



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 11 november 2021 \*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 168 – Avdragsrätt – Artikel 199 – Förfarandet för omvänd betalningsskyldighet – Principen om skatteneutralitet – Materiella villkor för avdragsrätt – Fråga huruvida leverantören ska anses som en beskattningsbar person – Bevisbörda – Skatteundandragande – Förfarandemissbruk – Faktura som anger en fiktiv leverantör”

I mål C-281/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien) genom beslut av den 11 februari 2020, som inkom till domstolen den 26 juni 2020, i målet

**Ferimet SL**

mot

**Administración General del Estado,**

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på femte avdelningen, ordföranden på fjärde avdelningen C. Lycourgos, samt domarna I. Jarukaitis (referent) och M. Ilešič,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ferimet SL, genom M.A. Montero Reiter, procurador, och genom F. Juanes Ródenas, abogados,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: spanska.

- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlácil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitė, 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 artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i förekommande fall jämförd med andra bestämmelser i direktivet, och av principen om skatteneutralitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ferimet SL och Administración General del Estado (allmänna statsförvaltningen, Spanien). Målet rör frågan om rätt till avdrag för mervärdesskatt som belöper på en leverans av återvinningsmaterial som ägde rum under år 2008.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”
- 4 I artikel 168 i direktiv 2006/112 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 178 i direktiv 2006/112 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.

...

f) När han skall betala mervärdesskatt såsom förvärvare, vid tillämpning av artiklarna 194–197 och artikel 199, skall han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.”

6 I artikel 199.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

...

d) Leverans av använt material, använt material som inte kan återanvändas i befintligt tillstånd, skrot, industriavfall och annat avfall, avfall för återvinning och delvis bearbetat avfall samt leverans av vissa varor och tillhandahållande av vissa tjänster, enligt förteckningen i bilaga VI.

...”

7 I artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs 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.”

### *Spansk rätt*

8 I artikel 84.1 led 2 c i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lagen om mervärdesskatt) av den 28 december 1992 (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av företagare eller näringsidkare för vilka beskattade transaktioner genomförs, när det handlar om leveranser av industriavfall, avfall och skrot av järn och stål, restprodukter och annat material för återvinning bestående av järnmetaller och icke-järnmetaller, legeringar av dessa, slagg, aska, spån och industriavfall som innehåller metaller eller metallegeringar.

- 9 Enligt artikel 92.1 led 3 i mervärdesskattelagen har beskattningsbara personer rätt att från den mervärdesskatt som ska betalas för beskattningsbara transaktioner i Spanien dra av mervärdesskatt som ska betalas i Spanien och som de har betalat genom direkt övervältring eller som de har betalat i samband med sådana leveranser av varor som avses i artikel 84.1 led 2 i denna lag.
- 10 I artikel 97 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:
- ”1. Företagare och näringsidkare har endast rätt att göra avdrag för mervärdesskatt om de innehar en handling som styrker deras rätt.
- I detta syfte ska endast följande handlingar anses utgöra handlingar som berättigar till avdrag:
- ...
- 4<sup>o</sup> Den faktura som utfärdas av den beskattningsbara personen i de fall som avses i artikel 165.1 i denna lag. ...
2. Tidigare handlingar som inte uppfyller samtliga villkor som fastställts i lag eller annan författning berättigar inte till avdrag ....
- ...”.
- 11 I artikel 165.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs att ”[i] de fall som avses i artikel 84.1 led 2 ... i denna lag ska en faktura som innehåller uppgift om det mervärdesskattebelopp som ska betalas fogas till den faktura som i förekommande fall utfärdats av den person som har levererat de aktuella varorna eller tillhandahållit de aktuella tjänsterna eller till verifikationen för transaktionen. Denna faktura ska uppfylla de villkor som fastställts i förordning.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 12 Ferimet uppgav i en deklARATION att bolaget under år 2008 hade förvärvat återvinningsmaterial (skrot) från bolaget Reciclatges de Terra Alta. Ferimet uppgav att transaktionen omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt och utfärdade motsvarande faktura.
- 13 Vid en revision konstaterade Inspección de los Tributos (myndigheten för skatterevision, Spanien) bland annat att det företag som på fakturan hade angetts som leverantör av återvinningsmaterialet i själva verket saknade den utrustning och personal som krävdes för att leverera sådant material och fann att de fakturor som Ferimet utfärdat skulle anses vara falska. Myndigheten fann att det visserligen var ostridigt att återvinningsmaterialet hade levererats, men att den aktuella transaktionen utgjorde en simulering, eftersom den verkliga leverantören av materialet avsiktligt hade dolts. Myndigheten för skatterevision beslutade av dessa skäl att det inte skulle medges avdrag för mervärdesskatt som belöpte på denna transaktion och utfärdade, för beskattningsåret 2008, ett beskattningsbeslut på 140 441,71 euro, som var förenat med en sanktionsavgift på 140 737,68 euro.

