



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 11 april 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt – Artikel 199.1 a – Omvänd betalningsskyldighet – Tjänstemottagarens felaktiga erläggande av mervärdesskatt till tjänstetillhandahållarna på grundval av en faktura som felaktigt upprättats enligt reglerna för det ordinarie mervärdesskattesystemet – Beslut i vilket skattemyndigheten konstaterar en skatteskuld som belastar tjänstemottagaren och avslår ett yrkande om avdrag – Skattemyndighetens underlåtenhet att undersöka möjligheterna till återbetalning av skatten”

I mål C-691/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 29 november 2017, som inkom till domstolen den 11 december 2017, i målet

PORR Építési Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos (referent) samt domarna E. Juhász och M. Ilešič,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 januari 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- PORR Építési Kft., genom É. Radnai och G. Hajdu, ügyvéd,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom K. Talabér-Ritz och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112), samt av principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och effektivitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan PORR Építési Kft. (nedan kallat PORR) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för överklaganden vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör beslutet att påföra PORR skatt i efterhand på grund av underlåtenhet att tillämpa de nationella bestämmelser som avser systemet med omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 167 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

- 4 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

- 5 I artikel 178 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

...

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

- 6 I artikel 199.1 i direktivet föreskrivs följande:

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

a) Tillhandahållande av byggtjänster, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom, samt överlämnande av byggnadsarbeten som betraktas som leverans av varor enligt artikel 14.3.

...”

7 I artikel 226 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

11a När förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten, uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*.

...”

8 Innan direktiv 2010/45 trädde i kraft hade artikel 226 i direktiv 2006/112/EG följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

11 Vid undantag från skatteplikt eller när förvärvaren är betalningsskyldig, hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i detta direktiv, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt eller föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

...”

Ungersk rätt

9 I 70 § punkt 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lag nr CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”För leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster ska beskattningsunderlaget omfatta:

...

b) Bikostnader som leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten debiterar förvärvaren, till exempel: provisions-, förmedlings-, emballage-, transport- och försäkringskostnader.

...”

10 119 § punkt 1 i nämnda lag har följande lydelse:

”Såvida inte annat anges i denna lag ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den skatt som ska betalas, motsvarande den ingående mervärdesskatten, ska fastställas (artikel 120) ...”

11 I 120 § i nämnda lag föreskrivs följande:

”Om den beskattningsbara personen – i denna egenskap – använder eller på annat sätt utnyttjar varor eller tjänster för att leverera beskattade varor eller tillhandahålla beskattade tjänster, ska denne från den skatt som han är skyldig att erlägga ha rätt att dra av

- a) den skatt som en annan beskattningsbar person – vilket innefattar personer eller organisationer som är föremål för förenklad bolagsbeskattning – har fakturerats honom i anslutning till förvärv av varor eller användning av tjänster,
- b) den skatt som beräknas av en annan beskattningsbar person såsom den skatt som ska betalas i anslutning till förvärv av varor – vilket innefattar gemenskapsinterna förvärv – eller användning av tjänster.

...”

12 127 § lagen om mervärdesskatt har följande lydelse:

”1. För att få utöva rätten till avdrag måste det materiella villkoret vara uppfyllt att den beskattningsbara personen personligen förfogar över

- a) i det fall som avses i 120 § a, en faktura som utfärdats till honom och som visar att transaktionen har skett,
- b) i de fall som avses i 120 § b:
 - ba) vid gemenskapsinterna leveranser, en faktura som utfärdats till honom och som visar att transaktionen har skett,
 - bb) i alla övriga fall som inte faller under led ba, en faktura som utfärdats till honom och som visar att transaktionen har skett, eller om den beskattningsbara personen inte förfogar över fakturan vid den tidpunkt då skatten ska fastställas, alla handlingar som krävs för att fastställa beloppet för den skatt som ska betalas,

...

4. Den avdragsgilla ingående mervärdesskatten får inte överstiga det belopp som angetts som mervärdesskatt i en handling som avses i punkt 1 eller som kan beräknas som mervärdesskatt på grundval av en sådan handling.

...”

13 I 169 § mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Fakturan måste innehålla följande upplysningar:

...

