



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 13 mars 2014*

”Gemensamt system för mervärdesskatt — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Förskottsbetalningar — Beslut att neka avdrag — Skatteundandragande — Jämkning av avdrag när den skattepliktiga transaktionen inte ägt rum — Villkor”

I mål C-107/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien) genom beslut av den 14 februari 2013, som inkom till domstolen den 4 mars 2013, i målet

FIRIN OOD

mot

Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (referent) och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom A. Manov, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom E. Petranova och D. Drambozova, båda i egenskap av ombud,
- Estlands regering, genom N. Grünberg och M. Linntam, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska

- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A. De Stefano, avvocato dello Stato,
 - Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och N. Nikolova, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 19 december 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 65, 90.1, 168 a, 185.1, 193 och 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan FIRIN OOD (nedan kallat FIRIN) och Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"– Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören vid avdelningen för "överklaganden och skattefrågor avseende social trygghet", för staden Veliko Tarnovo, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor) rörande rätten att, i form av ett skattetillgodohavande, dra av mervärdesskatt för en förskottsbetalning som bolaget gjort för en leverans av mjöl.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112 föreskrivs att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt.
- 4 I artikel 14.1 i detta direktiv föreskrivs följande:
"Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar."
- 5 Enligt artikel 63 i nämnda direktiv inträffar den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.
- 6 Artikel 65 i samma direktiv har följande lydelse:
"Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet."
- 7 I artikel 90.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:
"Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer."
- 8 Avdragsrätten ska enligt artikel 167 i direktivet inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

9 Artikel 168 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”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.

...”

10 I artikel 178 i samma direktiv 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.

...”

11 I artikel 184 i direktiv 2006/112 föreskrivs att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

12 Artikel 185 i samma direktiv har följande lydelse:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

13 Medlemsstaterna ska enligt artikel 186 i nämnda direktiv fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 häri.

14 Artikel 193 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”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.”

15 Enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 skall mervärdesskatt betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.

16 Artikel 205 i detta direktiv har följande lydelse:

”I de fall som avses i artiklarna 193–200 och artiklarna 202, 203 och 204 får medlemsstaterna föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatten.”

Bulgarisk rätt

17 I artikel 70.5 i lagen om mervärdesskatt (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (DV nr 63, av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS), föreskrivs att avdragsrätt inte föreligger för ingående mervärdesskatt när denna har fakturerats på ett olagligt sätt.

18 I artikel 177 ZDDS föreskrivs följande:

”(1) Den registrerade personen som är mottagare av en beskattningsbar leverans ansvarar för den skatt som en annan registrerad person är skyldig och inte har betalat, om den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som har ett direkt eller indirekt samband med den skatteskuld som inte har betalats har utnyttjats.

(2) Ansvar enligt punkt 1 uppkommer om den registrerade personen kände eller borde ha känt till att skatten inte skulle betalas och detta har bevisats av granskningsorganet i enlighet med artiklarna 117–120 i processlagen om skatt och social trygghet.

(3) Vid tillämpningen av punkt 2 ska det anses att personen borde ha känt till att skatten inte skulle betalas om följande kumulativa villkor är uppfyllda:

1. skatteskulden, i den mening som avses i punkt 1, för en beskattningsperiod har i realiteten inte betalats av någon av de tidigare tillhandahållarna av en beskattningsbar leverans av samma vara eller tjänst, i samma, förändrad eller bearbetad form.
2. Den beskattningsbara leveransen är fiktiv, kringgår lagen eller sker till ett pris som avsevärt skiljer sig från marknadspriset.

(4) Ansvar enligt punkt 1 förutsätter inte att en viss förmån har erhållits till följd av att skatteskulden inte har betalats.

(5) På de villkor som föreskrivs i punkterna 2 och 3 är den tidigare tillhandahållaren som är skyldig den obetalda skatten också ansvarig.

(6) I de fall som avses i punkterna 1 och 2 hålls den beskattningsbara person som är direkt mottagare av leveransen för vilken skatteskulden inte har betalats ansvarig. Om skatteskulden inte kan drivas in kan mottagare i senare leveransled hållas ansvariga.

