

Mål C-432/07

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

31 mars 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Nejvyšší správní soud (Republiken Tjeckien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

11 mars 2020

Klagande:

Kemwater ProChemie s.r.o.

Motpart:

Odvolací finanční ředitelství

BESLUT

Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutade följande i målet mellan **Kemwater ProChemie s. r. o.**, med säte ... Bradlec, ... och **Odvolací finanční ředitelství**, med säte ... Brno, angående ett överklagande av motpartens beslut av den 18 mars 2015 ... till följd av ett överklagande från motparten av den dom som meddelades av Krajský soud v Praze (Prags regionala domstol, Republiken Tjeckien) den 6 september 2017 ...

I. Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

1. Är det förenligt med [rådets] direktiv 2006/112/EG [av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt] att det för att få göra avdrag för ingående mervärdesskatt krävs att den beskattningsbara personen har uppfyllt sin skyldighet att styrka att den skattepliktiga transaktionen har genomförts av en annan specifik beskattningsbar person?
2. Om svaret på fråga 1 är jakande och den beskattningsbara personen inte uppfyller denna bevisskyldighet, kan avdragsrätt för

ingående mervärdesskatt nekas utan att det visas att den beskattningsbara personen kände till eller kunde ha känt till att vederbörande, genom förvärv av varorna eller tjänsterna i fråga, deltog i ett skatteundandragande?

II. ... [nationellt förfarande]

Skäl:

I. Saken i målet vid den nationella domstolen

[1] Klaganden är ett tjeckiskt bolag. Den 25 april 2012 inledde skattemyndigheten en skattekontroll hos bolaget avseende beskattningsperioderna augusti 2010, september 2010, oktober 2010, april 2011, maj 2011, juni 2011 och augusti 2011. Efter denna kontroll upphävde skattemyndigheten det avdrag för mervärdesskatt som klaganden gjort på grundval av skattedokument som avsåg VIASAT SERVICE s.r.o. (nedan kallat Viasat) i egenskap av leverantör. Skattedokumenten avsåg klagandens reklam och presentationer avseende golftävlingar under åren 2010 och 2011. Det rörde sig om sju skattedokument som samtliga avsåg ett belopp på 120.000 CZK, inklusive 20 procent mervärdesskatt.

[orig. s. 2]

[2] Skattemyndigheten ifrågasatte inte att reklamtjänsterna hade utförts. Viasats verkställande direktör gjorde gällande att han inte var medveten om att bolaget hade tillhandahållit reklamtjänster. Klaganden kunde inte bevisa att denna konkreta leverantör (det vill säga Viasat) hade tillhandahållit de reklamtjänster som deklarerades i skattedokumentet, även om det inte är uteslutet att klaganden subjektivt kunde anse att Viasats tjänster hade tillhandahållits den. Samtidigt var det inte möjligt att veta vem som faktiskt hade tillhandahållit reklamtjänsterna. Det var således inte ens klarlagt huruvida det förelåg en eller flera leverantörer. Det var inte heller klart huruvida den verkliga leverantören var beskattningsbar med avseende på mervärdesskatt. Delvis förelåg det också tvivel om förmånernas omfattning och art.

[3] Skattemyndigheten fattade därför den 20 december 2013 beslut om efterbeskattning avseende mervärdesskatt uppgående till 20.000 CZK för varje beskattningsperiod för vilken skattekontroll hade genomförts, samtidigt som klaganden förpliktades att betala 4.000 CZK i skattetillägg för varje beskattningsperiod.

[4] Den 18 mars 2015 avslog motparten ett överklagande av dessa taxeringsbeslut. Klaganden överklagade motpartens beslut till Krajský soud v Praze. Krajský soud v Praze upphävde det överklagade beslutet. Enligt Krajský soud v Praze hade uppvisandet av ett skattedokument (uppfyllandet av de formella villkoren) inte ifrågasatts, utan såväl skattemyndigheten som klaganden bestred att tillhandahållandet av tjänster hade utförts av den leverantör som angavs i skattedokumentet.