- j) Den skatt som övervältrats, om inte annat föreskrivs i lag.
- k) För det fall skatteplikt inte föreligger och när det är förvärvaren av en vara eller mottagaren av en tjänst som är betalningsskyldig för skatten, en hänvisning till en rättsregel eller en annan tydlig uppgift om att försäljningen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten
 - ka) inte omfattas av skatteplikt eller
 - kb) är skattepliktig hos förvärvaren av varan eller mottagaren av tjänsten.

...”

14 Följande anges i 142 § 1 i denna lag:

”Skatten ska betalas av den som förvärvat varan eller mottagit tjänsten

...

b) när det gäller byggnads- eller monteringsarbeten eller andra monteringsarbeten som kan betraktas som tillhandahållande av tjänster för uppförande, utbyggnad, ombyggnad och varje annan ändring av fast egendom, inklusive fullständig rivning av fastigheter, under förutsättning att uppförande, utbyggnad, ombyggnad och varje annan ändring av dessa fastigheter omfattas av bygglov – vilket tjänstemottagaren i förväg måste meddela tjänestetillhandahållaren skriftligen.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (enheten för kontroll av större skattebetalare vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) utförde en efterhandskontroll av PORR:s mervärdesskattedeklaration avseende skatter och budgetstöd för åren 2010 och 2011.
- 16 Genom beslut av den 13 mars 2015 förpliktade skattemyndigheten PORR att betala 88 644 000 ungerska forint (HUF) (ungefär 275 000 euro) i utebliven mervärdesskatt, 26 593 000 HUF (ungefär 82 200 euro) i skattetillägg, 13 908 000 HUF (ungefär 43 000 euro) i förseningsavgift och 500 000 HUF (ungefär 1 550 euro) i sanktionsavgift på grund av PORR:s underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter.
- 17 PORR begärde omprövning av beslutet den 13 mars 2015. Skattemyndigheten fann den 31 juli 2015 att det inte fanns skäl att ändra det tidigare beslutet vad gäller påförandet av mervärdesskatt i efterhand.
- 18 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att PORR, i samband med byggandet av en motorväg, hade godtagit fakturor från minst tre tjänestetillhandahållare som utfärdats enligt det ordinarie mervärdesskattesystemet och i vilka mervärdesskatt angetts. PORR hade betalat fakturorna, gjort avdrag för den angivna mervärdesskatten och därefter begärt återbetalning av skatten. Skattemyndigheten fann emellertid att fakturorna i fråga rörde en byggverksamhet som utgjorde en huvudverksamhet och att dessa enligt de tillämpliga nationella bestämmelserna borde ha upprättats i enlighet med förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för mervärdesskatt. Utfärdarna av fakturorna borde således ha upprättat fakturorna utan angivande av mervärdesskatt eller med angivande av att fakturorna hade upprättats i enlighet med förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.
- 19 Skattemyndigheten drog därför slutsatsen att PORR hade rätt att dra av den mervärdesskatt som angavs på dessa fakturor endast med stöd av 120 § b mervärdesskattelagen och inte med stöd av 120 § a i nämnda lag. Myndigheten angav att det inte hade förekommit någon dubbelbeskattning och att faktureringsfelet inte befriade PORR från de beslutade sanktionsåtgärderna. Myndigheten betonade även att fakturautfärdarna i det nationella målet skulle kunna uppmanas att rätta fakturorna.
- 20 PORR överklagade skattemyndighetens beslut till Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern). I sitt överklagande har PORR i första hand gjort gällande att skattemyndigheten gjorde en felaktig kvalificering av de faktiska omständigheterna genom bedömningen att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet var tillämpligt på fakturorna i det nationella målet.