- 14 Ferimet överklagade beskattningsbeslutet och sanktionsavgiften till Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (första överklagandeinstans i skattefrågor i den autonoma regionen Katalonien, Spanien), som avsåg överklagandet. Bolaget överklagade avslagsbeslutet till Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Överdomstolen i den autonoma regionen Katalonien, Spanien). Ferimet gjorde vid den domstolen gällande följande. Det är styrkt att Ferimet faktiskt har förvärvat det aktuella återvinningsmaterialet. Det förhållandet att en fiktiv leverantör anges på en faktura avser ett rent formellt villkor då förvärvet materiellt sett har ägt rum. Rätt till avdrag för mervärdesskatt kan inte nekas om det har styrkts att transaktionen har ägt rum och om de bestämmelser om omvänd betalningsskyldighet som tillämpats i det aktuella fallet säkerställer inte endast att mervärdesskatt tas ut och att detta kontrolleras, utan även att den beskattningsbara personen inte får någon skattefördel.
- 15 Genom dom av den 23 november 2017 ogillade Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Överdomstolen i den autonoma regionen Katalonien) Ferimets överklagande och anförde i domskälen bland annat följande. Myndigheten för skatterevision har visat att den verkliga leverantören har dolts. Uppgift om vem som är leverantör kan inte anses vara en ren formalitet, eftersom den uppgiften gör det möjligt att kontrollera att mervärdesskattekedjan är rättssnlig och följaktligen påverkar principen om skatteneutralitet. Visserligen medför förfarandet för omvänd betalningsskyldighet i princip inte skattebortfall, men en förutsättning för avdragsrätt för mervärdesskatt är likväl att vissa materiella villkor är uppfyllda, däribland att den på fakturan angivna personen är den verkliga leverantören.
- 16 Ferimet överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen, Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien), och gjorde gällande att det av vad som föreskrivs i nationell rätt och unionsrätt samt av EU-domstolens praxis följer att bolaget hade rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på förvärvet av det aktuella återvinningsmaterialet. Ferimet anförde i det avseendet att det var Ferimet som var den verkliga mottagaren av materialet, att det var Ferimet som faktiskt hade köpt och tagit emot materialet och att det inte hade, och inte kunde ha, uppkommit något skattebortfall, eftersom varken Ferimet eller dess leverantör var skyldiga att betala mervärdesskatt, eftersom de omfattades av systemet med omvänd betalningsskyldighet.
- 17 Den spanska regeringen gjorde vid den hänskjutande domstolen gällande följande. Det förhållandet att en fiktiv leverantör har angetts på en faktura visar att det föreligger en simulering. Döljandet av den verkliga leverantörens identitet ska anses ha samband med ett undandragande av såväl mervärdesskatt som direkta skatter. Ferimet har inte styrkt sitt påstående om att det inte uppstår någon skattefördel.
- 18 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett att det nationella målet rör frågan huruvida det är möjligt att göra avdrag för den mervärdesskatt som Ferimet självt har övervälatrat och betalat genom att utfärda en faktura med tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, samtidigt som den verkliga leverantören av återvinningsmaterialet – även om den aktuella transaktionen verkligen har genomförts – har dolts genom att en fiktiv leverantör, som inte finns, har angetts på fakturan.
- 19 Den hänskjutande domstolen anser att det nationella målet kräver att den tar ställning till följande tre frågor. För det första måste det fastställas huruvida uppgiften om vem som är leverantör av de aktuella varorna utgör ett rent formellt villkor för att rätt till avdrag för mervärdesskatt ska föreligga. För det andra måste det fastställas vilka konsekvenserna blir av att uppgiften om leverantörens identitet är oriktig och av att förvärvaren känner till att denna uppgift är vilseledande. För det tredje måste det fastställas huruvida EU-domstolens praxis ska anses

innebära att avdrag för mervärdesskatt endast kan nekas – även i fall av ond tro – om det finns en risk för skattebortfall för den berörda medlemsstaten, trots att den beskattningsbara personen i princip inte är skyldig att betala någon mervärdesskatt till staten när förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har tillämpats.