(7) Punkt 6 är också, efter nödvändiga anpassningar, tillämplig på tillhandahållare i tidigare led.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 FIRIN, som övertagit Hlebozavod Kornis rättigheter, är ett bolag bildat enligt bulgarisk rätt som framställer och saluför bröd och konditorivaror. FIRIN ägs till 99 procent av York Skay EOOD (nedan kallat York Skay) och till 1 procent av Krasen Yorkishev.

- 20 I slutet av år 2010 beställde FIRIN 10 000 ton vete från Agra Plani EOOD (nedan kallat Agra Plani), ett bolag som ägs till 100 procent av Krasen Yorkishev. För denna transaktion, som skulle betalas i förskott, utfärdade Agra Plani den 29 november 2010 en faktura på 3 600 000 bulgariska leva (BGN). På fakturan angavs att mervärdesskatten var 600 000 BGN.
- 21 Efter en kontroll ifrågasatte den bulgariska skattemyndigheten avdraget på 600 000 BGN i FIRINs mervärdesskattedeklarationer för perioden november-december år 2010.
- 22 Skälet för ifrågasättandet var enligt skattemyndigheten att vetet inte hade tillhandahållits och att fakturan av den 29 november 2010 utgjorde ett led i ett system för skatteundandragande som hade uppdragats vid kontrollen. Agra Plani var nämligen inte registrerat av den statliga spannmålsmyndigheten och saknade därför rätt att saluföra spannmål, vilket FIRIN måste ha känt till. Det sammanlagda beloppet av de utbetalningar som FIRIN hade gjort sedan den 30 november 2010 till Agra Plani, vilket uppgick till 4 170 000 BGN, det vill säga ett belopp som överstiger den summa som angavs på fakturan, hade dessutom vid detta datum överförts till York Skays konto. Samma datum överförde också York Skay 3 600 000 BGN till FIRINs bankkonto.
- 23 I brist på tillförlitligt underlag underkände skattemyndigheten FIRINs förklaringar avseende dessa överföringars natur. Enligt FIRIN var överföringarna en följd av ett lån från Agra Plani till York Skay och ett extra kapitaltillskott från FIRIN.
- 24 Till följd av skattemyndighetens kontroll utfärdades ett omprövningsbeslut den 26 september 2011. FIRIN begärde omprövning av detta beslut vid Direktor. Genom beslut av den 16 januari 2012 fastställde denna myndighet omprövningsbeslutet.
- 25 FIRIN överklagade därefter Direktors fastställande beslut till Administrativen sad Veliko Tarnovo och gjorde gällande att bolaget uppfyllde samtliga villkor för att beviljas avdrag med ett belopp på 600 000 BGN och att skälen för att neka detta avdrag grundade sig på omständigheter, däribland transaktionens fiktiva karaktär, vilka inte är tillämpliga med avseende på beslutet att neka avdragsrätt, utan med avseende på möjligheten att hålla bolaget ansvarigt för mervärdesskatt som inte betalats av dess leverantör.
- 26 I detta sammanhang frågade sig Administrativen sad Veliko Tarnovo huruvida en rätt att göra avdrag för mervärdesskatt föreligger i en situation i vilken det planerade tillhandahållandet, av olika skäl, inte har kunnat äga rum och huruvida en senare justering fortfarande är möjlig. Nämnda domstol frågade sig också om det nationella systemet för solidariskt ansvar på området för mervärdesskatt är förenligt med unionsrätten.
- 27 Administrativen sad Veliko Tarnovo beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Ska, i ett fall som det i det nationella målet, där ingående mervärdesskatt i samband med förskottsbetalning för en framtida och klart definierad beskattningsbar leverans av varor har dragits av omgående, artikel 168 a i ... direktiv 2006/112 ..., jämförd med artiklarna 65, 90.1 och 185.1 i samma direktiv, tolkas så, att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ska nekas vid den tidpunkt då den utövas, eftersom huvudprestationen enligt leveransvillkoren av objektiva och/eller subjektiva skäl inte har tillhandahållits?
 2. Följer det av denna tolkning och med hänsyn till principen om mervärdesskattens neutralitet att det har (eller saknar) betydelse att leverantören i denna situation har en objektiv möjlighet att justera den fakturerade mervärdesskatten och/eller beskattningsunderlaget på fakturan enligt nationell lag, och hur skulle en sådan justering påverka det ursprungliga beslutet att neka avdrag för ingående mervärdesskatt?

