas, så är det endast den beskattningsbara person som tillhandahållit tjänsten som ska anses vara betalningsskyldig för mervärdesskatten.**

2) **Artikel 194 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/88, ska tolkas så, att den inte ger en medlemsstats skattemyndighet rätt att anse att det är tjänstemottagaren som är betalningsskyldig för mervärdesskatten när tjänsten tillhandahållits från ett fast driftsställe tillhörande tjänsteleverantören, och när såväl tjänsteleverantören som tjänstemottagaren är**

etablerade i samma medlemsstat, även om tjänstemottagaren redan har betalat denna skatt på grund av det felaktiga antagandet att tjänsteleverantören inte hade något fast etableringsställe i denna stat.

3) **Principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse som gör det möjligt för skattemyndigheten att avslå tjänsteleverantörens ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som denna erlagt, samtidigt som tjänstemottagaren, som också erlagt mervärdesskatt för samma tjänster, inte får dra av mervärdesskatten, med motiveringen att denna inte innehade det motsvarande skattedokumentet, eftersom nationell lagstiftning inte tillåter rättelse av skattedokument när det finns ett beslut om efterbeskattning som trätt i kraft.**

Underskrifter