- 20 Enligt den hänskjutande domstolen ska EU-domstolens praxis inte nödvändigtvis innebära att rätt till avdrag för mervärdesskatt aldrig kan nekas när förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har tillämpats och när det är styrkt att de berörda varorna rent faktiskt har levererats och att de har förvärvats av den beskattningsbara personen. Den anser vidare att det inte heller framgår av EU-domstolens praxis att angivandet av en leverantör på fakturan skulle vara en rent formell uppgift som saknar betydelse för utövandet av avdragsrätten, om den aktuella transaktionen är verklig.
- 21 Enligt den hänskjutande domstolen utgör uppkomsten av en skattefördel en förutsättning för att rätt till avdrag för mervärdesskatt ska kunna nekas. Den har i samband med detta anfört att det inte framgår av EU-domstolens praxis att en sådan fördel endast avser den beskattningsbara person som vill göra avdraget och inte, i förekommande fall, andra parter som deltagit i den transaktion som ligger till grund för avdraget. Den hänskjutande domstolen anser att det inte kan bortses helt från leverantörens agerande när fråga uppkommer huruvida en beskattningsbar person kan göra anspråk på avdragsrätt vid tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, i synnerhet när den direkta beskattningen kan komma att äventyras.
- 22 Det är mot denna bakgrund som Tribunal Supremo (Högsta domstolen) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
  - ”1) Ska artikel 168 i [direktiv 2006/112], i förekommande fall jämförd med andra bestämmelser i direktivet, och den princip om skatteneutralitet som följer av detta direktiv, såsom denna har tolkats i EU-domstolens praxis, tolkas på så sätt att de utgör hinder för att en näringsidkare gör avdrag för ingående mervärdesskatt, när näringsidkaren med tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har utfärdat underlaget (fakturan) för en av denne genomförd transaktion avseende köp av varor och i samband med detta har angett en fiktiv leverantör på fakturan, varvid det är ostridigt att näringsidkaren faktiskt har genomfört köpet och att denne har använt det köpta materialet i sin näringsverksamhet?
  - 2) Om ett förfarande som det som det nyss beskrivna – vilket den berörda parten får antas ha kännedom om – kan anses utgöra förfarandemissbruk eller skatteundandragande och därmed utgöra grund för att neka avdrag för ingående mervärdesskatt, krävs det då att det visas att det föreligger en skattefördel som är oförenlig med syftena med mervärdesskattesystemet för att avdrag ska kunna nekas?
  - 3) Om sådant bevis krävs, ska den skattefördel som skulle utgöra grund för att neka avdrag – och som i förekommande fall måste prövas från fall till fall – endast bedömas med avseende på den beskattningsbara personen själv (det vill säga den som har köpt varorna), eller, kan skattefördelen eventuellt bedömas med avseende på andra parter som deltagit i transaktionen?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