- 21 I andra hand har PORR anfört att även om det visar sig att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet faktiskt är tillämpligt på dessa fakturor, så fråntog skattemyndigheten inte desto mindre bolaget dess rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Bolaget har understrukit att skattemyndigheten inte har bestritt att transaktionerna med de företag som utfärdat fakturorna har ägt rum, och har lagt till att dessa företag sannolikt har uppfyllt sin skyldighet att betala in den uppburna mervärdesskatten, det vill säga att de har betalat in mervärdesskatten till statsbudgeten.
- 22 PORR har således påpekat att skattemyndigheten åsidosatte sin skyldighet att undersöka om fakturautfärdarna i det nationella målet hade betalat in mervärdesskatten och om de fortfarande hade möjlighet att rätta dessa fakturor. PORR har i synnerhet anfört att skattemyndigheten inte beaktade att det troligen var uteslutet med en sådan rättelse, eftersom det nämligen är förbjudet med självrättelse vad gäller tidigare deklARATIONER. Således har möjligheten för detta bolag att utöva avdragsrätten definitivt utsläckts.
- 23 Till sitt försvar har skattemyndigheten gjort gällande att den beviljade PORR rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som avser de fakturor som har utfärdats med stöd av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, vilket utesluter risken för dubbelbeskattning.
- 24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest) hänvisar till EU-domstolens praxis enligt vilken det med hänsyn till effektivitetsprincipen kan vara påkallat att köparen av varorna i fråga har möjlighet att rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten, i de fall där det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt, särskilt vid säljarens insolvens. Således måste medlemsstaterna införa nödvändiga instrument och förfaranderegler för att göra det möjligt för köparen att få tillbaka den felaktigt fakturerade skatten, så att effektivitetsprincipen iakttas.
- 25 Enligt den hänskjutande domstolen borde skattemyndigheten ha kontrollerat huruvida fakturautfärdarna kunde återbetala de felaktigt erlagda mervärdesskattebeloppen till klaganden i det nationella målet och huruvida de hade rätt att få tillbaka dessa belopp från myndigheten. Med hänsyn till att förfarandet för skatterevision hade inletts, vilket hindrade självrättelse, borde skattemyndigheten ha legaliserat situationen. Den hänskjutande domstolen undrar även på grundval av vilket förfarande som sökanden i det nationella målet ska ha möjlighet att erhålla det felaktigt erlagda mervärdesskattebeloppet, på grundval av ett förfarande vid förvaltningsdomstol eller på grundval av ett nytt förfarande vid skattemyndigheten.
- 26 Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska bestämmelserna i direktiv [2006/112], i synnerhet principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och effektivitet, tolkas så, att de utgör hinder för en praxis vid den nationella skattemyndigheten enligt vilken den rätt till avdrag som får utövas på grundval av en mervärdesskattefaktura som utfärdats i enlighet med det ordinarie mervärdesskattesystemet nekas när skatten fastställs, utan att det föreligger skattebedrägeri, på grund av att myndigheten anser att det riktiga skulle ha varit att utfärda en faktura rörande transaktionen i enlighet med systemet med omvänd betalningsskyldighet, när myndigheten före det att avdragsrätten nekas
- inte prövar om fakturautfärdaren kan återbetala det felaktigt erlagda mervärdesskattebeloppet till fakturamottagaren och
 - inte prövar om fakturautfärdaren enligt lag (den nationella lagstiftningen) själv får rätta fakturan för att på så sätt kunna få den felaktigt erlagda skatten återbetald från skattemyndigheten?

- 2) Ska bestämmelserna i direktiv [2006/112], i synnerhet principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och effektivitet, tolkas så, att de utgör hinder för en praxis vid den nationella skattemyndigheten enligt vilken den rätt till avdrag som får utövas på grundval av en mervärdesskattefaktura som utfärdats i enlighet med det ordinarie mervärdesskattesystemet nekas, när skatten fastställs, på grund av att myndigheten anser att det riktiga skulle ha varit att utfärda en faktura rörande transaktionen i enlighet med systemet med omvänd betalningsskyldighet, och enligt vilken skattemyndigheten, när skatten fastställs, inte beslutar att den felaktigt erlagda skatten ska betalas tillbaka till fakturamottagaren, trots att fakturautfärdaren har betalat in mervärdesskattebeloppet på fakturorna till statsbudgeten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 samt principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och effektivitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en praxis hos skattemyndigheten som innebär att denna myndighet, i en situation där det inte föreligger några misstankar om bedrägeri, nekar ett företag rätt till avdrag för mervärdesskatt som detta företag, i egenskap av förvärvare av tjänster, felaktigt har betalat till tillhandahållaren av dessa tjänster på grundval av en faktura som den sistnämnde har upprättat i enlighet med reglerna för det ordinarie mervärdesskattesystemet, trots att den relevanta transaktionen var hänförlig till förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, utan att skattemyndigheten
- innan den nekar avdragsrätt, prövar om fakturautfärdaren kan återbetala det felaktigt erlagda mervärdesskattebeloppet till fakturamottagaren och får rätta fakturan inom ramen för ett förfarande för själv rättelse, i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning, för att få tillbaka den skatt som felaktigt har betalats in till statskassan, eller
 - beslutar att själv till mottagaren av denna faktura betala tillbaka den mervärdesskatt som mottagaren av fakturan felaktigt har erlagt till fakturautfärdaren och som fakturautfärdaren därefter felaktigt har betalat in till statskassan.
- 28 Det ska inledningsvis framhållas att beslutet om hänskjutande inte innehåller några som helst uppgifter som gör det möjligt för EU-domstolen att bedöma behovet av att tolka proportionalitetsprincipen för att kunna besvara de tolkningsfrågor som har ställts. Följaktligen kommer frågorna att besvaras endast utifrån en tolkning av de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet och effektivitet.
- 29 För det första ska det kontrolleras om det är förenligt med dessa bestämmelser och dessa principer att en förvärvare av tjänster som befinner sig i en sådan situation som PORR nekas rätt till avdrag för mervärdesskatt.
- 30 Det ska härvid erinras om att enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet sker ingen betalning av mervärdesskatt mellan tillhandahållaren och förvärvaren av en tjänst. Tjänsteförvärvaren är betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt för de genomförda transaktionerna och kan i princip göra avdrag för samma skatt så att inget belopp ska erläggas till skattemyndigheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 31 Det ska även påpekas att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37, och dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 42).

