Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
av den 19 december 2013 [1]

Mål C-107/13

”FIRIN” OOD
mot
Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(begäran om förhandsavgörande från Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgarien))

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Korrigering av avdrag för ingående mervärdesskatt vid förskottsbetalningar när prestationen inte utförs”

I – Inledning

1. Återigen ställs frågor till domstolen som uppkommer vid det bulgariska rättsväsendet på grund av att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt nekats i samband med misstanke om mervärdesskattebedrägeri. Det som kännetecknar det aktuella fallet är att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt gjordes gällande på grundval av en förskottsbetalning, men att ingen prestation sedan utfördes.

2. Domstolen har hittills inte behandlat avdrag för ingående mervärdesskatt i en sådan situation. I det aktuella fallet kan därför inte så som brukligt endast domstolens fasta praxis följas beträffande nekad rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i fall med mervärdesskattebedrägeri – som ibland är svårt att bevisa – utan domstolen ska besvara en tolkningsfråga av generell betydelse för mervärdesskatterätten som hittills inte har behandlats.

1 — Originalspråk: tyska.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *De unionsrättsliga bestämmelserna*

3. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt regleras i artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet):

”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.”

4. Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt ”då skatten blir utkrävbar”. Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir enligt artikel 63 utkrävbar ”vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.” I artikel 65 finns dock följande specialbestämmelse:

”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.”

5. I mervärdesskattedirektivet föreskrivs att skattens utkrävbarhet i vissa fall ska korrigeras och rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt fastställas. Korrigeringen av skattens utkrävbarhet regleras genom artikel 90.1:

”1. Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har satts ned efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.”

6. Enligt artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska ”[d]et ursprungliga avdraget justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.” I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.”

2 — EUT L 347, s. 1.

7. I artikel 192a och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet finns dessutom bestämmelser om ”personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt till staten”. Enligt grundregeln i artikel 193 ska mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person ”som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster …”

8. I detta sammanhang föreskrivs följande i skäl 44 i mervärdesskattedirektivet: ”Medlemsstaterna bör även få föreskriva att någon annan än den som är betalningsskyldig skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.”

9. I artikel 205 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs därför följande:

”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.”

B – *Den nationella lagstiftningen*

10. Enligt artikel 177 i den bulgariska lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) är en registrerad person som är mottagare av en beskattningsbar leverans ansvarig för den skatt som en annan registrerad person är skyldig och inte har betalat, om den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har utnyttjats som har direkt eller indirekt samband med den skatteskuld som inte har betalats.

III – Förfarandet vid den nationella domstolen och vid EU-domstolen

11. Det nationella målet avser ett omprövningsbeslut, varigenom klaganden Firin OOD (nedan kallad Firin) nekades avdrag för ingående mervärdesskatt som angavs på en faktura från Agra Plani EOOD (nedan kallad Agra Plani).

12. De båda ingick år 2010 ett köpeavtal avseende 10 000 ton vete, trots att Agra Plani enligt bulgarisk lagstiftning inte hade rätt att handla med spannmål. Agra Plani skulle leverera vetet senast den 31 december 2012 och Firin skulle betala köpesumman 3,6 miljoner BGN (cirka 1,8 miljoner euro) i förskott. På grundval av detta gjorde Firin gällande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt efter det att Agra Plani hade betalat 4,17 miljoner BGN.

13. Agra Plani överförde omgående beloppet till bolaget York Skay EOOD som ett påstått lån, och detta bolag betalade samma dag tillbaka 3,6 miljoner BGN till Firin som ett påstått tillskott av kapital. Firins delägare var York Skay EOOD och en fysisk person som i sin tur var ensam delägare i Agra Plani.

14. Efter det att Agra Plani inte hade betalat in någon mervärdesskatt på grundval av köpeavtalet och inte hade levererat vetet och dessutom i april 2011 automatiskt hade avregistrerats som skattskyldig, krävde den bulgariska skattemyndigheten tillbaka den ingående mervärdesskatt som Firin redan hade gjort gällande på grundval av köpeavtalet. Skattemyndigheten anser att en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som först förelegat upphör att gälla om den utlovade prestationen senare inte tillhandahålls. Skattemyndigheten utgick dessutom från att det var fråga om en fingerad transaktion och ett fingerat finansiellt flöde, varför Firin kände till att den mervärdesskatt som skulle betalas på grundval av köpeavtalet inte skulle komma att erläggas.

