

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 18 december 2014 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Övergångsbestämmelser för handel mellan medlemsstaterna – Varor som skickats eller transporterats inom gemenskapen – Skatteundandragande som begåtts i den medlemsstat dit varorna skickats eller transporterats – Beaktande av skatteundandragandet i den medlemsstat från vilken varorna skickats – Fråga om rätten till avdrag, rätten till undantag från skatteplikt och rätten till återbetalning får nekas – Bestämmelser i nationell rätt saknas”

I de förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), av den 22 februari 2013 respektive den 8 mars 2013, vilka inkom till domstolen den 18 mars 2013 respektive den 2 april 2013, i målen

**Staatssecretaris van Financiën,**

mot

**Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof (C-131/13),**

och

**Turbu.com BV (C-163/13),**

**Turbu.com Mobile Phone’s BV (C-164/13),**

mot

**Staatssecretaris van Financiën,**

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

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

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 juni 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti vof, genom A. de Ruiten,

- Turbu.com BV och Turbu.com Mobile Phone's BV, genom J. Vetter, advocaat,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman, C. Schillemans och B. Koopman, samtliga i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- Förenade kungarikets regering, genom L. Christie och S. Brighthouse, båda i egenskap av ombud, biträdda av P. Moser, QC, och G. Peretz, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och A. Cordewener, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 september 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.2, 17.3 och 28b A.2 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Respektive begäran har framställts i mål mellan, å ena sidan, Staatssecretaris van Financiën (nedan kallad Staatssecretaris) och, å andra sidan, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof (nedan kallat Italmoda) samt mellan, å ena sidan, Turbu.com BV (nedan kallat Turbu.com) och Turbu.com Mobile Phone's BV (nedan kallat TMP) och, å andra sidan, Staatssecretaris. Målen avser Staatssecretaris beslut att neka dessa bolag undantag från skatteplikt, avdragsrätt eller återbetalning av mervärdesskatt på grund av att de medverkat i ett mervärdesskatteundandragande.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### *Unionsrätt*

- 3 I artikel 17.2 a och d samt 17.3 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, föreskrivs följande:
  - "2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:
    - a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

d) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artikel 28a.1 a.

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

...

b) Transaktioner som är undantagna från skatt enligt ... [artikel] 28c A ...”

4 I artikel 28a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 eller av reglerna i artikel 8.1 a andra meningen eller i artikel 28b.B 1.

...

3. Med *förvärv av varor inom gemenskapen* avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren.

...”

5 I artikel 28b A i direktivet, vilken har rubriken ”Platsen för förvärv av varor inom gemenskapen”, föreskrivs följande:

”1. Platsen för förvärv av varor inom gemenskapen skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1, skall dock platsen för förvärv inom gemenskapen av varor som avses i artikel 28a.1 a anses ligga inom den medlemsstats territorium som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den person som förvärvat varorna gjorde förvärvet, om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har beskattats i enlighet med punkt 1.

Om förvärvet har beskattats i enlighet med punkt 1 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna anländer efter att ha beskattats i enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket personen förvärvade varorna.

Vid tillämpningen av första stycket skall varuförvärvet inom gemenskapen anses ha varit föremål för beskattning i enlighet med punkt 1 när följande villkor är uppfyllda:

- Förvärvaren styrker att han har gjort detta förvärv inom gemenskapen för en följande leverans i den medlemsstat som avses i punkt 1 och för vilken mottagaren har angivits som skattskyldig enligt artikel 28c E 3.
- De deklarationsskyldigheter som är angivna i artikel 22.6 b sista stycket har uppfyllts av kunden.”

6 I artikel 28c A i direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som medlemsstaterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skall medlemsstaterna undanta följande från skatteplikt:

- a) Leverans av varor, som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvat varorna ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.

...”

#### *Nederländsk rätt*

- 7 De ovannämnda bestämmelserna i sjätte direktivet har införlivats med nederländsk rätt genom lagen om omsättningsskatt av den 28 juni 1968 (wet op de omzetbelasting) (Staatsblad 1968, nr 329) och särskilt genom artiklarna 9, 15, 17 ter och 30 i nämnda lag, i den lydelse som är tillämplig i de nationella målen.
- 8 Enligt den hänskjutande domstolen finns det i nederländsk rätt inga bestämmelser som innebär att avdrag för mervärdesskatt, undantag från skatteplikt och återbetalning av mervärdesskatt ska nekas för det fall det är utrett att den skattskyldiga personen medverkat i ett skatteundandragande som vederbörande kände till eller borde ha känt till.