- 23 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som belöper på ett förvärv av varor som levererats till denna beskattningsbara person, när den beskattningsbara personen medvetet har angett en fiktiv leverantör på den faktura som denne själv har utfärdat för nämnda transaktion med tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.
- 24 Den hänskjutande domstolen vill först och främst få klarhet i huruvida angivande av uppgift om leverantören på fakturan avseende de varor för vilka avdragsrätten för mervärdesskatt utövas utgör ett rent formellt villkor. Den hänskjutande domstolen vill vidare få klarhet i hur avdragsrätten påverkas av att den beskattningsbara personen har dolt identiteten på den verkliga leverantören av nämnda varor i ett fall där det är ostridigt att varorna faktiskt har levererats och att den beskattningsbara personen faktiskt har använt varorna i ett senare led för sina beskattade transaktioner. Den hänskjutande domstolen vill slutligen få klarhet i huruvida en beskattningsbar person som är i ond tro endast kan nekas avdragsrätt om det föreligger en risk för skattebortfall för den berörda medlemsstaten och en skattefördel för den beskattningsbara personen eller för andra parter som deltagit i den aktuella transaktionen.
- 25 EU-domstolen gör följande bedömning. Det ska inledningsvis påpekas att tolkningsfrågorna enbart avser utövandet av avdragsrätten och inte huruvida det under sådana omständigheter som dem som den hänskjutande domstolen har hänvisat till blir aktuellt att påföra den berörda beskattningsbara personen en ekonomisk sanktion för att ha åsidosatt vissa krav i direktiv 2006/112 eller huruvida en sådan sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen.
- 26 I ett första led av prövningen ska det erinras om att avdragsrätten för mervärdesskatt endast gäller under förutsättning att vissa såväl materiella som formella villkor är uppfyllda. Vad gäller de materiella villkoren framgår det av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att det, för att avdragsrätten ska kunna utövas, för det första krävs att den berörda personen är en "beskattningsbar person" i den mening som avses i direktivet. För det andra krävs det att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person och att dessa varor eller tjänster använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner. Vad beträffar formerna för utövande av avdragsrätten, som kan likställas med formella villkor, föreskrivs det i artikel 178 a i direktiv 2006/112 att en beskattningsbar person ska inneha en faktura som upprättats i enlighet med artiklarna 220–236 och 238–240 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkterna 28 och 29 och där angiven rättspraxis, dom av den 21 november 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, punkterna 39 och 40, och beslut av den 3 september 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 43).
- 27 Av detta följer att angivande av uppgift om leverantören på fakturan avseende de varor eller tjänster för vilka avdragsrätten för mervärdesskatt utövas utgör ett formellt villkor för att utöva denna rätt. Varu- eller tjänsteleverantörens ställning som beskattningsbar person omfattas däremot av de materiella villkoren för att utöva avdragsrätten, såsom den spanska och den tjeckiska regeringen har påpekat.

- 28 Vad särskilt beträffar formerna för utövande av rätten till avdrag för mervärdesskatt i ett förfarande för omvänd betalningsskyldighet som omfattas av artikel 199.1 i direktiv 2006/112 gäller dessutom att en beskattningsbar person som i egenskap av köpare av en vara är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till varan inte är skyldig att inneha en faktura som har upprättats i enlighet med de formella kraven i direktiv 2006/112 för att kunna utöva sin avdragsrätt. Den beskattningsbara personen är endast skyldig att iakttä de formkrav som har fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som den har enligt artikel 178 f i direktivet (dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 29 Vad beträffar det nu aktuella fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att den beskattningsbara personen medvetet angav en fiktiv leverantör på den faktura som det nationella målet gäller, vilket innebar att Inspección de los Tributos (myndigheten för skatterevision) inte kunde identifiera den verkliga leverantören och därmed inte kunde förvissa sig om att leverantören hade ställning som beskattningsbar person, vilket är ett materiellt villkor för rätten till avdrag för mervärdesskatt.
- 30 EU-domstolen övergår nu, i ett andra led av prövningen, till frågan om vilka konsekvenserna blir av att den beskattningsbara personen har dolt den verkliga leverantörens identitet. I det avseendet ska det erinras om 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. 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 (beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 31 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att det är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt att beskattningsbara personer har rätt att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster. EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva avdragsrätten uppfyller såväl de materiella som formella kraven och villkoren för avdragsrätt (beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 40 och där angiven rättspraxis).
- 32 Medlemsstaterna får visserligen enligt artikel 273 första stycket i direktiv 2006/112 införa andra skyldigheter, utöver dem som föreskrivs i direktivet, när de anser att sådana skyldigheter behövs för en korrekt uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande. Medlemsstaternas åtgärder får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå mål av nyssnämnt slag. Åtgärderna får därmed inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 33 Såsom EU-domstolen har slagit fast innebär detta att den ingående mervärdesskatten, enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet, måste få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav



(se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41).