15. Administrativen sad Veliko Tarnovo som ska behandla tvisten avseende nekad rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har nu hänskjutit följande frågor till domstolen i enlighet med artikel 267 FEUF.

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 jämförd med artiklarna 65, 90.1 och 185.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas enhetligt så, att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ska nekas vid den tidpunkt då den utövas, eftersom motprestationen enligt leveransvillkoren av objektiva och/eller subjektiva skäl inte har tillhandahållits?

2. Följer det av denna enhetliga 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 korrigera den fakturerade mervärdesskatten och/eller beskattningsunderlaget på fakturan på det sätt som föreskrivs i den nationella lagen, och hur skulle en sådan korrigering påverka det ursprungliga nekandet av avdrag för ingående mervärdesskatt?

3. Ska artikel 205 jämförd med artiklarna 168 a och 193, samt med hänsyn till skäl 44 i [mervärdesskattedirektivet], tolkas så, att medlemsstaterna får neka mottagaren av en leverans avdrag för ingående mervärdesskatt med tillämpning endast av sådana kriterier som de själva har angett i en nationell lag, enligt vilka en annan person än den skattskyldiga 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 [mervärdesskattedirektivet] tillämpas samt förenliga med effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, om de inför ett solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatten med åberopande av förmodanden som inte är baserade på direkt fastställbara objektiva fakta, utan på formulerade institut i civilrätten om vilka definitivt beslut fattas i tvisten genom en annan rättslig åtgärd?

16. Den bulgariska skattemyndigheten, Republiken Bulgarien, Republiken Estland, Republiken Italien och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden i förfarandet vid domstolen.

IV – Bedömning

17. Den hänskjutande domstolen har ställt de fyra tolkningsfrågorna beträffande två olika regleringsområden i mervärdesskattedirektivet. Den första, den andra och den tredje tolkningsfrågan avser den nekade rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, särskilt de villkor för denna som regleras i artikel 167 och följande artiklar och artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet, medan den fjärde och delvis också den tredje tolkningsfrågan handlar om en skattskyldig persons solidariska ansvar för en annan persons skatteskuld enligt artikel 205 i mervärdesskattedirektivet.

18. Det bör betonas att nekad rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska hållas strängt åtskild från ansvar för en annan persons skatteskuld. Avdrag för ingående mervärdesskatt och ansvar omfattas av olika villkor och bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

19. I sin begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen själv förklarat att den bulgariska skattemyndigheten *inte* fastställde att Agra Plani hade solidariskt ansvar för skatteskulden, utan nekade denna rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. EU-domstolen kan enligt fast rättspraxis avvisa en begäran om tolkning av EU-rätten då det är uppenbart att den begärda tolkningen inte har något samband med saken i målet vid den nationella domstolen.[3] Mot det ovan anförda kan tolkningsfrågorna inte tas upp till sakprövning i den mån de avser en skattskyldig persons

3 — Dom av den 11 april 2013 i mål C-290/12, Della Rocca, punkt 29 och där angiven rättspraxis.

solidariska ansvar för en annan persons skatteskuld, eftersom det inte framgår av motiveringen till begäran om förhandsavgörande att frågorna är relevanta för det nationella målet. Följaktligen ska varken den fjärde eller den tredje frågan, i den mån denna också avser tolkningen av artikel 205 i mervärdesskattedirektivet, besvaras.

20. När det gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt har den hänskjutande domstolen ställt den första, den andra och den tredje frågan för att få klarhet i huruvida denna rätt ska nekas när prestationen inte tillhandahålls vid förskottsbetalning enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet (se nedan punkt B), och huruvida det har betydelse att leverantören fortfarande är skyldig att betala mervärdesskatten för den prestation som inte har tillhandahållits (se nedan punkt C). För att dessutom ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar[4] ska jag först behandla frågan under vilka omständigheter en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av en förskottsbetalning överhuvudtaget uppkommer (se nedan punkt A).

A – *Avdragsrättens inträde vid förskottsbetalning*

21. Avdragsrätten ska enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inträda då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. För Firins i det nationella målet omtvistade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt är, enligt detta, när det gäller det köpeavtal som ingåtts med Agra Plani, ett villkor att statens rätt att utkräva skatt av Agra Plani har uppkommit. Skatten blir enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet inte utkrävbar förrän vid leveransen av varorna, vilken Agra Plani dock inte har utfört.