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

##### *Mål C-131/13*

- 9 Italmoda är ett bolag som bildats enligt nederländsk rätt och som bedriver skohandel. Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, det vill säga under åren 1999 och 2000, handlade bolaget även med datorutrustning. Italmoda förvärvade datorutrustningen i Nederländerna och Tyskland, varefter bolaget sålde och levererade den till kunder som var mervärdesskatteskyldiga i Italien. De varor som kom från Tyskland köpte Italmoda med angivande av bolagets nederländska registreringsnummer för mervärdesskatt när det gäller förvärv för vilka mervärdesskatt, i enlighet med vad som framgår av artikel 28b A.2 i sjätte direktivet, ska betalas i den medlemsstat som utfärdat registreringsnumret för mervärdesskatt. Varorna transporterades emellertid direkt från Tyskland till Italien.
- 10 När det gäller de varor som förvärvades i Nederländerna ingav Italmoda alla nödvändiga deklARATIONER, varvid bolaget drog av ingående mervärdesskatt i sina

mervärdesskattedeclarationer. När det gäller de varor som kom från Tyskland deklarerade Italmoda däremot varken den gemenskapsinterna leveransen i Tyskland eller det gemenskapsinterna förvärvet i Nederländerna, även om transaktionen hade undantagits från skatteplikt i Tyskland. De aktuella köparna deklarerade inte dessa gemenskapsinterna förvärv i Italien och någon mervärdesskatt betalades inte. Den italienska skattemyndigheten nekade köparna avdragsrätt och inledde ett förfarande för uppbörd av den obetalda mervärdesskatten.

- 11 Den nederländska skattemyndigheten nekade Italmoda undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser inom Italien, rätt till avdrag för ingående skatt och rätt till återbetalning av den skatt som betalats för de varor som kom från Tyskland. Myndigheten ansåg nämligen att Italmoda avsiktligt hade medverkat i ett skatteundandragande i syfte att undvika att betala mervärdesskatt i Italien. Italmoda delgavs följaktligen tre beslut om efterbeskattning.
- 12 Italmoda överklagade besluten om efterbeskattning till Rechtbank te Haarlem (domstol i första instans i Haarlem), vilken biföll bolagets talan och återförvisade ärendet till skattemyndigheten.
- 13 Domen från Rechtbank te Haarlem överklagades till Gerechtshof te Amsterdam (domstol i andra instans i Amsterdam), vilken upphävde den överklagade domen och de omtvistade besluten om efterbeskattning genom dom av den 12 maj 2011. Gerchtshof te Amsterdam fann att det i detta fall inte fanns grund för att avvika från det normala systemet för uppbörd av mervärdesskatt och vägra att tillämpa undantaget från skatteplikt eller rätten till avdrag för mervärdesskatt. I detta avseende beaktade Gerechtshof te Amsterdam särskilt att skatteundandragandet inte hade ägt rum i Nederländerna utan i Italien och att Italmoda hade iakttagit alla de i den nederländska lagstiftningen angivna formkraven för tillämpningen av undantaget från skatteplikt.
- 14 Staatssecretaris överklagade domen från Gerechtshof te Amsterdam till Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen). Hoge Raad der Nederlanden har särskilt framhållit att det i nederländsk rätt under den aktuella perioden inte ställdes som villkor för tillämpningen av undantaget från skatteplikt eller avdragsrätten att den skattskyldiga personen inte avsiktligt hade medverkat till mervärdesskatteundandragande eller skatteflykt. Frågan uppkommer då om avsiktlig medverkan till ett sådant skatteundandragande utgör hinder för återbetalning av mervärdesskatt, trots att det inte finns några bestämmelser härom i nationell rätt.
- 15 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen.
  - "1) Är nationella myndigheter och domstolar enligt unionsrätten skyldiga att neka undantag från mervärdesskatteplikt för gemenskapsinterna leveranser, rätt till avdrag för mervärdesskatt på inköp av varor som efter inköpet skickas till en annan medlemsstat, eller återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 28b A.2 andra stycket i sjätte direktivet, när det på grund av objektiva uppgifter kan konstateras att det i fråga om de aktuella varorna rör sig om mervärdesskatteundandragande och den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande medverkat i undandragandet, för det fall att det i den nationella rätten inte uttryckligen föreskrivs att den skattskyldiga personen under dessa omständigheter kan nekas undantag från skatteplikt, avdrag eller återbetalning?