- [5] På grundval av praxis från Europeiska unionens domstol, särskilt domen av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, fann Krajský soud v Praze att det inte krävdes bevis för att den beskattningsbara personen hade mottagit en skattepliktig leverans från den leverantör som hade upprättat skattedokumentet för att avdragsrätt för mervärdesskatt skulle inträda. Avsaknaden av bevis avseende den verkliga leverantören i en skattepliktig transaktion kan endast ha betydelse om skattemyndigheten visar att det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri i en kedja av kommersiella transaktioner. Krajský soud v Praze hänvisade dessutom till en dom från Nejvyšší správní soud av den 2 augusti 2017 (nedan kallad domen Stavitelství Melichar). Enligt denna dom är det endast frågan huruvida transaktionen faktiskt har genomförts och huruvida aktörerna i skattekedjan fullgör sina skattemässiga skyldigheter som är av betydelse. Om det däremot inte är möjligt att fastställa vem som faktiskt har tillhandahållit den beskattningsbara personen en skattepliktig tjänst, är det inte möjligt att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt om det inte har visats att den erhållna transaktionen ingick i ett skatteundandragande som den som gjorde avdragsrätten gällande kände till eller borde ha känt till.
- [6] Motparten överklagade domen från Krajský soud v Praze och påpekade att bevisningen angående den påstådda leverantören och omfattningen av de deklarerade transaktionerna var omtvistad. Enligt klaganden råder det tvivel om huruvida Viasat uppfyllde sina skattemässiga skyldigheter, eftersom det inte har visats att Viasat faktiskt tillhandahöll de deklarerade transaktionerna.
- [7] Första avdelningen vid Nejvyšší správní soud, som tilldelades målet för prövning, hänsköt målet till en avdelning i utökad sammansättning. Första avdelningen ansåg att domen Stavitelství Melichar avvek från Nejvyšší správní souds tidigare tolkning av de materiella villkoren för avdrag för mervärdesskatt. I domen Stavitelství Melichar slås fast att det som är av betydelse är skattskyldighetens inträde, utan att det är nödvändigt att anse att den har utlösts av den person som anges i skattedokumentet. Första avdelningen anser emellertid att olika skäl för att neka avdragsrätt har sammanblandats i domen Stavitelství Melichar. Enligt första avdelningen utgör underlåtenhet att iaktta de materiella villkoren ett skäl för att neka avdragsrätt. **[orig. s. 3]** Det är således först när det har visats att de materiella villkoren är uppfyllda som deltagandet i ett skatteundandragande utgör ett sekundärt skäl för att neka avdragsrätt. Med andra ord är det endast när den beskattningsbara personen uppfyller de materiella villkoren som skattemyndigheten kan undersöka den beskattningsbara personens eventuella deltagande i skatteundandragande.

Tillämpliga unionsrättsliga och nationella bestämmelser

- [8] I artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt fastställs villkoren för utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt (materiella villkor) enligt följande: a) den person som utnyttjar avdragsrätten ska vara en beskattningsbar person, b) den personen ska ha använt de varor eller tjänster som är förenade med avdragsrätt för utgående

beskattade transaktioner, c) skatten har förfallit till betalning eller har betalats med avseende på de tjänster som har levererats eller kommer att levereras, d) den ingående leveransen utfördes av en annan beskattningsbar person.