22. Om en förskottsbetalning görs för den skattepliktiga transaktionen ska mervärdesskatten enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektvet emellertid vara utkrävbar och därmed rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt inträda redan vid mottagandet av den skattskyldiga personens förskottsbetalning. En sådan förskottsbetalning behöver inte vara begränsad till en del av motprestationen, utan den kan också – som i det aktuella fallet – avse hela motprestationen.[5] Ett villkor för att tillämpa artikel 65 i mervärdesskattedirektivet är emellertid enligt domstolens praxis dessutom att samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan är kända och, i synnerhet, att varorna och tjänsterna således har angetts med precision.[6]

23. I motiveringen i beslutet att begära förhandsavgörande utgår den hänskjutande domstolen från att leverantören Agra Planis motprestation faktiskt stod till förfogande oberoende av senare betalningstransaktioner och att en förskottsbetalning i den mening som avses i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet således hade gjorts. Särskilt i den första frågan förutsätts det dessutom att villkoren i nämnda rättspraxis beträffande specificering av leveransen är uppfyllda i det aktuella fallet. Av detta drar den hänskjutande domstolen slutsatsen att Firin principiellt har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

24. Den hänskjutande domstolen ska emellertid ta hänsyn till att artikel 65 i mervärdesskattedirektivet inte heller är tillämplig om tillhandahållandet av prestationen är osäkert när förskottsbetalningen görs.

4 — Se, beträffande denna befogenhet som domstolen har, endast dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Tissier (REG 1986, s. 1207), punkt 9, och av den 30 maj 2013 i mål C-342/12, Worten, punkt 30.

5 — Dom av den 19 december 2012 i mål C-549/11, Orfey, punkt 37, och av den 7 mars 2013 i mål C-19/12, Efir, punkt 39.

6 — Dom av den 21 februari 2006 i mål C-419/02, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments (REG 2006, s. I-1685), punkt 48, av den 16 december 2010 i mål C-270/09, MacDonald Resorts (REU 2010, s. I-13179), punkt 31, av den 3 maj 2012 i mål C-520/10, Lebara, punkt 26, av den 19 december 2012 i mål C-549/11, Orfey,, punkt 28, samt domen i målet Efir (ovan fotnot 5), punkt 32.

25. EU-domstolen fastslog till exempel i ett fall att denna bestämmelse inte var tillämplig, eftersom köparen bland annat när som helst kunde säga upp avtalet ensidigt.[7] På grund av denna möjlighet till uppsägning var det således inte säkert att någon skattepliktig leverans faktiskt skulle komma att utföras.

26. Dessutom ska artikel 65, eftersom den utgör ett undantag från grundregeln i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet, tolkas restriktivt enligt fast rättspraxis.[8] Enligt artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet uppfylls de rättsliga villkoren för statens rätt att utkräva skatt nämligen först när skattskyldigheten inträder. Av detta följer att möjligheten att ta ut skatt kan uppstå samtidigt med eller efter skattskyldighetens inträde, men i princip inte dessförinnan.[9] Villkoren för skattskyldighetens inträde enligt artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, vilken ska beaktas i förevarande mål, är emellertid bara uppfyllda när en leverans av varor har skett. Om nu en möjlighet att ta ut skatt i samband med en förskottsbetalning kan uppkomma enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet redan innan villkoren för skattskyldighetens inträde har uppfyllts och därigenom beskattningsunderlaget överhuvudtaget har skapats, måste man kunna förvänta sig att den skattepliktiga prestationen också tillhandahålls på sedvanligt sätt. Om det råder konkreta tvivel i detta avseende är artikel 65 i mervärdesskattedirektivet inte tillämplig.

27. Sådana tvivel skulle kunna råda i det nationella målet.

28. Detta gäller för det första med hänsyn till att den hänskjutande domstolen i motiveringen till beslutet att begära förhandsavgörande till en del har betecknat köpeavtalet som ”fingerat.” Det är alltså möjligt att det redan från början inte fanns någon allvarlig avsikt att leverera vetet.

29. För det andra ska i detta sammanhang också den omständigheten beaktas att Agra Plani enligt lag inte hade rätt att leverera vetet och att köpeavtalet därför eventuellt inte var giltigt. Principen om mervärdesskattens neutralitet innebär visserligen att det är förbjudet att generellt göra åtskillnad mellan tillåtna och otillåtna transaktioner.[10] Ett förbud enligt lag att leverera kan dock ändå medföra att det när förskottsbetalningen görs är tveksamt om leveransen någonsin kommer att äga rum.