- 2) Om den första frågan besvaras jakande, ska nämnda undantag från skatteplikt, avdragsrätt och återbetalning även nekas om mervärdesskatteundandragandet har ägt rum i en annan medlemsstat (än den medlemsstat som varorna skickades från) och den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till undandragandet, även om den skattskyldiga personen i avsändarmedlemsstaten har uppfyllt alla (formella) villkor i den nationella lagstiftningen för att kunna åberopa undantag från skatteplikt, avdragsrätt eller rätt till återbetalning och vederbörande alltid har lämnat in alla erforderliga uppgifter till skattemyndigheten i denna medlemsstat vad gäller varorna, avsändandet och kunderna i destinationsmedlemsstaten?
- 3) Om den första frågan besvaras nekande, avses då med "beskattas" i artikel 28b A.2 första stycket i sjätte direktivet att den mervärdesskatt som ska erläggas för det gemenskapsinterna förvärvet i destinationsmedlemsstaten redovisas i den lagstadgade mervärdesskattedeklarationen, varvid bestyrkande handlingar bifogas, eller avses – om en sådan deklaration inte avgetts – de åtgärder som skattemyndigheten i destinationsstaten vidtar för att rätta till den situation som uppkommit genom att deklarationen inte avgetts? Har det för svaret på denna fråga någon betydelse huruvida den aktuella transaktionen utgör en del av en kedja av transaktioner som syftar till att begå mervärdesskatteundandragande i destinationsmedlemsstaten och den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till detta?"

*Mål C-163/13*

- 16 Turbu.com är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt som bedriver grossistverksamhet med dator- och telekommunikationsutrustning samt programvara.
- 17 Under perioden augusti–december 2001 utförde Turbu.com ett visst antal gemenskapsinterna leveranser av mobiltelefoner, varvid bolaget tillämpade det undantag från skatteplikt som föreskrivs för sådana leveranser och gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 18 Den nederländska skattemyndigheten fann, mot bakgrund av en utredning som utförts av avdelningen för skatteinformation och skatteutredningar, att Turbu.com hade gjort en felaktig bedömning när den agerade utifrån att de nämnda leveranserna var undantagna från mervärdesskatt. Myndigheten riktade därför ett beslut om efterbeskattning mot bolaget. Dessutom väcktes åtal, bland annat mot direktören för Turbu.com, för mervärdesskatteundandragande och direktören fälldes år 2005 för urkundsförfalskning och ingivande av ofullständig och oriktig skattedeklaration.
- 19 När det gäller beslutet om efterbeskattning av Turbu.com har detta beslut, efter att det överklagats av bolaget, fastställts i första instans av Rechtbank te Breda (domstol i första instans i Breda) och i andra instans av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (domstol i andra instans i Hertogenbosch) genom dom av den 25 februari 2011. I denna dom fann Gerechtshof te 's-Hertogenbosch att det var sannolikt att de aktuella leveranserna faktiskt inte var gemenskapsinterna och att Turbu.com frivilligt och avsiktligt hade medverkat i ett mervärdesskatteundandragande.
- 20 Turbu.com överklagade denna dom till Hoge Raad der Nederlanden. Den domstolen har bland annat angett att ett eventuellt konstaterande från underinstansen, efter en återförvisning av målet, att de aktuella leveranserna var en del i en kedja av

transaktioner i syfte att kringgå mervärdesskattereglerna och att Turbu.com kände till eller borde ha känt till detta, skulle ge upphov till frågor om tolkningen av unionsrätten. I detta avseende önskar Hoge Raad Der Nederlanden särskilt att få klarhet i huruvida undantag från mervärdesskatteplikt ska nekas om det är fråga om mervärdesskatteundandragande, även om det inte finns någon rättslig grund härför i nationell rätt.

- 21 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Är nationella myndigheter och domstolar enligt unionsrätten skyldiga att neka undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans när det på grundval av objektiva kriterier kan konstateras att ett mervärdesskatteundandragande har begåtts vad gäller en leverans av varor och att den skattskyldiga personen kände till, eller borde ha känt till, att vederbörande deltog i denna transaktion, även om det inte föreskrivs i nationell rätt att undantag från skatteplikt ska nekas under sådana omständigheter?”