- 32 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24, och dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43).
- 33 Det ska vidare erinras om – vad gäller utövandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt i ett förfarande för omvänd betalningsskyldighet som omfattas av artikel 199.1 i direktiv 2006/112 – att en beskattningsbar person som i egenskap av förvärvaren av en tjänst är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till tjänsten inte är skyldig att inneha en faktura som har upprättats i enlighet med de formella kraven i direktiv 2006/112 för att kunna utnyttja sin avdragsrätt. Den beskattningsbara personen är endast skyldig att iaktta de regler som har fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som medlemsstaten har enligt artikel 178 f i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 34 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de fakturor som är aktuella i det nationella målet inte innehöll de upplysningar som är obligatoriska enligt artikel 169.1 k i mervärdesskattelagen och att PORR felaktigt erlade den mervärdesskatt som felaktigt angavs på fakturorna till fakturautfärdarna, trots att bolaget, i egenskap av mottagare av tjänsterna, enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet borde ha erlagt mervärdesskatten direkt till skattemyndigheten i enlighet med artikel 142.1 b i samma lag, genom vilken Ungern har genomfört den möjlighet som ges i artikel 199.1 a i direktiv 2006/112.
- 35 Förutom att fakturorna inte uppfyller de formella krav som föreskrivs i den nationella lagstiftning genom vilken direktivet har införlivats, så är det ett materiellt villkor i detta system som inte har uppfyllts, nämligen att den beskattningsbara person som har begärt att få göra avdrag för mervärdesskatt inte har betalat in någon mervärdesskatt till skattemyndigheten. Detta har dels hindrat den behöriga skattemyndigheten från att kontrollera att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har tillämpats, dels medfört en risk för förlorade skatteintäkter för den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkterna 45 och 46).
- 36 Vidare konstaterar domstolen att det inte fanns någon skyldighet för PORR att betala den mervärdesskatt som bolaget erlade till de tjänstetillhandahållare som hade utfärdat fakturorna. Utnyttjandet av avdragsrätten är emellertid begränsat till att gälla endast skatt som det finns en skyldighet att betala, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats i den mån det fanns en sådan skyldighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 47).
- 37 Eftersom PORR inte har uppfyllt ett av de materiella villkoren i förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och då den mervärdesskatt som bolaget erlagt till tillhandahållarna av tjänster inte skulle betalas, kan detta bolag inte göra gällande en rätt till avdrag för nämnda mervärdesskatt.
- 38 För det andra är det nödvändigt att undersöka huruvida det, i enlighet med domstolens praxis, och såsom PORR i huvudsak har gjort gällande, föreligger en skyldighet för skattemyndigheten att – innan den nekar avdrag för mervärdesskatt som en beskattningsbar person av misstag har erlagt till fakturautfärdare såsom dem i det nationella målet – undersöka huruvida fakturautfärdarna kan rätta dessa fakturor och till den beskattningsbara personen återbetala det mervärdesskattebelopp som anges där. PORR anser att om det godtas att skattemyndigheten får neka fakturamottagaren rätt till avdrag för mervärdesskatt utan att samtidigt kräva att de som utfärdat dessa fakturor ska tillämpa förfarandet

för omvänd betalningsskyldighet och rätta fakturorna, så blir fakturamottagaren föremål för dubbelbeskattning. I det förevarande fallet anser PORR att gällande nationella bestämmelser om skatterevision inte tillåter fakturautfärdarna att rätta sina fakturor.