30. Eftersom de ovanstående båda omständigheterna avser fakta och tolkningen av den nationella rätten, ska den hänskjutande domstolen klargöra dessa inom ramen för det nationella målet. Om artikel 65 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig i förevarande mål på grund av att det när förskottsbetalningen gjordes faktiskt rådde tvivel om huruvida prestationen senare skulle tillhandahållas, skulle enligt artikel 167 jämförd med artikel 63 i mervärdesskattedirektivet någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ännu inte ha uppkommit när förskottsbetalningen gjordes. För att besvara tolkningsfrågorna ska jag dock i det följande utgå från att en sådan rätt har uppkommit för Firin.

B – *Nekad rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när prestationen inte tillhandahålls*

31. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid en förskottsbetalning som leder till att artikel 65 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas fortfarande gäller om den skattepliktiga leveransen senare inte tillhandahålls.

7 — Se domen i målet BUPA Hospitals och Goldsborough Developments (ovan fotnot 6), s. 51.

8 — Domarna i målen BUPA Hospitals och Goldsborough Developments (ovan fotnot 6), punkt 45, Orfey (ovan fotnot 5), punkt 27 och Efir (ovan fotnot 5), punkt 32.

9 — Domen i målet BUPA Hospitals och Goldsborough Developments (ovan fotnot 6), punkt 46.

10 — Se, bland annat, dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369), punkt 22, och av den 7 mars 2013 i mål C-275/11, GfBk, punkt 32.

32. Parterna i målet har i detta sammanhang påpekat att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt fast rättspraxis ska nekas, om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats i skatteundandragande syfte eller på ett sätt som utgör missbruk. Så är fallet när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett skatteundandragande eller om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon deltog i en transaktion som ingick i ett undandragande av mervärdesskatt. [11]

33. Frågan huruvida rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska nekas på grund av handlande i ond tro ska logiskt sett ställas efter frågan huruvida en sådan rätt enligt de allmänt gällande bestämmelserna – alltså helt oberoende av bedrägeri som ännu inte har bevisats – överhuvudtaget föreligger. I det aktuella fallet ska det därför till att börja med klargöras huruvida rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 184 och följande punkter ändå ska justeras om någon leverans av varor inte äger rum vid förskottsbetalning enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet.

34. Enligt artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska avdragsbeloppet särskilt justeras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktas vid bestämningen av avdragsbeloppet. Såsom jag har förklarat närmare ovan i samband med målet TETS Haskovo är frågan i det aktuella fallet bland annat huruvida de förväntningar faktiskt har förverkligts som låg till grund för inträdet av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. [12]

35. Till de faktorer som ska beaktas vid bestämningen av avdragsbeloppet hör i förevarande mål vid en förskottsbetalning enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet – vilket har förklarats ovan [13] – även att det förväntas att den skattepliktiga prestationen kommer att tillhandahållas på sedvanligt sätt. Om det ska fastslås att något sådant inte längre kan förväntas, eftersom någon skattepliktig prestation förmodligen inte kommer att tillhandahållas, har de faktorer som avgör avdraget för ingående mervärdesskatt ändrats. Enligt artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska avdraget för ingående mervärdesskatt i princip justeras, om man inte längre kan räkna med att prestationen kommer att tillhandahållas. Det åligger den hänskjutande domstolen att klarlägga detta i det nationella målet.

36. Undantagsbestämmelsen i artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet utgör inte hinder för en justering. Där nämns olika fall då ingen justering ska ske. Den omständigheten att en prestation inte tillhandahålls efter det att en förskottsbetalning har gjorts nämns dock inte där.

37. Den första tolkningsfrågan ska således i princip besvaras så, att avdrag för ingående mervärdesskatt vid förskottsbetalning som leder till att artikel 65 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas ska korrigeras om den skattepliktiga prestationen slutligen inte tillhandahålls.

C – *Sambandet med korrigeringen av skatteskulden*

38. Den hänskjutande domstolen har dock huvudsakligen ställt den andra och den tredje frågan för att dessutom få klarhet i huruvida, med hänsyn till principen om mervärdesskattens neutralitet, korrigeringen av avdraget för ingående mervärdesskatt i det aktuella fallet är beroende av att det finns en objektiv möjlighet att korrigera motsvarande skatteskuld. Om denna skatteskuld inte korrigeras trots att avdraget för ingående mervärdesskatt korrigeras kan staten nämligen i slutändan få mer än som skulle ha varit fallet om allt hade gått rätt till.