- [9] För att göra gällande denna rättighet enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112/EG måste en faktura vars innehåll definieras i artikel 226 i direktivet uppvisas i enlighet med artikel 178 a i direktivet. Detta motsvarar i tjeckisk rätt artikel 29 i Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen).
- [10] Enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska med ”beskattningsbar person” avses ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat”.
- [11] I artikel 287 i direktiv 2006/112 föreskrivs att de ”medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning ...” Denna omsättning har fastställts till 35.000 euro för Republiken Tjeckien enligt artikel 287.7. För övriga berörda medlemsstater föreskrivs undantag med olika tröskelvärden i artiklarna 284–286 i direktivet.
- [12] Med hänsyn till möjligheten i artikel 287 i direktiv 2006/112/EG blir en beskattningsbar person enligt tjeckisk rätt skattskyldig enligt artikel 6.1 i mervärdesskattelagen om *omsättningen för högst tolv omedelbart föregående kalendermånader överstiger 1 000 000 CZK, med undantag för den som endast genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt utan rätt till avdrag.*
- [13] Enligt artikel 94a.1 i mervärdesskattelagen får *en skattskyldig person som har sitt säte eller ett driftställe i Republiken Tjeckien och som genomför eller kommer att genomföra transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill lämna in en ansökan om registrering.* Det rör sig om en så kallad frivillig registrering för mervärdesskatt.
- [14] Ett av de materiella villkoren för att utöva avdragsrätten är att den skattepliktiga transaktionen utförs av en annan beskattningsbar person som är betalningsskyldig till statskassan för den mervärdesskatt som kunden har betalat (utgående mervärdesskatt). Avdragsrätten inträder på de villkor som anges i artiklarna 72 och 73 i mervärdesskattelagen. Villkoren innebär att avdragsrätten måste avse den ingående skatten, vilken i sin tur måste motsvara en annan persons utgående skatt. Enligt artikel 4.1 c i mervärdesskattelagen utgörs ingående mervärdesskatt av den skatt som den beskattningsbara personen betalar för en skattepliktig transaktion enligt artiklarna 13–20 eller på den ersättning som erhållits för denna transaktion. Enligt artikel 36.1 i mervärdesskattelagen *utgörs beskattningsunderlaget av allt som har mottagits eller ska tas emot av en beskattningsbar person som vederlag för en skattepliktig transaktion, från den person för vilken den skattepliktiga transaktionen har genomförts [orig. s. 4] eller från en tredje part, inklusive*

betalning av punktskatt men exklusive skatt på den skattepliktiga transaktionen. Om den beskattningsbara personen under vissa omständigheter är skyldig att deklarerera eller betala mervärdesskatt (enligt artikel 108 i mervärdesskattelagen), rör det sig om undantagsfall. Utgående mervärdesskatt är således normalt sett endast tillämplig på beskattningsbara personer och utgående mervärdesskatt kan inte tas ut av personer som inte är beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt. Enligt tjeckisk rätt kan rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt följaktligen inte utövas om ingen utgående mervärdesskatt ska betalas. Utgående mervärdesskatt avser typiskt sett endast personer som är beskattningsbara med avseende på mervärdesskatt, och inte varje person som bedriver ekonomisk verksamhet.

- [15] Enligt artikel 92.3 i Zákon č. 280/2009 Sb., danový řád (lag nr 280/2009, skattelagen), ska den beskattningsbara personen *lägga fram bevis för samtliga omständigheter som denne är skyldig att ange i en ordinarie skatteansökan, en ytterligare skatteansökan eller en annan ansökan.*

III. Bedömning av tolkningsfrågorna

- [16] I förevarande mål har stora avdelningen vid Nejvyšší správní soud att ta ställning till frågan huruvida rätten att dra av ingående mervärdesskatt kan nekas när den verkliga tillhandahållaren av tjänsterna, beträffande vilka tjänstemottagaren gör gällande en rätt till avdrag för mervärdesskatt, inte är känd.
- [17] Av de skäl som anges nedan anser stora avdelningen vid Nejvyšší správní soud att det är nödvändigt att hänskjuta en fråga till EU-domstolen för förhandsavgörande.
- [18] Enligt fast praxis från EU-domstolen utgör avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Syftet med avdragsrätten är att mottagaren av en skattepliktig transaktion, som används för utgående beskattade transaktioner, inte ska belastas av den skatt som erlagts eller ska erläggas (domstolens dom av den 21 september 1988, kommissionen mot Frankrike, 50/87, EU:C:1988:429, punkt 150). Det på detta sätt inrättade mervärdesskattesystemet garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se domstolens dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 27, och domen PPUH Stehcemp, punkt 27).
- [19] Villkoren för den rätt till avdrag för mervärdesskatt som den skattskyldige har åberopat (materiella villkor) har angetts i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 och därefter i artikel 168 i direktiv 2006/112/EG. EU-domstolen har tolkat de materiella villkoren, till exempel i domen av den 29 april 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, punkt 24, domen av den 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 52, domarna av den 6 september 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 26, och Bonik, punkt 29, domen av den 6 februari 2014, Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 27, domen av den 13

februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 25, och dom av den 16 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, EU:C:2016:869, punkt 33.

