

Mål C-276/24**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

19 april 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Nejvyšší správní soud (Republiken Tjeckien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

10 april 2024

Klagande:

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

Motpart:

Odvolací finanční ředitelství

BESLUT

Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien) [utelämnas] har i målet mellan klaganden KONREO, v. o. s., [utelämnas] insolvenční správce úpadce (konkursförvaltare för den konkursdrabbade) FAU s. r. o., [utelämnas] och motparten Odvolací finanční ředitelství (skattemyndighetens omprövningsnämnd, Republiken Tjeckien) [utelämnas], angående motpartens beslut av den 26 maj 2020 [utelämnas] vid prövningen av motpartens överklagande av den dom som Krajský soud v Brně (Regionala domstolen i Brno, Republiken Tjeckien) meddelade den 10 februari 2023, med referensnummer 29 Af 48/2020–276,

meddelat följande beslut:

[utelämnas] Följande tolkningsfråga **hänskjuts** härmed till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

Utgör artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med proportionalitetsprincipen, hinder för en sådan nationell praxis som gör det möjligt att hålla mottagaren av en prestation som ger upphov till skattskyldighet betalningsansvarig för den

mervärdesskatt som leverantören av denna prestation ska betala, trots att mottagaren av denna prestation som ger upphov till skattskyldighet redan har nekats avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av att denna mottagare är inblandad i ett skattebedrägeri?

[utelämnas]

Skäl

I. Saken i det nationella målet

- 1 Klaganden är konkursförvaltare för det konkursdrabbade tjeckiska bolaget FAU s.r.o. (nedan kallat FAU). Samtliga omständigheter som beskrivs nedan och de beslut som fattats avser beskattningsperioderna från maj till oktober 2013. FAU köpte bränsle från det tjeckiska bolaget VERAMI International Company s.r.o. (nedan kallat VERAMI). Båda bolagen var betalningsskyldiga för mervärdesskatt. Finanční správa České republiky (skattemyndigheten i Republiken Tjeckien) genomförde en skattekontroll hos båda bolagen. Det fastställdes att skattebedrägeri hade begåtts i den handelskedja i vilken VERAMI och FAU ingick. Skatteförlust uppstod hos de enheter som föregick VERAMI och FAU i handelskedjan som inte var direkta leverantörer av bränsle till VERAMI. Mot bakgrund av de ovanliga kommersiella omständigheter som konstaterats kunde de två nämnda bolagen emellertid ha känt till att skattebedrägeri hade begåtts i samband med affärstransaktionerna. De vidtog emellertid inte några åtgärder för att undvika delaktighet i bedrägeriet.
- 2 Med hänsyn till resultatet av skattekontrollen fattade skattemyndigheten den 5 januari 2015 och den 2 februari 2015 beslut om att i efterhand påföra VERAMI mervärdesskatt. Genom dessa beslut påförde skattemyndigheten VERAMI kompletterande mervärdesskatt till följd av nekandet av avdragsrätt för mervärdesskatt för inköp av bränsle som det därefter levererade till FAU. Genom beslut av den 27 februari 2015 försatte Krajský soud v Brně (Regionala domstolen i Brno) VERAMI i konkurs och inledde ett insolvensförfarande med likvidation av bolagets tillgångar. Insolvensförfarandet pågår fortfarande.
- 3 Den 14 december 2016 försatte Krajský soud v Ostravě (Regionala domstolen i Ostravě, Republiken Tjeckien) FAU i konkurs och inledde ett insolvensförfarande med likvidation av bolagets tillgångar. Även detta insolvensförfarande pågår fortfarande. Därefter, den 7 februari 2017, påförde skattemyndigheten FAU kompletterande mervärdesskatt till följd nekandet av avdragsrätt för mervärdesskatt. FAU begärde omprövning av beslutet om att i efterhand påföra mervärdesskatt. Odvolací finanční ředitelství (skattemyndighetens omprövningsnämnd) avslog begäran genom beslut av den 25 september 2017. Krajský soud v Brně (Regionala domstolen i Brno) ogillade överklagandet av detta beslut genom dom av den 1 juli 2022. Klagandens överklagande av denna dom är anhängigt vid Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, nedan kallad NSS), med referensnummer 6 Afs 255/2022. FAU har inte betalat

denna kompletterande mervärdesskatt som påförts och skattemyndigheten har anmält sin fordran i konkursförfarandet.