- 34 Om skattemyndigheten således förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren är uppfyllda, får den inte uppställa ytterligare villkor för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som kan leda till att avdragsrätten över huvud taget inte kan utövas (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42).
- 35 Det nyss anförda gäller särskilt i fall där förfarandet för omvänd betalningsskyldighet tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punkterna 50 och 51, dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 62–64, och dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkterna 34 och 35).
- 36 Det kan dock förhålla sig annorlunda om åsidosättandet av formella krav medför att det inte kan läggas fram något säkert bevis för att de materiella kraven har uppfyllts (dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 37 Så kan vara fallet när namnet på den verkliga leverantören inte angetts på fakturan för de varor eller tjänster för vilka avdragsrätten utövas, om detta innebär att det inte kan fastställas vem som är leverantör och därmed inte heller att leverantören hade ställning som beskattningsbar person, eftersom denna ställning utgör ett av de materiella villkoren för rätten till avdrag för mervärdesskatt, såsom det erinrats om i punkt 27 ovan.
- 38 Det ska i detta sammanhang understrykas att skattemyndigheten inte får begränsa sig till att endast kontrollera fakturan i sig. Den måste även beakta ytterligare information som lämnats av den beskattningsbara personen (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44). Vidare gäller att det ankommer på en beskattningsbar person som vill göra avdrag för mervärdesskatt att visa att villkoren för rätt till avdrag är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2018, Vädan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 43). Skattemyndigheterna får således kräva att den beskattningsbara personen själv ska lägga fram den bevisning som myndigheterna anser vara nödvändig för bedömningen av om det yrkade avdraget ska medges eller inte (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 39 Av detta följer att det i princip ankommer på en beskattningsbar person som utövar rätten att göra avdrag för mervärdesskatt att visa att leverantören av de varor eller tjänster för vilka avdragsrätten utövas hade ställning som beskattningsbar person. Den beskattningsbara personen är således skyldig att lägga fram objektiv bevisning för att det faktiskt är andra beskattningsbara personer som i ett tidigare led har levererat varor eller tjänster som ska användas för den beskattningsbara personens egna mervärdesskattepliktiga transaktioner och som denne faktiskt har betalat mervärdesskatt för. Sådan bevisning kan omfatta bland annat handlingar som innehas av de leverantörer från vilka den beskattningsbara personen har köpt de varor eller tjänster som denne har betalat mervärdesskatt för (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2018, Vädan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkterna 44 och 45).

- 40 Det ska emellertid påpekas – vad beträffar bekämpande av undandragande av mervärdesskatt – att skattemyndigheten inte generellt kan kräva att en beskattningsbar person som önskar utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt ska kontrollera bland annat att leverantören av de varor eller tjänster för vilka avdragsrätten utövas har ställning som beskattningsbar person (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, punkt 61, och beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 56).
- 41 Vad beträffar bevisbördan för huruvida leverantören har ställning som beskattningsbar person, ska det göras åtskillnad mellan å ena sidan bevis för att ett materiellt villkor för rätten att dra av mervärdesskatt är uppfyllt och å andra sidan fastställande av huruvida det föreligger ett undandragande av mervärdesskatt.
- 42 Detta innebär att även om det i samband med bekämpande av undandragande av mervärdesskatt inte generellt kan krävas att den beskattningsbara person som önskar utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt kontrollerar att leverantören av de aktuella varorna eller tjänsterna har ställning som beskattningsbar person, så förhåller det sig annorlunda när fastställandet av denna ställning är nödvändigt för att kontrollera att detta materiella villkor för avdragsrätt är uppfyllt.
- 43 I det sistnämnda fallet ankommer det på den beskattningsbara personen att med stöd av objektiv bevisning styrka att leverantören har ställning som beskattningsbar person, såvida inte skattemyndigheten har tillgång till de uppgifter som är nödvändiga för att kontrollera att detta materiella villkor för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllt. I det avseendet ska det erinras om att det av lydelsen i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 följer att begreppet ”beskattningsbar person” har getts en vid definition, som bygger på faktiska omständigheter (dom av den 6 september 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 30, och dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 34), vilket innebär att leverantörens ställning som beskattningsbar person kan framgå av omständigheterna i det enskilda fallet.
- 44 Vad beträffar bevis för att de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda gäller följaktligen att i fall där den verkliga leverantörens identitet inte har angetts på fakturan för de varor eller tjänster för vilka avdragsrätt för mervärdesskatt utövas, ska den beskattningsbara personen inte ha rätt till avdrag om, med hänsyn till de faktiska omständigheterna och trots de uppgifter som lämnats av den beskattningsbara personen, de uppgifter som behövs för att kontrollera att den verkliga leverantören hade ställning som beskattningsbar person saknas.
- 45 EU-domstolen har dessutom 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, dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Ungern, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 och där angiven rättspraxis, samt beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 21).