- [20] Det framgår av ovannämnda rättspraxis att för att kunna utöva denna rättighet måste mottagaren av den skattepliktiga leveransen vara en beskattningsbar person som har använt varorna eller tjänsterna för utgående skattepliktiga transaktioner och varorna eller tjänsterna måste ha levererats av en annan beskattningsbar person (se till exempel sammanfattningen av domen av den 16 september 2016, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 28). För det fall dessa villkor är uppfyllda kan den återopade avdragsrätten i princip inte nekas. Det är inte möjligt att uppställa ytterligare villkor för de berörda beskattningsbara personerna och det kan inte krävas ett strikt iakttagande av de formella villkoren för utövande av avdragsrätten [**orig. s. 5**] för ingående mervärdesskatt (se domarna av den 22 december 2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:210:818, punkt 36, Maks Pen, punkt 25, och PPUH Stehcemp, punkt 40).
- [21] Skattemyndigheten ska neka en skattskyldig rätt till avdrag för mervärdesskatt när skattemyndigheten själv – utan att kräva att den beskattningsbara personen ska bevisa andra omständigheter som denne inte har ansvar för – slår fast att den beskattningsbara personen kände till eller kunde ha känt till att han eller hon genom förvärv av varor eller tjänster deltog i ett skatteundandragande. Nejvyšší správní soud är i detta sammanhang medveten om domstolens befintliga rättspraxis (till exempel domen av den 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, och domen av den 12 januari 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, och domen PPUH Stehcemp). Det framgår emellertid av denna rättspraxis att den beskattningsbara personen, i de fall då tvivel föreligger, endast kan nekas avdragsrätt om skattemyndigheten fastställer omständigheter som visar att den skattskyldige har deltagit i skatteundandragande.
- [22] Stora avdelningen vid Nejvyšší správní soud anser att det är viktigt att understryka att det enligt tjeckisk rätt tvärtom är den beskattningsbara personen som har bevisbördan för att de materiella villkoren är uppfyllda. Samma slutsatser framgår emellertid av större delen av EU-domstolens praxis. I punkt 24 i domen av den 26 september 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352), anges följande: ”Det åligger den som begär befrielse från mervärdesskatt att visa att han uppfyller villkoren för detta”. Det är också värt att återge punkt 37 i domen av den 18 juli 2013, Evita-K, (C-78/12, EU:C:2013:486): ”I den mån det följer av beslutet om hänskjutande att den bulgariska skattemyndigheten nekade Evita-K rätt att dra av mervärdesskatt på de leveranser av varor som avses i det nationella målet med hänvisning till att det inte hade styrkts att dessa leveranser faktiskt hade ägt rum och att Evita-K har uppgett att leveranserna har ägt rum, ska det för övrigt erinras om att det ankommer på den som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att vederbörande uppfyller villkoren för att göra ett sådant avdrag”. I punkt 46 i domen av den 15 september 2016, Barlis 06 (C-516/14, EU:C:2016:690), anges följande: ”I detta avseende ska det, för det första, understrykas att det ankommer på en beskattningsbar person som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att den uppfyller villkoren för rätt till ett sådant avdrag (se, för ett liknande resonemang,

dom av den 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 37). Skattemyndigheterna får därmed kräva av den beskattningsbara personen att denne själv förebringa den bevisning som de anser vara nödvändig för bedömningen av om det yrkade avdraget skall medges eller ej (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 35).” I punkt 44 i domen av den 21 november 2018, Vadani (C-664/16, EU:C:2018:933) angav domstolen likaledes: ”Den beskattningsbara personen är således skyldig att lägga fram objektiv bevisning för att varor och tjänster faktiskt har levererats till honom i ett tidigare led av beskattningsbara personer för hans mervärdesskattepliktiga transaktioner och att vederbörande verkligen har erlagt mervärdesskatt till dessa personer.” EU-domstolens praxis vänder på bevisbördan endast i den mån den förbjuder myndigheter och medlemsstater att uppställa ytterligare villkor för en beskattningsbar person som inte är förenliga med de mål som eftersträvas med direktiv 2006/112/EG.