*Mål C-164/13*

- 22 TMP är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt som bedriver verksamhet i mobiltelefonbranschen.

- 23 Under juli månad år 2003 utförde bolaget gemenskapsinterna leveranser av mobiltelefoner, varvid bolaget tillämpade det undantag från skatteplikt som gäller för sådana leveranser och ansökte om återbetalning av ingående mervärdesskatt på förvärv av mobiltelefoner från företag i Nederländerna.

- 24 Den nederländska skattemyndigheten, som hade konstaterat flera oegentligheter i TMP:s deklARATIONER avseende såväl de ingående transaktionerna som de gemenskapsinterna leveranserna, avslag TMP:s ansökan om återbetalning. Avslagsbeslutet upphävdes av Rechtbank te Breda genom en dom som i sin tur, efter överklagande, upphävdes av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch genom dom av den 25 februari 2011. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch fann i denna dom att TMP inte kunde göra avdrag för ingående mervärdesskatt, i huvudsak av det skälet att bolaget kände till, eller borde ha känt till, att det rörde sig om en transaktion som avsåg ett undandragande av mervärdesskatt.

- 25 TMP överklagade domen från Gerechtshof te 's-Hertogenbosch till Hoge Raad der Nederlanden. Sistnämnda domstol har bland annat angett att ett eventuellt konstaterande från underinstansen, efter en återförvisning av målet, att de aktuella leveranserna var en del i en kedja av transaktioner i syfte att kringgå mervärdesskattereglerna och att TMP kände till eller borde ha känt till detta, skulle ge upphov till frågor om tolkningen av unionsrätten. I detta avseende har Hoge Raad der Nederlanden särskilt framhållit att rätten till avdrag för mervärdesskatt, enligt den nederländska lagstiftning som var gällande under det aktuella beskattningsåret, inte villkorades av att den skattskyldiga personen inte avsiktligt hade medverkat till skatteflykt eller mervärdesskatteundandragande.

- 26 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Är nationella myndigheter och domstolar enligt unionsrätten skyldiga att neka avdragsrätt när det på grundval av objektiva kriterier kan konstateras att ett

mervärdesskatteundandragande har begåtts vad gäller en leverans av varor och att den skattskyldiga personen kände till, eller borde ha känt till, att vederbörande deltog i denna transaktion, när det inte föreskrivs i nationell rätt att avdragsrätten förfaller under sådana omständigheter?”

### **Huruvida respektive begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning**

*Huruvida begäran om förhandsavgörande i mål C-131/13 kan tas upp till sakprövning*

- 27 Italmoda har för det första gjort gällande att den första frågan i mål C-131/13 inte kan prövas, eftersom den avser tolkningen av nationell rätt.
- 28 Domstolen finner i denna del att det är uppenbart att den aktuella frågan inte avser tolkningen av nationell rätt, utan tolkningen av unionsrätt och särskilt bestämmelserna i sjätte direktivet.
- 29 Italmodas invändning om rättegångshinder ska således avslås vad avser denna fråga.
- 30 Kommissionen har för det andra ifrågasatt huruvida den andra frågan i mål C-131/13 kan tas upp till sakprövning. Den situation som frågan avser är, enligt kommissionen, inte för handen i detta fall eftersom Italmoda, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, inte på ett korrekt sätt upplyste den nederländska skattemyndigheten om de aktuella transaktionerna.
- 31 EU-domstolen gör i denna del följande bedömning. Enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, punkt 63, dom Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, punkt 15, och dom Melki och Abdeli, C-188/10 och C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27).
- 32 Även om kommissionen har gjort gällande att det här aktuella fallet inte alls rör den situation som anges i den andra frågan, eftersom Italmoda inte på ett korrekt sätt och i alla delar har uppfyllt sin upplysningsplikt gentemot skattemyndigheten i den medlemsstat från vilken de aktuella varorna har skickats, konstaterar domstolen att det i förevarande fall inte framgår av beslutet om hänskjutande att denna upplysningsplikt gentemot skattemyndigheten inte slutligen uppfylldes på ett korrekt sätt. Den hänskjutande domstolen avser snarare att bifalla överklagandet i det nationella målet på den grund varigenom klaganden, endast med åberopande av bristande motivering, bestrider konstaterandet från domstolen i andra instans att skattemyndigheten har upplysts på ett korrekt sätt. Den hänskjutande domstolen anser nämligen att ett sådant konstaterande inte kunde göras enbart på grundval av att Italmodas uppgifter i frågan inte hade bestritts.