3. Ska artikel 205 i direktiv 2006/112, jämförd med artiklarna 168 a och 193 och med hänsyn till skäl 44 i samma direktiv, tolkas så, att medlemsstaterna får neka mottagaren av en leverans avdrag för mervärdesskatt med tillämpning endast av kriterier som de själva har angett i en nationell lag, enligt vilka en annan person än den beskattningsbara personen påförs en skatteskuld, om i detta fall det slutliga skatteresultatet skulle skilja sig från det resultat som skulle ha uppkommit om de regler som medlemsstaterna bestämt hade följts strikt?
4. Om den tredje frågan besvaras jakande, är nationella bestämmelser som de som är i fråga i det nationella målet tillåtna om artikel 205 i direktiv 2006/112 tillämpas och förenliga med effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, om de inför ett solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatten som grundar sig på presumtioner, vilkas tillämplighet inte beror på direkt fastställbara objektiva fakta, utan på rättsfigurer i civilrätten och tvister om dessa rättsfigurer slutligt avgörs enligt andra processrättsliga regler?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning

- 28 Med sina frågor vill den hänskjutande domstolen få EU-domstolen att bringa klarhet i hur bestämmelserna i direktiv 2006/112 ska tolkas med avseende på två olika delar av mervärdesskattesystemet, nämligen den del som avser avdragsrätten för ingående mervärdesskatt och den del som avser en beskattningsbar persons solidariska ansvar för skatt som en tredje person är skyldig enligt artikel 205 i detta direktiv.
- 29 Det ska erinras om att det framgår av fast rättspraxis att det förfarande som har införts genom artikel 267 FEUF utgör ett medel för samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, genom vilket EU-domstolen tillhandahåller de nationella domstolarna de uppgifter om unionsrättens tolkning som är nödvändiga för att döma i saken i mål som de ska avgöra (se, bland annat, dom av den 19 december 2013 i mål C-279/12, *Fish Legal* och *Shirley*, punkt 29)
- 30 Inom ramen för detta samarbete presumeras frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. En begäran från en nationell domstol kan därför bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i målet vid den nationella domstolen 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, domen i det ovannämnda målet *Fish Legal* och *Shirley*, punkt 30).
- 31 Det framgår att det nationella målet rör ifrågasättandet av FIRINs avdragsrätt för mervärdesskatt. Av den hänskjutande domstolens beslut framgår dock att den bulgariska skattemyndigheten inte bedömt att FIRIN var solidariskt ansvarig för betalningen av den mervärdesskatt som *Agra Plani* var skyldig.
- 32 Det är uppenbart att den hänskjutande domstolens tredje fråga, till viss del, och fjärde fråga – vilka avser tolkningen av artikel 205 i direktiv 2006/112 – inte har något samband med saken i det nationella målet, i den mån som de rör omfattningen av ett sådant solidariskt ansvar. Dessa frågor ska därför avvisas.

Prövning i sak

- 33 Genom sina frågor rörande systemet för avdragsrätt för mervärdesskatt, vilka ska prövas tillsammans, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artiklarna 65, 90.1, 168 a, 185.1 och 193 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det avdrag för mervärdesskatt som mottagaren av en faktura

rörande förskottsbetalning för en leverans av varor har gjort ska justeras när, under sådana omständigheter som i det nationella målet, denna leverans i slutändan inte äger rum, även om leverantören fortsätter att vara skyldig denna skatt och inte har betalat tillbaka förskottet.