11 — Se dom av den 18 juli 2013 i mål C-78/12, Evita-K, punkterna 39 och 40 och där angiven rättspraxis.

12 — Se förslag till avgörande av den 14 juni 2012 i mål C-234/11, TETS Haskovo, punkterna 25–28.

13 — Se ovan punkt 24 och följande punkter.

39. Principen om mervärdesskattens neutralitet är inte bara ett uttryck för likhetsprincipen inom mervärdesskatterätten, utan den innebär också att den mervärdesskatt som en näringsidkare ska betala eller har betalat inte till någon del ska belasta honom själv. [14] En skattskyldigs skattebörda som strider mot systemet skulle i den aktuella situationen kunna antas föreligga, eftersom leverantören Agra Plani fortfarande skulle kunna vara skyldig att betala mervärdesskatten, medan dess avtalspart Firin visserligen har gjort en förskottsbetalning, men ska korrigera det uppkomna avdraget för ingående mervärdesskatt.

40. I en situation som denna bör det beaktas att det finns två grunder för en skatteskuld.

41. För det första är leverantören, vilket parterna i målet helt riktigt har påpekat, enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet skyldig att betala mervärdesskatten på grund av den mervärdesskatt som han eller hon har angett på fakturan. Enligt fast rättspraxis kan leverantören visserligen korrigera skatteskulden under vissa villkor, [15] och en rättelse är inte utesluten på grund av att leverantören inte längre är mervärdesskatteregistrerad vid tidpunkten för rättelsen [16]. Så länge som detta inte har skett kvarstår skatteskulden, medan motsvarande avdrag för ingående mervärdesskatt således alltid ska korrigeras.

42. I domarna i målen Stroy trans och LVK fastslog domstolen att de berörda aktörerna inte nödvändigtvis måste få en identisk behandling i den mån fakturautfärdaren inte har rättat fakturan. Fakturautfärdaren är nämligen även i avsaknad av en beskattningsbar transaktion skyldig att betala den mervärdesskatt som anges på fakturan i enlighet med artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, medan fakturamottagaren inte har någon avdragsrätt i ett sådant fall. [17]

43. För det andra är leverantören emellertid i det aktuella fallet skyldig att betala mervärdesskatten även enligt artikel 193 jämförd med artikel 65 i mervärdesskattedirektivet på grund av förskottsbetalningen. En sådan skyldighet att betala mervärdesskatt kan visserligen enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet i princip upphöra genom nedsättning av beskattningsunderlaget, men det är tveksamt om detta kan ske utan att det belopp som har betalats i förskott återbetalas. Domen i målet Freemans kan nämligen förstås så, [18] att ett generellt villkor för en nedsättning av beskattningsunderlaget är att de belopp som har betalats till den skattskyldiga personen faktiskt återbetalas. [19] Om leverantören alltså inte betalar tillbaka det belopp som har betalats i förskott kan skatteskulden därefter – till skillnad från fallet i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet – inte längre korrigeras, trots att avdraget för ingående mervärdesskatt samtidigt ska korrigeras.

44. I detta avseende ska två olika aspekter övervägas.

45. Det kan till att börja med konstateras att det enligt rättspraxis inte generellt kan ifrågasättas att en skatteskuld föreligger, medan motsvarande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte kan göras gällande. I domen i målet Petroma Transports m.fl. fastslog domstolen till exempel att möjligheten att ta ut skatt inte är villkorad av det verkliga utnyttjandet av avdragsrätten. Enligt denna kan mervärdesskatt tillämpas på transaktioner också när motsvarande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte kan göras gällande på grund av formella fel i fakturan. [20]

14 — Se dom av den 15 november 2012 i mål C-174/11, Zimmermann, punkterna 46–48 och där angiven rättspraxis.

15 — Se dom av den 11 april 2013 i mål C-138/12, Rusedespred, punkterna 25–27 och där angiven rättspraxis.

16 — Dom av den 31 januari 2013 i mål C-643/11, LVK, punkt 49.

17 — Dom av den 31 januari 2013 i mål C-642/11, Stroy trans, punkterna 41 och 42, och domen i målet LVK (ovan fotnot 16), punkterna 46 och 47.