- 33 Vidare finner domstolen i denna del att det är just frågan huruvida det vid bedömningen av avdragsrätten, rätten till undantag från skatteplikt och rätten till återbetalning av mervärdesskatt är relevant att informationsplikten har uppfyllts som, jämte vissa andra frågeställningar, utgör själva föremålet för den andra tolkningsfrågan. Det är således inte uppenbart att denna fråga är hypotetisk eller att den saknar samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet.
- 34 Härav följer att även den andra frågan i mål C-131/13 kan tas upp till sakprövning.
- Huruvida begäran om förhandsavgörande i mål C-163/13 respektive mål C-164/13 kan tas upp till sakprövning*
- 35 Kommissionen har gjort gällande att frågorna i målen C-163/13 och C-164/13 inte kan tas upp till sakprövning, eftersom de måste anses vara hypotetiska. Enligt kommissionen har de grundläggande faktiska och rättsliga omständigheterna nämligen ännu inte fastställts i de nationella målen.
- 36 Såsom angetts i punkt 31 i denna dom framgår det av fast rättspraxis att domstolen i princip är skyldig att pröva frågor om tolkningen av unionsrätten om det inte är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet, om frågorna inte är hypotetiska och om domstolen har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.
- 37 Domstolen finner att så är fallet när det gäller frågorna i målen C-163/13 och C-164/13.
- 38 I dessa mål har domstolen ombetts att precisera om och, i förekommande fall, under vilka villkor de nationella myndigheterna och domstolarna är skyldiga att neka undantag från skatteplikt och avdragsrätt för mervärdesskatt när det är fråga om ett mervärdesskatteundandragande.
- 39 Det framgår emellertid av skälen i besluten om hänskjutande att Hoge Raad der Nederlanden inte har funnit det utrett att de transaktioner som är aktuella i de nationella målen utgör ett mervärdesskatteundandragande. Eftersom de frågor som ställs i dessa beslut förutsätter att det just är fråga om ett sådant mervärdesskatteundandragande ska de således anses hypotetiska i förhållande till de nationella målen.
- 40 Frågorna i målen C-163/13 och C-164/13 ska följaktligen avisas.

### **Prövning av tolkningsfrågorna i mål C-131/13**

#### *Den första frågan*

- 41 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida det ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka en skattskyldig person – som kände till eller borde ha känt till att vederbörande, vid utförandet av gemenskapsinterna leveranser, medverkade till en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande – avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.3 i sjätte direktivet, rätt till undantag från skatteplikt

enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet och rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 28c A.2 i sjätte direktivet, för det fall det inte finns några bestämmelser i nationell rätt om att sålunda neka dessa rättigheter.