- 46 Vad beträffar frågan om skatteundandragande följer det av fast rättspraxis 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 mottagit leverans av de varor eller tillhandahållits de tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att denne, genom att förvärva dessa varor eller tjänster, deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt (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, dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35 och där angiven rättspraxis, samt beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 22).
- 47 EU-domstolen har i det avseendet funnit att en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att denne, genom sitt förvärv, deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt – vid tillämpning av direktiv 2006/112 – ska anses vara delaktig i skatteundandragandet. Detta gäller oberoende av huruvida försäljningen av varorna eller användningen av tjänsterna i samband med den beskattningsbara personens utgående beskattade transaktioner leder till någon vinning för denne. Den beskattningsbara personen anses i en sådan situation ha hjälpt de som utfört skatteundandragandet och blivit delaktig i detta undandragande (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 23 och där angiven rättspraxis).
- 48 EU-domstolen har även upprepade gånger, i mål som rörde fall där 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 denne, genom förvärvet av de varor eller tjänster som låg till grund för avdragsrätten, deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt som leverantören eller någon annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 49 EU-domstolen har nämligen i det avseendet slagit fast att det inte är förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa – i form av nekad avdragsrätt – en beskattningsbar person som inte kände till eller inte kunde känna till att den aktuella transaktionen ingick i ett undandragande av mervärdesskatt från leverantörens sida eller att det hade skett ett skatteundandragande 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 skatteanspråk (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 50 Det följer dessutom av EU-domstolens fasta praxis att det, eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer på skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett undandragande av mervärdesskatt eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant undandragande. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

- 51 Eftersom unionsrätten inte innehåller några regler om hur bevisupptagningen ska gå till vid misstanke om undandragande av mervärdesskatt, ska dessa objektiva omständigheter fastställas av skattemyndigheten i enlighet med bevisreglerna i nationell rätt. Dessa bestämmelser får emellertid inte äventyra unionsrättens genomslagskraft (beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 59 och där angiven rättspraxis).
- 52 Det följer av den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 46 och 51 ovan att avdragsrätt endast kan nekas den beskattningsbara personen om det efter en helhetsbedömning – enligt bevisreglerna i nationell rätt – av samtliga uppgifter och omständigheter i det enskilda fallet står klart att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 30, och beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869, punkt 36). Avdragsrätt kan nekas endast om dessa omständigheter är styrkta, och inte endast utgör antaganden (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 september 2020, Crewprint, C-611/19, ej publicerat, EU:C:2020:674, punkt 45).
- 53 Vad beträffar det nu aktuella fallet finner EU-domstolen att det vid nyssnämnda helhetsbedömning är en relevant omständighet att den beskattningsbara personen, som vill göra avdrag för mervärdesskatt och som har utfärdat fakturan, medvetet har angett en fiktiv leverantör på fakturan. Denna omständighet är ägnad att visa att den beskattningsbara personen var medveten om att denne deltog i en leverans av varor som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga uppgifter och omständigheter pröva huruvida så faktiskt är fallet i det nationella målet.
- 54 Vad beträffar frågan huruvida det eventuellt är fråga om ett förfarandemissbruk ska det påpekas att det krävs att två förutsättningar är uppfyllda för att så ska anses vara fallet. Den första förutsättningen är att de aktuella transaktionerna, trots att de uppfyller villkoren i relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet, får till följd att en skattefördel som strider mot syftet med dessa bestämmelser uppnås. Den andra förutsättningen är att det av en helhetsbedömning av objektiva omständigheter framgår att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är begränsat till att uppnå nämnda skattefördel (se, bland annat, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36, dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35, och dom av den 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 85).
- 55 Av detta följer att det inte utgör förfarandemissbruk att ange en fiktiv leverantör på fakturan för de varor eller tjänster för vilka avdragsrätten för mervärdesskatt utövas. Såsom anförts ovan i punkt 27 utgör nämligen angivande av uppgift om leverantören på fakturan för de varor eller tjänster för vilka avdragsrätten för mervärdesskatt utövas ett formellt villkor för avdragsrätten. Det förhållandet att denna uppgift anges på fakturan innebär således inte att de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda.
- 56 EU-domstolen övergår nu, i ett tredje led av prövningen, till att pröva frågan huruvida en beskattningsbar person som är i ond tro endast kan nekas avdragsrätt om det föreligger en risk för skattebortfall för den berörda medlemsstaten och en skattefördel för den beskattningsbara personen eller för andra parter som deltagit i den aktuella transaktionen. I det avseendet ska det påpekas att det i fall där förfarandet för omvänd betalningsskyldighet tillämpas i princip inte ska