- 34 Det ska erinras om att enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar och att, enligt artikel 63 i samma direktiv, den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.
- 35 Artikel 65 i direktiv 2006/112, enligt vilken mervärdesskatten på förskottsbetalningen ska vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, utgör ett undantag till artikel 63 och ska därför tolkas restriktivt (dom av den 21 februari 2006 i mål C-419/02, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, REG 2006, s. I-1685, punkt 45).
- 36 För att mervärdesskatten ska kunna tas ut under sådana omständigheter måste sålunda samtliga relevanta omständigheter avseende den beskattningsgrundande händelsen, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan vara kända och varorna och tjänsterna således ha angetts med precision vid tidpunkten för betalningen av förskottet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, punkt 48).
- 37 Domstolen måste undersöka om så är fallet i det nationella målet för att kunna fastställa om FIRIN hade rätt att göra avdrag på grundval av det aktuella förskottet.
- 38 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de varor som skulle levereras var angivna med precision när FIRIN betalade det aktuella förskottet.
- 39 Såsom generaladvokaten angett i punkt 24 i sitt förslag till avgörande kan artikel 65 i direktiv 2006/112 likväl inte vara tillämplig när det vid tidpunkten för betalningen av förskottet är osäkert huruvida den beskattningsgrundande händelsen kommer att äga rum. Så är bland annat fallet vid bedrägligt beteende.
- 40 Det ska nämligen erinras om att bekämpandet av eventuellt skatteundandragande, eventuell skatteflykt och eventuellt missbruk är ett mål som erkänns och främjas i direktiv 2006/112. Domstolen har i detta avseende fastställt att enskilda inte får missbruka eller åberopa unionsrätten i bedrägligt syfte. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka 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 december 2012 i mål C-285/11, Bonik, punkterna 35-37).
- 41 Så är fallet när den beskattningsbara personen själv gjort sig skyldig till skatteundandragande. I det fallet är de objektiva kriterier, som ligger till grund för begreppet "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförts av en beskattningsbar person i denna egenskap" respektive begreppet "ekonomisk verksamhet", inte uppfyllda (domen i det ovannämnda målet Bonik, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 42 Det är däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen (domen i det ovannämnda målet Bonik, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

- 43 Inrättandet av ett sådant sanktionssystem vore att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bonik, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 44 Eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätten åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare eller senare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till (domen i det ovannämnda målet Bonik, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 45 Inom ramen för förfarandet enligt artikel 267 FEUF är domstolen emellertid inte behörig att kontrollera och inte heller att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att, i enlighet med reglerna i nationell rätt, göra en helhetsbedömning av samtliga faktorer och faktiska omständigheter i detta mål (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Bonik).
- 46 Av detta följer att det endast är den hänskjutande domstolen som ska undersöka huruvida skattemyndigheten har styrkt de objektiva omständigheter som den åberopat till stöd för att FIRIN måste ha vetat att det förskott som betalades till bolagets leverantörer i själva verket inte avsåg den varuleverans som angavs på den faktura som leverantören hade utfärdat.
- 47 För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar ska emellertid frågorna rörande villkoren för justering av den mervärdesskatt som FIRIN dragit av prövas, för det fall den domstolen, när den gör den bedömning som det ankommer på den att göra, kommer fram till att samtliga relevanta omständigheter avseende den framtida leveransen kan anses ha varit kända av FIRIN vid tidpunkten för betalningen av förskottet och att leveransen således inte föreföll vara osäker.
- 48 Det ska erinras om att artiklarna 184–186 i direktiv 2006/112 fastställer de villkor på vilka skattemyndigheten har rätt att kräva en justering av en beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, domen av den 18 oktober 2012 i mål C-234/11, TETS Haskovo, punkt 26).
- 49 Vad avser den eventuella inverkan på avdraget på grund av händelser som har skett efter det att avdraget har gjorts, framgår det av rättspraxis att användningen eller den planerade användningen av varorna eller tjänsterna, bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till och omfattningen av eventuella justeringar under påföljande perioder, vilka ska ske i enlighet med villkoren i de ovannämnda artiklarna 184–186 (domen i det ovannämnda målet TETS Haskovo, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 50 Det system för justering som föreskrivs i dessa artiklar utgör nämligen en oskiljaktig del av det avdragssystem som införts genom direktiv 2006/112. Syftet med systemet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett tidigare skede endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån de avser tillhandahållanden av tjänster som är föremål för mervärdesskatt. Syftet med direktivet är sålunda att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med beskattningsbara transaktioner (domen i det ovannämnda målet TETS Haskovo, punkterna 30 och 31).
- 51 Vad beträffar frågan huruvida det eventuellt har uppkommit en skyldighet att justera det avdrag som har gjorts för ingående mervärdesskatt, föreskrivs i artikel 185.1 i direktiv 2006/112 principen att en sådan justering särskilt ska göras när det, efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats in, har inträffat någon förändring i de faktorer som beaktats vid fastställande av avdragsbeloppet (domen i det ovannämnda målet TETS Haskovo, punkt 32).