- 42 För att besvara denna fråga påpekar domstolen inledningsvis att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i sjätte direktivet (se, bland annat, dom Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71, dom Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 54, och dom Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 41).
- 43 I detta avseende har domstolen vid flera tillfällen framhållit att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk (se, bland annat, dom Kittel och Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punkt 54, dom Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32, och dom Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26).
- 44 Domstolen har härav, i sin fasta praxis om avdragsrätt för mervärdesskatt enligt sjätte direktivet, dragit slutsatsen att det ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk (se, bland annat, dom Kittel och Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punkt 55, dom Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 37, och dom Maks Pen, EU:C:2014:69, punkt 26).
- 45 Dessutom framgår det av domstolens praxis att denna följd av missbruket eller skatteundandragandet i princip även gäller rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans (se, för ett liknande resonemang, dom R, C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 55, och dom Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54).
- 46 Slutligen åligger det, såsom generaladvokaten har angett i punkterna 50–52 i sitt förslag till avgörande, rent allmänt de nationella myndigheterna och domstolarna att neka en rättighet som följer av sjätte direktivet, såvitt detta ger uttryck för den allmänna princip som nämnts i punkt 43 i denna dom, enligt vilken ingen får åberopa rättigheter i unionsrätten på ett sätt som utgör missbruk eller skatteundandragande. Detta gäller oavsett vilken rättighet på mervärdesskatteområdet som påverkas av undandragandet, och således även rätten till återbetalning av mervärdesskatt.
- 47 I motsats till vad kommissionen har hävdats påverkas denna slutsats inte av att sistnämnda rättighet är av en särskild art, eftersom den utgör en korrigeringsmekanism genom vilken mervärdesskattens neutralitet säkerställs i vissa fall då det är fråga om gemenskapsinterna leveranser.
- 48 I detta avseende framgår det av den rättspraxis som nämnts i punkt 44 i denna dom att den huvudsakliga funktion som avdragsrätten i artikel 17.3 i sjätte direktivet fyller i mervärdesskattesystemet för att säkerställa att mervärdesskatten är fullständigt neutral, inte hindrar att denna rättighet nekas en skattskyldig person som har medverkat i ett skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom Bonik, EU:C:2012:774, punkterna 25–27 och 37, och dom Maks Pen, EU:C:2014:69, punkterna 24–26). På samma sätt kan inte den särskilda funktion som rätten till återbetalning av mervärdesskatt fyller för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet inte hindra att denna rätt i ett sådant fall nekas en skattskyldig person.

- 49 Mot bakgrund av ovan angivna överväganden finner domstolen att det i princip ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka rättigheter enligt sjätte direktivet som åberopas på ett sätt som utgör skatteundandragande eller missbruk, oavsett om det rör sig om rätt till avdrag, undantag från skatteplikt eller återbetalning av mervärdesskatt för en gemenskapsintern leverans, vilka är de rättigheter som är i fråga i de nationella målen.
- 50 Detta gäller, enligt fast rättspraxis, inte bara när den skattskyldiga personen själv har begått skatteundandragandet, utan även när denna person kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom den aktuella transaktionen deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande, vilket begicks av leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i leveranskedjan (se, för ett liknande resonemang, dom Kittel och Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punkterna 45, 46, 56 och 60, och dom Bonik, EU:C:2012:774, punkterna 38–40).
- 51 När det gäller frågan huruvida det ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att på detta sätt neka en rättighet även om det inte finns några bestämmelser om detta i den nationella rättsordningen, noterar domstolen att den nederländska regeringen vid förhandlingen underströk att det inte finns några luckor i nederländsk rätt med avseende på införlivandet av sjätte direktivet och att det finns en allmän rättsprincip om förhindrande av skatteundandragande, vilken gäller vid tillämpningen av de nationella bestämmelser som införlivar direktivet.
- 52 I denna del erinrar domstolen om att det ankommer på den nationella domstolen att i möjligaste mån tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå det resultat som avses i direktivet. Detta kräver att den nationella domstolen ska göra allt som ligger inom dess behörighet, med hänsyn till den nationella rätten i dess helhet och med tillämpning av de tolkningsmetoder som är erkända i nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, dom Adeneler m.fl., C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 111, dom Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 45, och dom Maks Pen, EU:C:2014:69, punkt 36).
- 53 Det åligger således den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida det i nederländsk rätt, såsom den nederländska regeringen har påstått, finns rättsregler – en lagbestämmelse eller en allmän princip – som förbjuder rättsmissbruk eller om det finns andra bestämmelser om skatteundandragande eller skatteflykt som skulle kunna tolkas i enlighet med de unionsrättsliga kraven vad gäller bekämpande av skatteundandragande, vilka nämnts i punkterna 49 och 50 i denna dom (se, för ett liknande resonemang, dom Kofoed, EU:C:2007:408, punkt 46, och dom Maks Pen, EU:C:2014:69, punkt 36).
- 54 Om det skulle visa sig i förevarande fall att den nationella rätten inte innehåller några sådana regler som kan ges en konform tolkning innebär detta emellertid inte att de nationella myndigheterna och domstolarna, under sådana förhållanden som är i fråga i de nationella målen, är förhindrade att iakttä dessa krav och därmed neka en rättighet enligt sjätte direktivet för det fall att det är fråga om ett skatteundandragande.
- 55 Såsom Italmoda har påstått är det visserligen riktigt att ett direktiv, enligt fast rättspraxis, inte i sig medför skyldigheter för en enskild och således inte som sådant kan åberopas av medlemsstaten gentemot enskilda (se, bland annat, dom Pfeiffer m.fl., C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108, och dom Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, punkt 46). Ett nekande av en rättighet till följd av, såsom i

detta fall, ett skatteundandragande är emellertid inte ett sådant fall som avses i denna rättspraxis.