betalas in någon mervärdesskatt till staten (se, bland annat, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 29, och dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41). Härtill kommer att frågan huruvida den mervärdesskatt som ska betalas i samband med tidigare eller senare försäljningstransaktioner avseende de berörda varorna har inbetalats till staten saknar betydelse för den beskattningsbara personens rätt att dra av ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 42 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen vill dock erinra om det som anförts ovan i punkterna 44 och 46–52, nämligen att den beskattningsbara personen inte ska ha rätt till avdrag i fall där de uppgifter som behövs för att kontrollera att leverantören av de aktuella varorna eller tjänsterna hade ställning som beskattningsbar person saknas eller där det är styrkt att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett undandragande av mervärdesskatt eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant skatteundandragande. I ett sådant fall behöver det således inte fastställas att det föreligger en risk för skattebortfall för att grunda ett beslut att neka avdragsrätt.

- 57 I det avseendet saknar det även betydelse huruvida den aktuella transaktionen har medfört en skattefördel för den beskattningsbara personen eller för andra aktörer i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden. Det kan nämligen för det första konstateras att förekomsten av en skattefördel inte påverkar bedömningen av huruvida de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda, såsom att leverantören av de berörda varorna eller tjänsterna har ställning som beskattningsbar person. För det andra gäller att det, till skillnad från vad EU-domstolen har slagit fast i fråga om förfarandemissbruk, inte krävs att den aktuella transaktionen har inneburit en skattefördel för den beskattningsbara personen, vilken strider mot syftet med bestämmelserna i direktiv 2006/112, för att det ska kunna fastställas att den beskattningsbara personen har deltagit i ett undandragande av mervärdesskatt (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 35).
- 58 Mot bakgrund av att den hänskjutande domstolen har tagit upp frågan om att en beskattningsbar person som döljer den verkliga leverantörens identitet skulle kunna anses vara i ond tro, ska det även påpekas att det inte strider mot unionsrätten att kräva att näringsidkare handlar i god tro. Det är dock inte nödvändigt att det styrks att den beskattningsbara personen var i ond tro för att denne ska nekas avdragsrätt (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkterna 30 och 31).
- 59 Till sist ska EU-domstolen behandla vad den hänskjutande domstolen har anført i fråga om att det förhållandet att den verkliga leverantörens identitet har dolts kan komma att äventyra den direkta beskattningen genom att skattemyndigheten förlorar kontrollmöjligheter. I det avseendet ska det påpekas att det av den rättspraxis som angetts i punkterna 30 och 31 ovan följer att detta inte utgör skäl för att neka avdragsrätt. Att neka avdragsrätt av det skälet skulle nämligen strida mot den grundläggande principen om avdragsrätt och därmed mot principen om skatteneutralitet.
- 60 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som belöper på ett förvärv av varor som levererats till denna beskattningsbara person, när den beskattningsbara personen medvetet har angett en fiktiv leverantör på den faktura som denne själv har utfärdat för nämnda transaktion med tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, om, med hänsyn till de faktiska omständigheterna och trots de uppgifter som lämnats av den beskattningsbara personen, de uppgifter som behövs för att kontrollera att den verkliga

leverantören hade ställning som beskattningsbar person saknas eller om det är styrkt att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett undandragande av mervärdesskatt eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant skatteundandragande.

### **Rättegångskostnader**

- 61 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 (femte avdelningen) följande:

**Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som belöper på ett förvärv av varor som levererats till denna beskattningsbara person, när den beskattningsbara personen medvetet har angett en fiktiv leverantör på den faktura som denne själv har utfärdat för nämnda transaktion med tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, om, med hänsyn till de faktiska omständigheterna och trots de uppgifter som lämnats av den beskattningsbara personen, de uppgifter som behövs för att kontrollera att den verkliga leverantören hade ställning som beskattningsbar person saknas eller om det är styrkt att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett undandragande av mervärdesskatt eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant skatteundandragande.**

Underskrifter