- 4 Redan innan skattemyndigheten påförde FAU kompletterande mervärdesskatt till följd av nekandet av avdragsrätt för mervärdesskatt, uppmanade den bolaget att till följd av dess solidariska ansvar betala den mervärdesskatt som VERAMI inte hade inbetalat till statskassan. Detta skedde genom sex meddelanden med anmodan om infriande av solidariskt ansvar av den 22 april 2015 och den 7 augusti 2015. FAU överklagade dessa meddelanden med anmodan om infriande av solidariskt ansvar. Överklagandet avslogs inledningsvis genom motpartens beslut av den 22 september 2016. Dessa beslut upphävdes av Krajský soud v Brně (Regionala domstolen i Brno) genom dom av den 9 maj 2019, eftersom motparten inte hade tolkat villkoren för solidariskt ansvar för skatt som inte betalats av leverantören i enlighet med praxis från Europeiska unionens domstol (nedan kallad EU-domstolen) och NSS. Målen återförvisades till motparten för vidare handläggning. Motparten ogillade därefter återigen överklagandena genom beslut av den 26 maj 2020. Dessa beslut som motparten fattat i en andra omgång är föremål för prövning i förevarande mål.
- 5 Vid domstolsprövningen av förvaltningsbeslut är de faktiska och rättsliga omständigheter som förelåg vid den tidpunkt då förvaltningsbeslutet fattades avgörande (75 § 1 i zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (lag nr 150/2002 om förvaltningsprocess) ...). Den relevanta tidpunkten här är den 26 maj 2020. Slutsatsen kan dras att den kompletterande mervärdesskatten redan hade påförts slutligt per detta datum (till följd av nekandet av avdragsrätt för mervärdesskatt) såväl VERAMI som FAU. Den omständigheten att klaganden ingav klagomål och därefter även överklagade beslutet att påföra FAU kompletterande mervärdesskatt föranleder ingen annan bedömning. Vid den tidpunkt som är avgörande i förevarande mål fanns det redan ett slutligt beslut om att i efterhand påföra FAU mervärdesskatt. Vid tidpunkten för motpartens andra prövning av klagomålen mot meddelandena med anmodan om infriande av solidariskt ansvar, genom vilka FAU anmodades att betala den skatt som inte hade betalats av VERAMI, fanns ett slutligt beslut från skattemyndigheten, genom vilket FAU hade nekats avdragsrätt för mervärdesskatt för samma affärstransaktioner. FAU anmodades därför att till statskassan inbetala den skatt för VERAMI som FAU redan hade betalat till VERAMI när den hade betalat de fakturerade beloppen. Beloppet på den skatt för vilken FAU är solidariskt ansvarigt angavs på de fakturor som VERAMI, i egenskap av leverantör, utfärdat till FAU, i egenskap av mottagare. FAU betalade de belopp som angavs på fakturorna till sin leverantör, det vill säga till VERAMI. FAU nekades härvid avdragsrätt för mervärdesskatt för dessa fakturor, eftersom mervärdesskattbedrägerier hade begåtts i handelskedjan.
- 6 Krajský soud v Brně (Regionala domstolen i Brno) upphävde motpartens beslut av den 26 maj 2020 och återförvisade målet till motparten för vidare handläggning. Beslutet motiverades med att skattemyndigheten inte hade tillämpat proportionalitetsprincipen när den hade fattat beslut om solidariskt ansvar för FAU. Det rör sig nämligen i princip om dubbelbeskattning av en och samma

affärstransaktion. FAU:s solidariska betalningsansvar innebär i själva verket en fördubbling av dess egen skattskyldighet till följd av att avdragsrätt nekades. Syftet med solidariskt ansvar är att säkerställa att det inte uppkommer en förlust i den offentliga budgeten och inte att bestraffa den skattskyldige.