- 56 Såsom angetts i punkterna 43 och 46 i denna dom är ett sådant nekande av en rättighet däremot uttryck för principen att ingen får åberopa unionsbestämmelser på ett sätt som innebär skatteundandragande eller missbruk. Dessa bestämmelser kan nämligen inte utsträckas till att omfatta förfaranden som utgör missbruk eller till och med bedrägeri (se, för ett liknande resonemang, dom Halifax m.fl., EU:C:2006:121, punkterna 68 och 69, och dom Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 38).
- 57 Eftersom en rättighet i unionsrätten inte kan grunda sig på missbruk eller bedrägligt beteende innebär således ett nekande av en fördel enligt, i detta fall, sjätte direktivet inte att den person som berörs åläggs en skyldighet enligt detta direktiv, utan det är endast en följd av att det konstaterats att de objektiva kriterier som ska vara uppfyllda för att kunna göra gällande den aktuella rättigheten, och som föreskrivs i direktivet vad gäller denna rättighet, faktiskt inte är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom Kittel och Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punkt 53, och dom FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 41).
- 58 I ett sådant fall rör det sig således snarare om att den skattskyldiga personen inte kan åberopa en rättighet som föreskrivs i sjätte direktivet om de objektiva kriterier som ligger till grund för beviljande av denna rättighet inte är uppfyllda på grund av ett skatteundandragande som hänför sig till den transaktion som den skattskyldiga personen själv har genomfört eller på grund av att den skattskyldiga personen, såsom angetts i punkt 50 i denna dom, har deltagit i en transaktionskedja som betraktad som helhet kan rubriceras som skatteundandragande.
- 59 I en sådan situation krävs det inte något uttryckligt tillstånd för att de nationella myndigheterna och domstolarna ska kunna neka en rättighet enligt det gemensamma mervärdesskattesystemet. En sådan följd måste nämligen anses ingå som en naturlig del av detta system.
- 60 Dessutom är det, i motsats till vad Italmoda har hävdat, uppenbart att en skattskyldig person, som har skapat förutsättningarna för rättigheten endast genom att delta i transaktioner som innebär skatteundandragande, inte kan bestrida beslutet att neka vederbörande den aktuella rättigheten med stöd av principen om skydd för berättigade förvändningar och rättssäkerhetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 38, och dom Halifax m.fl., EU:C:2006:121, punkt 84).
- 61 Eftersom ett nekande av en rättighet enligt det gemensamma systemet för mervärdesskatt för det fall att den skattskyldiga personen medverkar i ett skatteundandragande endast är en följd av att de villkor som härvidlag ställs i de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet inte är uppfyllda har detta nekande, såsom generaladvokaten har angett i punkt 60 i sitt förslag till avgörande, inte karaktären av ett straff eller en påföljd i den mening som avses i artikel 7 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950, eller i den mening som avses i artikel 49 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (se, för ett liknande resonemang, dom Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 56, dom Halifax m.fl., EU:C:2006:121, punkt 93, och dom Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punkt 43).

62 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Sjätte direktivet ska tolkas så, att det ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att, med avseende på en gemenskapsintern leverans, neka en skattskyldig person rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt, även om det inte finns några bestämmelser i nationell rätt som föreskriver att dessa rättigheter ska nekas, om det med hänsyn till objektiva uppgifter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom den transaktion som åberopats som grund för den aktuella rättigheten, medverkade i ett skatteundandragande inom ramen för en leveranskedja.

*Den andra frågan*

63 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det har någon betydelse för den eventuella skyldigheten att neka avdragsrätt, undantag från skatteplikt och återbetalning av mervärdesskatt, såsom denna skyldighet har beskrivits i den första frågan, att mervärdesskatteundandragandet har skett i en annan medlemsstat än den där de olika rättigheterna har gjorts gällande och att den berörda skattskyldiga personen har iakttagit de formella villkor för åtnjutande av dessa rättigheter som anges i sistnämnda medlemsstats nationella lagstiftning.