- 39 Det ska härvid erinras om att när det saknas unionsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer det på varje medlemsstat, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, att i sin interna rättsordning fastställa de förfaranderegler som är avsedda att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten, varvid villkoren för hur en sådan begäran ska framställas måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet. Dessa får med andra ord varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt, eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkterna 50 och 52 samt där angiven rättspraxis).
- 40 Domstolen har i detta sammanhang godtagit att det är förenligt med neutralitetsprincipen och effektivitetsprincipen med ett system enligt vilket den tjänstetillhandahållare som av misstag har erlagt mervärdesskatt till skattemyndigheterna får begära återbetalning av skatten samtidigt som förvärvaren av tjänsterna kan väcka talan mot denna tillhandahållare i ett tvistemål om återkrav av felaktigt erlagda belopp. Ett sådant system ger nämligen förvärvaren, som burit kostnaden för den av misstag fakturerade skatten, möjlighet till återbetalning av de felaktigt erlagda beloppen (dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkterna 38 och 39, samt dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 51).
- 41 Den ungerska regeringen har i förevarande fall, med förbehåll för vad som framkommer vid den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, bekräftat såväl i sina skriftliga yttranden som vid förhandlingen vid domstolen att den ungerska rättsordningen, i synnerhet förfarandereglerna för att begära återbetalning av skatter som inte borde ha fakturerats, dels tillåter att förvärvaren av tjänster – som har mottagit de fakturor genom vilka mervärdesskatt har fakturerats av misstag, väcker talan mot de tjänstetillhandahållare som har utfärdat dessa fakturor i ett tvistemål om återkrav av felaktigt erlagda belopp för att få tillbaka de belopp som de inte borde ha erlagt, dels tillåter att tjänstetillhandahållarna begär återbetalning från skattemyndigheten av den mervärdesskatt som dessa inte borde ha betalat in.
- 42 Om det i en situation där mervärdesskatt faktiskt har betalats in till statskassan av tjänstetillhandahållaren visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för förvärvaren av tjänsterna att återfå mervärdesskatten från tjänstetillhandahållaren, särskilt vid den sistnämndes insolvens, kan det emellertid med hänsyn till effektivitetsprincipen vara påkallat att förvärvaren av tjänster kan rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten. Medlemsstaterna måste i ett sådant fall föreskriva nödvändiga instrument och förfaranderegler för att göra det möjligt för förvärvaren av tjänsterna att få tillbaka den felaktigt fakturerade skatten, så att effektivitetsprincipen iakttas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 53).
- 43 Under förhandlingen vid domstolen uppgav PORR att en av de tjänstetillhandahållare som utfärdat de fakturor som är i fråga i det nationella målet var eller hade varit föremål för ett konkursförfarande. Med förbehåll för vad som framkommer vid den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, utgör ett sådant konstaterande en indikation på att det skulle kunna vara omöjligt eller orimligt svårt för PORR att erhålla återbetalning av den mervärdesskatt som den tillhandahållaren felaktigt fakturerat bolaget.
- 44 Av de uppgifter som har lämnats av den hänskjutande domstolen framgår det dessutom, förutom att det i detta fall inte föreligger några indikationer på bedrägeri, att de tjänstetillhandahållare som utfärdade de fakturor som är i fråga i det nationella målet betalade in mervärdesskatten till

statskassan, vilket betyder att staten inte lidit skada till följd av att fakturorna felaktigt utfärdades i enlighet med det ordinarie mervärdesskattesystemet i stället för enligt systemet med omvänd betalningsskyldighet.