18 — Enligt Bundesfinanzhofs dom av den 2 september 2010, V R 34/09, punkt 17 med hänvisning till Bundesfinanzhofs dom av den 18 september 2008, V R 56/06, punkt 43 och följande punkter.

19 — Se dom av den 29 maj 2001 i mål C-86/99, Freemans (REG 2001, s. I-4167), punkt 35.

20 — Se dom av den 8 maj 2013 i mål C-271/12, Petroma Transports m.fl., punkterna 41–43.

46. Dessutom uppkommer emellertid frågan huruvida ett villkor för en rättelse av avdraget för ingående mervärdesskatt speciellt i fallet med förskottsbetalning är att det belopp som har betalats i förskott har återbetalats. Detta skulle dels överensstämma med de beskrivna villkoren för rättelse av beskattningsunderlaget och därmed av skatteskulden. Dels skulle detta medföra att den avdragsberättigade inte skulle behöva göra en förlust motsvarande andelen skatt på förskottsbetalningen, om leverantören var insolvent.

47. Oberoende av om den rättspraxis som utvecklats i domen i målet Freemans också är tillämplig vid förskottsbetalning, gäller dock olika villkor för rättelse av beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 90 och rättelse av avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet. Domstolen stödde till exempel domen i det ovannämnda målet Freemans på att det slutgiltiga beskattningsunderlaget enligt fast rättspraxis utgörs av det vederlag som faktiskt erhålls. [21] När det gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt finns det dock inte någon jämförbar princip som medför att avdraget för ingående mervärdesskatt sätts i samband med det faktiska tillhandahållandet av motprestationen. Detta framgår redan av att en justering av avdraget för ingående mervärdesskatt i princip är utesluten enligt artikel 185.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda. I detta fall har den skattskyldiga personen alltså fortfarande rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt utan att alls ha betalat.

48. Av principen om mervärdesskattens neutralitet följer dessutom inte något behov av att vid förskottsbetalning korrigera rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt så länge som det belopp som har betalats i förskott inte har återbetalats. Domstolen har tidigare fastslagit att det i princip är förenligt med denna princip att mottagaren av en prestation för att bevaka sina ekonomiska intressen bara kan väcka talan i tvistemål mot sin avtalspart beträffande återkrav av ett belopp. [22]

49. Om domstolen i den ovannämnda domen i målet Reemtsma Cigarettenfabriken ändå, i händelse av avtalspartens insolvens, gav mottagaren av en prestation direkt rätt till återbetalning från staten av den mervärdesskatt som hade betalats på felaktiga grunder, kan detta inte jämföras med den aktuella situationen där staten överhuvudtaget inte har erhållit någon mervärdesskatt. Italien har helt riktigt betonat att resultatet, genom att avdrag för mervärdesskatt nekas samtidigt som skatteskulden inte betalas, i det aktuella fallet bara blir att en förlust för staten undviks, men inte att mervärdesskatt tas ut i strid med systemet. Att förlusten i detta fall i stället uppkommer för en potentiell mottagare av en prestation som eventuellt inte kommer att få tillbaka sin förskottsbetalning, motiveras av att mottagaren själv har valt sin avtalspart och medvetet tagit risken med förskottsbetalning.

50. Den andra och den tredje frågan ska följaktligen besvaras så, att en korrigering av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt varken är beroende av att motsvarande skatteskuld korrigeras eller av att det belopp som har betalats i förskott återbetalas.

V – Förslag till avgörande

51. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att de frågor som Administrativen sad Veliko Tarnovo har hänskjutit besvaras på följande sätt:

1. Ett villkor för att mervärdesskatten ska vara utkrävbar enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet är att det kan förväntas att den skattepliktiga prestationen också tillhandahålls på sedvanligt sätt.

21 — Se domen i målet Freemans (ovan fotnot 19), punkt 27.

22 — Se dom av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken (REG 2007, s. I-2425), punkt 39.

2. Enligt artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet ska avdraget för ingående mervärdesskatt korrigeras vid förskottsbetalning enligt artikel 65 i mervärdesskattedirektivet, om den skattepliktiga prestationen slutligen inte tillhandahålls. Korrigeringen av avdraget för ingående mervärdesskatt är varken beroende av att motsvarande skatteskuld korrigeras eller av att det belopp som har betalats i förskott återbetalas.