- 52 I ett fall som det i det nationella målet, i vilket den leverans av varor som FIRIN har betalat ett förskott för, enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen, inte kommer att äga rum, konstaterar domstolen, i likhet med generaladvokaten i punkt 35 i förslaget till avgörande, att de faktorer som tagits i beaktande för att bestämma avdraget för ingående mervärdesskatt har ändrats efter ingivandet av mervärdesskattedeclarationen. I en sådan situation kan skattemyndigheten följaktligen kräva justering av den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen dragit av.
- 53 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att den mervärdesskatt som leverantören är skyldig inte justeras.
- 54 Det ska i detta avseende erinras om att när mervärdesskatt har fakturerats på ett felaktigt sätt till följd av att en beskattningsbar transaktion inte har ägt rum följer det av direktiv 2006/112 att de båda berörda näringsidkarna inte nödvändigtvis behandlas identiskt. Dels är fakturautfärdaren enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 skyldig att betala den mervärdesskatt som anges på fakturan, även om någon beskattningsbar transaktion inte har ägt rum. Dels är fakturamottagarens avdragsrätt i enlighet med artiklarna 63 och 167 i direktiv 2006/112 begränsad till de skatter som svarar mot en transaktion som är föremål för mervärdesskatt (dom av den 31 januari 2013 i mål C-643/11, LVK – 56, punkterna 46 och 47).
- 55 I ett sådant fall säkerställs iakttagandet av principen om skatteneutralitet av möjligheten, som det ankommer på medlemsstaterna att föreskriva om, till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, då fakturautfärdaren visar att han var i god tro eller då han fullständigt och i tid har undanröjt risken för skattebortfall (domen i det ovannämnda målet LVK – 56, punkt 48).
- 56 Under sådana omständigheter som de i det nationella målet, när förskottet inte har betalats tillbaka av leverantören, kan dessutom, såsom generaladvokaten anfört i punkt 43 i förslaget till avgörande, leverantörens beskattningsunderlag till följd av inkasseringen av förskottet inte sättas ned med tillämpning av artiklarna 65, 90 och 193 i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, vad avser justeringen av beskattningsunderlaget vid rabatter, domen av den 29 maj 2001 i mål C-86/99, Freemans, REG 2001, s. I-4167, punkt 35).
- 57 Under dessa villkor – och utan att det påverkar den beskattningsbara personens rätt att med stöd av tillämpliga nationella rättsmedel från leverantören erhålla återbetalning av förskottet för den leverans av varor som i slutändan inte ägde rum – saknar den omständigheten att den mervärdesskatt som leverantören är skyldig inte ska justeras betydelse för skattemyndighetens rätt att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen dragit av med anledning av betalningen av förskottet för en sådan leverans.
- 58 Med beaktande av vad som anförts ovan ska de ställda frågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 65, 90.1, 168 a, 185.1 och 193 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det avdrag för mervärdesskatt som mottagaren av en faktura rörande förskottsbetalning för en leverans av varor har gjort ska justeras när, under sådana omständigheter som i det nationella målet, leveransen i slutändan inte äger rum, även om leverantören fortsätter att vara betalningsskyldig för denna skatt och inte har betalat tillbaka förskottet.

Rättegångskostnader

- 59 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 (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 65, 90.1, 168 a, 185.1 och 193 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det avdrag för mervärdesskatt som mottagaren av en faktura rörande förskottsbetalning för en leverans av varor har gjort ska justeras när, under sådana omständigheter som i det nationella målet, leveransen i slutändan inte äger rum, även om leverantören fortsätter att vara betalningsskyldig för denna skatt och inte har betalat tillbaka förskottet.

Underskrifter