- [23] Sammanfattningsvis framgår det således av domstolens ovannämnda praxis att det ankommer på den beskattningsbara personen att visa att de materiella villkoren för avdragsrätt för mervärdesskatt är uppfyllda, medan bevisbördan för deltagande i ett skatteundandragande åligger skattemyndigheten.
- [24] Det framgår av de faktiska omständigheter som har styrkts i förevarande fall att reklamtjänsterna har utförts, dock utan att det är klart vem som har tillhandahållit dem till klaganden. Tvivlen avseende vem som är tillhandahållare av en tjänst kan inte i sig utgöra grund för skattemyndighetens rätt att inte medge avdrag, eftersom begreppet beskattningsbar person ges en mycket vid definition i direktiv 2006/112/EG [orig. s. 6] (artikel 9.1). Det kan då anses att tillhandahållaren är en beskattningsbar person, även om det inte står klart vilken person det rör sig om. Republiken Tjeckien har emellertid, i likhet med andra länder, tillämpat ovannämnda undantag i artikel 287 i direktiv 2006/112/EG (i förekommande fall enligt artiklarna 284–286 i direktiv 2006/112/EG), vilket har införlivats i tjeckisk rätt på ett sådant sätt att endast en sådan person som avses i artikel 6.1 i mervärdesskattelagen och som uppfyller kravet på en minsta omsättning på 1 000 000 CZK eller en person som frivilligt registrerats i enlighet med artikel 94a.1 i samma lag kan vara en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. I en sådan situation är det därför inte möjligt att avgöra huruvida den person som faktiskt tillhandahöll tjänsterna var en beskattningsbar person och det har således inte visats att ett av de materiella villkoren för att få utöva avdragsrätten – att varorna eller tjänsterna har levererats av en annan beskattningsbar person – är uppfyllt. Dessutom skulle detta, såsom kommer att förklaras nedan, kunna innebära mervärdesskattebedrägeri även om det fastställdes att tjänsterna hade tillhandahållits av en beskattningsbar person men inte exakt vilken beskattningsbar person.
- [25] Nejvyšší správní soud är medveten om att EU-domstolen ställdes inför en liknande situation till exempel i målet Signum Alfa Sped (efter bland annat domen Maks Pen), i vilken den fann att skattemyndigheterna inte kunde neka avdrag för den skatt som skulle betalas eller hade betalats enbart av det skälet att fakturorna

för de mottagna tjänsterna inte var tillförlitliga, eftersom den person som upprättade dem inte kunde vara den verkliga tillhandahållaren. Emellertid har varken domstolens beslut Signum Alfa Sped eller dom Maks Pen någon klar inverkan på de undantag som en medlemsstat tillämpar enligt artikel 287 i direktiv 2006/112/EG (eller, i förekommande fall, artiklarna 284–286). I förevarande mål är emellertid tillämpningen av detta undantag av stor betydelse. I likhet med vad som var fallet i målet Signum Alfa Sped är det i förevarande mål utrett att fakturautfärdaren inte tillhandahöll de skattepliktiga tjänsterna och att det inte är uppenbart att den verkliga tillhandahållaren av tjänsten är en beskattningsbar person (eftersom dessa leverantörer kan vara flera). Om tillhandahållaren inte var en beskattningsbar person, skulle detta helt undergräva principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom skattemyndigheterna skulle vara skyldiga att medge avdragsrätt för mervärdesskatt även i sådana situationer där det inte är möjligt att avgöra huruvida den beskattningsbara personen har genomfört transaktionen.

- [26] Nejvyšší správní soud påpekar att även om undantagen i artiklarna 284–287 i direktiv 2006/112/EG inte skulle vara relevanta, har den praxis från EU-domstolen som angetts i punkt 22 ovan inte tillämpats i domen Maks Pen och i beslutet Signum Alfa Sped. Domstolen har vid flera tillfällen slagit fast att det ankommer på den som åberopar rätt till avdrag att bevisa att de materiella villkoren är uppfyllda, bland annat genom att visa att varorna eller tjänsterna faktiskt har tillhandahållits av den beskattningsbara personen. Detta villkor var inte uppfyllt i målet Maks Pen (punkterna 31 och 32) och inte heller i målet Signum Alfa Sped (punkterna 41 och 45), och domstolen fann att det fanns skäl att medge avdrag för mervärdesskatt när det inte hade visats att det förelegat ett deltagande i ett skatteundandragande. Detta innebär emellertid (till skillnad från tidigare avgöranden från domstolen) att den person som gör gällande avdragsrätt inte åläggs att styrka ett av de materiella villkoren. Denna skyldighet gäller enligt Nejvyšší správní soud inte endast i situationer där det är oklart huruvida en beskattningsbar person har tillhandahållit tjänsten eller inte, utan även i situationer där det framgår att det visserligen var fråga om en beskattningsbar person men omöjligt att veta vilken. En motsatt slutsats skulle nämligen kunna leda till att det blev praktiskt omöjligt att beivra skattebedrägerier. Om det åligger medlemsstaternas skattemyndigheter att bevisa att mervärdesskatteundandragande har förekommit, måste de åtminstone ha tillgång till väsentliga uppgifter om kedjan av beskattningsbara personer. Om det inte är uppenbart vem som var tillhandahållaren av tjänsten, kommer skattemyndigheterna inte ha någon faktisk möjlighet att bevisa skatteundandragandet.