64 I detta avseende framgår det, såsom redan angetts i punkt 50 i denna dom, av fast rättspraxis att en rättighet enligt sjätte direktivet inte bara kan nekas då det är den skattskyldiga personen själv, och endast denna person, som direkt begått ett skatteundandragande. Så kan även ske när den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom det aktuella förvärvet eller leveransen, medverkat i ett mervärdesskatteundandragande som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i leveranskedjan gjort sig skyldig till (se, bland annat, dom Kittel och Recolta Recycling, EU:C:2006:446, punkterna 45, 46 och 56; dom Mahagében och Dávid, EU:C:2012:373, punkt 46, och dom Bonik, EU:C:2012:774, punkt 40).

65 Det finns inget objektiva skäl för att det skulle förhålla sig annorlunda endast på grund av att den leveranskedja där skatteundandragandet förekommit omfattar två eller flera medlemsstater eller att den transaktion genom vilken mervärdesskatteundandragandet begåtts har ägt rum i en annan medlemsstat än den där den skattskyldiga person som är inblandad i det skatteundandragande som begåtts genom de aktuella transaktionerna otillbörligen åberopar en rättighet som följer av sjätte direktivet.

66 På samma sätt skulle ett konstaterande att villkoren för beviljande av en rättighet som följer av sjätte direktivet verkar vara uppfyllda om man endast ser till rättsordningen i den medlemsstat som ska fatta beslut om beviljandet av rättigheten inte ha någon självständig betydelse vad gäller frågan huruvida rättigheten ska nekas. Såsom just angetts kan medverkan till ett mervärdesskatteundandragande nämligen bestå i ett avsiktligt deltagande, eller ett deltagande som borde ha varit avsiktligt, i en transaktionskedja i vilken en annan aktör, genom en senare transaktion i en annan medlemsstat, fullbordar skatteundandragandet.

67 Dessutom kännetecknas, såsom den nederländska regeringen har angett, ett sådant mervärdesskatteundandragande som är i fråga i de nationella målen – en så kallad karusellhandel som bedrivs genom gemenskapsinterna leveranser – ofta av att de villkor som ska vara uppfyllda för att kunna åberopa en rättighet vad avser

mervärdesskatt framstår som uppfyllda om man endast betraktar dem från en isolerad medlemsstats ståndpunkt, eftersom det är just den specifika kombinationen av transaktioner genomförda i flera medlemsstater som medför att de samlade transaktionerna kan rubriceras som ett skatteundandragande.

- 68 Dessutom skulle en annan tolkning än den som nämnts ovan strida mot målsättningen att bekämpa skatteundandragande, vilken erkänns och främjas i sjätte direktivet (se, bland annat, dom Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, punkt 50).
- 69 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att vederbörande – genom den transaktion som åberopats som grund för rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt – medverkade i ett mervärdesskatteundandragande som begåtts inom ramen för en leveranskedja, får nekas dessa rättigheter, oberoende av att undandragandet har skett i en annan medlemsstat än den där rättigheterna har gjorts gällande och att den skattskyldiga personen i denna andra medlemsstat har iakttagit de formella villkoren i den nationella lagstiftningen för att omfattas av dessa rättigheter.

#### *Den tredje frågan*

- 70 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att pröva den tredje frågan, vilken endast har ställts för det fall den första frågan skulle besvaras nekande.

#### **Rättegångskostnader**

- 71 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **De frågor som Hoge Raad der Nederlanden ställt i målen C-163/13 och C-164/13 avvisas.**
- 2) **Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så, att det ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att, med avseende på en gemenskapsintern leverans, neka en skattskyldig person rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt, även om det inte finns några bestämmelser i nationell rätt som föreskriver att dessa rättigheter ska nekas, om det med hänsyn till objektiva uppgifter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom den transaktion som åberopats som grund för den aktuella rättigheten, medverkade i ett skatteundandragande inom ramen för en leveranskedja.**

- 3) Sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, ska tolkas så, att en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att vederbörande – genom den transaktion som åberopats som grund för rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt – medverkade i ett mervärdesskatteundandragande som begåtts inom ramen för en leveranskedja, får nekas dessa rättigheter, oberoende av att undandragandet har skett i en annan medlemsstat än den där rättigheterna har gjorts gällande och att den skattskyldiga personen i denna andra medlemsstat har iakttagit de formella villkoren i den nationella lagstiftningen för att omfattas av dessa rättigheter.

Underskrifter