- 45 Under dessa förhållanden bör PORR, för det fall det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för bolaget att få tillbaka den felaktigt fakturerade mervärdesskatten från tjänstetillhandahållarna i det nationella målet, särskilt vid dessa tillhandahållares insolvens, kunna rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten. Ett sådant krav skulle dock inte utgöra en begäran om avdrag för mervärdesskatt, vilket är vad det nationella målet handlar om.
- 46 Vidare har den hänskjutande domstolen tagit upp frågan om det eventuellt kan föreligga en skyldighet för skattemyndigheten att kontrollera att det är juridiskt möjligt för fakturautfärdarna att rätta de berörda fakturorna och att få tillbaka den skatt som de felaktigt betalat in till statskassan. I detta avseende ska det erinras om att det nationella målet rör skattemyndighetens avslag på ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt som framställts av mottagaren av nämnda fakturor. Den möjlighet som utfärdarna av sådana fakturor har att rätta dessa eller att få tillbaka den skatt som de felaktigt har betalat in till statskassan utgör visserligen, såsom det har angetts ovan i punkterna 42–45, en aspekt som det är viktigt att undersöka för att det ska kunna fastställas huruvida mottagaren av fakturorna bör kunna rikta ett återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten. Däremot är denna aspekt inte relevant vid bedömningen av huruvida det var förenligt med unionsrätten att skattemyndigheten avslag det yrkande om avdrag för mervärdesskatt som framställts av mottagaren av de berörda fakturorna i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet.
- 47 Härav följer att i den mån som det ungerska systemet gör det möjligt för PORR att få tillbaka den mervärdesskatt som bolaget inte borde ha erlagt till fakturautfärdarna, så föreligger det ingen skyldighet för skattemyndigheten att, innan den avslår ett yrkande om avdrag för mervärdesskatt, kontrollera om fakturautfärdarna kan rätta dessa fakturor enligt nationell lagstiftning eller ålägga dem att göra en sådan rättelse.
- 48 Det följer av det ovan anförda att direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet och effektivitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en praxis hos skattemyndigheten som innebär att denna myndighet, i en situation där det inte föreligger några misstankar om bedrägeri, nekar ett företag rätt till avdrag för mervärdesskatt som detta företag, i egenskap av förvärvare av tjänster, felaktigt har betalat till tillhandahållaren av dessa tjänster på grundval av en faktura som den sistnämnde har upprättat i enlighet med reglerna för det ordinarie mervärdesskattesystemet, trots att den relevanta transaktionen var hänförlig till förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, utan att skattemyndigheten
- innan den nekar avdragsrätt, prövar om fakturautfärdaren kan återbetala det felaktigt erlagda mervärdesskattebeloppet till fakturamottagaren och får rätta fakturan inom ramen för ett förfarande för själv rättelse, i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning, för att få tillbaka den skatt som felaktigt har betalats in till statskassan, eller
 - beslutar att själv till mottagaren av denna faktura betala tillbaka den mervärdesskatt som mottagaren av fakturan felaktigt har erlagt till fakturautfärdaren och som fakturautfärdaren därefter felaktigt har betalat in till statskassan.

För det fall det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för förvärvaren av tjänsterna att få tillbaka den felaktigt fakturerade mervärdesskatten från tjänstetillhandahållaren, särskilt vid tillhandahållarens insolvens, är det dock, med hänsyn till dessa principer, påkallat att förvärvaren av tjänsterna kan rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten.

Rättegångskostnader

- 49 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 (tionde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, samt principerna om skatteneutralitet och effektivitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en praxis hos skattemyndigheten som innebär att denna myndighet, i en situation där det inte föreligger några misstankar om bedrägeri, nekar ett företag rätt till avdrag för mervärdesskatt som detta företag, i egenskap av förvärvare av tjänster, felaktigt har betalat till tillhandahållaren av dessa tjänster på grundval av en faktura som den sistnämnde har upprättat i enlighet med reglerna för det ordinarie mervärdesskattesystemet, trots att den relevanta transaktionen var hänförlig till förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, utan att skattemyndigheten

- innan den nekar avdragsrätt, prövar om fakturautfärdaren kan återbetala det felaktigt erlagda mervärdesskattebeloppet till fakturamottagaren och får rätta fakturan inom ramen för ett förfarande för självrättelse, i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning, för att få tillbaka den skatt som felaktigt har betalats in till statskassan, eller
- beslutar att själv till mottagaren av denna faktura betala tillbaka den mervärdesskatt som mottagaren av fakturan felaktigt har erlagt till fakturautfärdaren och som fakturautfärdaren därefter felaktigt har betalat in till statskassan.

För det fall det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för förvärvaren av tjänsterna att få tillbaka den felaktigt fakturerade mervärdesskatten från tjänstetillhandahållaren, särskilt vid tillhandahållarens insolvens, är det dock, med hänsyn till dessa principer, påkallat att förvärvaren av tjänsterna kan rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten.

Underskrifter