[orig. s. 7]

- [27] Om Nejvyšší správní soud prövade målet mot bakgrund av domen Maks Pen och beslutet Signum Alfa Sped, skulle den ge klaganden rätt. För att neka rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt räcker det nämligen inte att klaganden inte har visat att tjänsten har tillhandahållits klaganden av den beskattningsbara personen, utan skattemyndigheten måste dessutom åtminstone lägga fram bevis

för att den deltagit i ett skatteundandragande. Enligt Nejvyšší správní soud ska målet emellertid behandlas i ett vidare sammanhang. Eftersom Republiken Tjeckien är ett av de länder som tillämpar ett undantag enligt artikel 287 i direktiv 2006/112/EG, kan det inte med säkerhet fastställas att de materiella villkoren för att utöva avdragsrätten som följer av domstolens praxis, det vill säga att tjänsterna tillhandahölls av en beskattningsbar person, är uppfyllda. Enligt Nejvyšší správní soud skulle ett åsidosättande av dessa villkor klart strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, som är en av grundpelarna i mervärdesskattesystemet och som hindrar att identiska fall behandlas olika. Även om rätt till avdrag för mervärdesskatt skulle föreligga när det är uppenbart (till exempel med hänsyn till omfattningen av leveranser av varor eller tjänster) att leveranserna har genomförts av en beskattningsbar person, men det inte är klart vem som genomfört leveransen, skulle detta innebära att man åsidosätter EU-domstolens fasta praxis, som ålägger den beskattningsbara personen bevisbördan. Enligt Nejvyšší správní soud omfattar denna bevisbörda styrkande av att en specifik beskattningsbar person var tillhandahållare. Detta åsidosättande av EU-domstolens praxis skulle därför kunna innebära att nya vägar öppnas för betydande skatteundandragande, trots att ett av syftena med direktiv 2006/112/EG (se Bonik, punkterna 35 och 37) är att bekämpa skatteundandragande, vilket påpekats ovan.

- [28] Nejvyšší správní soud är övertygad om att skattemyndigheten ska neka rätt till avdrag för mervärdesskatt för det fall den beskattningsbara personen inte har uppfyllt sin bevisbörda avseende identiteten på den konkreta leverantören av den erhållna tjänsten. Att visa att den skattepliktiga transaktion för vilken avdrag begärts har utförts av en viss beskattningsbar person omfattas av de materiella villkoren för avdragsrätt, vilka det ankommer på sökanden att bevisa för att ha rätt till avdrag. Det är inte endast ett formellt villkor som det i viss utsträckning kan göras undantag från enligt EU-domstolens praxis (se till exempel PPUH Stehcemp). En motsatt slutsats skulle strida mot principen om skatteneutralitet.

Slutsatser

- [29] Nejvyšší správní soud har följaktligen ställt följande frågor till Europeiska unionens domstol:
1. **Är det förenligt med [rådets] direktiv 2006/112/EG [av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt] att det för att få göra avdrag för ingående mervärdesskatt krävs att den beskattningsbara personen har uppfyllt sin skyldighet att styrka att den skattepliktiga transaktionen har genomförts av en annan specifik beskattningsbar person?**
 2. **Om svaret på fråga 1 är jakande och den beskattningsbara personen inte uppfyller denna bevisskyldighet, kan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt nekas utan att det visas att den beskattningsbara personen kände till eller kunde ha känt till att**

**vederbörande, genom förvärv av varorna eller tjänsterna i fråga,
deltog i ett skatteundandragande?**

[orig. s. 8]

...

... [nationellt förfarande]

Brno den 11 mars 2020

... [underskrifter]

ARBETS
DOKUMENT