- 7 Motparten överklagade den regionala domstolens dom. Motparten har gjort gällande att systemet med avdrag för mervärdesskatt syftar till att upprätthålla principen om skatteneutralitet. Denna princip kan emellertid inte åberopas av den som medvetet har deltagit i ett skattebedrägeri. I sådana fall ska skattemyndigheten neka rätt till det begärda avdraget. Att neka avdragsrätt för skatt tjänar inte till att ta ut skatt som saknas, utan skyddar syftet med och andemeningen i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Skattemyndigheten har rätt att neka alla deltagare i handelskedjan avdragsrätt om dessa kände till eller kunde eller borde ha känt till att skattebedrägeri hade skett inom ramen för denna. Skattemyndighetens befogenheter är inte begränsade till att ta ut den skatt som saknas. Delaktighet i ett skattebedrägeri kompenseras inte heller av den kompletterande betalningen av den skatt som saknas. FAU:s skattskyldighet ska skiljas från dess solidariska ansvar som garanterar betalning av den skatt som leverantören i detta bolag är skyldig. Själva kärnan i det solidariska ansvaret är att garantera att en annan persons skattskyldighet fullgörs. Till följd av det solidariska ansvaret tillgodoses statens fordran av den solidariskt ansvarige i stället för av gäldenären (den solidariskt ansvariga personens leverantör) som inte har betalat skatten. Syftet med att neka avdragsrätt för mervärdesskatt är att undvika obehörig vinst för den beskattningsbara person som deltagit i ett skattebedrägeri. Nekad avdragsrätt är inte ett institut som är specifikt för solidariskt ansvar. Det finns således inget som hindrar att de båda instituten används samtidigt på en och samma beskattningsbara person, det vill säga nekad avdragsrätt för mervärdesskatt för den mottagna prestationen, med avseende på vilken ett skattebedrägeri skett, och solidariskt ansvar för betalning av den mervärdesskatt som leverantören är skyldig att betala för samma prestation som ger upphov till skattskyldighet. De båda instituten används på grundval av liknande antaganden (bedrägligt beteende i handelskedjan och avsaknad hos den beskattningsbara personen av god tro i fråga om transaktionernas laglighet). Sammankomsten av dessa institut är således en logisk följd. Det skulle vara paradoxalt om det solidariska ansvaret endast skulle avse dem som begär avdrag för skatt i god tro om att deras transaktioner är lagenliga.
- 8 Klaganden har i sin svarsskrivelse på överklagandet gjort gällande att nekande av avdragsrätt och solidariskt ansvar ska förstås som alternativa förfaranden. En samtidig användning av dessa förfaranden strider mot principen om skatteneutralitet och likabehandling av beskattningsbara personer. På grundval av motpartens beslut mot vilket klagomål ingetts är FAU skyldig att betala mervärdesskatt för samma transaktion tre gånger. FEU betalade först skatt till sin leverantör, sedan ”betalade” bolaget skatt till följd av att det nekades avdragsrätt för denna skatt och ska nu betala skatten en tredje gång inom ramen för solidariskt ansvar för betalning av den skatt som dess leverantör är skyldig. Syftet med såväl nekad avdragsrätt som solidariskt betalningsansvar är att säkerställa det allmännas

anspråk. Det räcker därför att endast ett av dessa institut används. Syftet med skattemyndighetens förfarande kan inte vara att beskatta transaktionen så mycket som möjligt, utan måste vara att sträva efter att närma sig den situation som, ur statskassans perspektiv, skulle ha uppstått om de beskattningsbara personerna hade agerat lagligt. Om de beskattningsbara personerna hade agerat lagenligt hade skatten endast inbetalats en gång till statskassan. Det finns ingen anledning för statskassan att berika sig genom dubbelbeskattning. Proportionalitetsprincipen utgör en integrerad del av unionsrättens principer. Regionala domstolen tillämpade den av den anledningen att det rör sig om en princip som har företräde framför lagstiftningens uttryckliga ordalydelse.

II. Anförda unionsbestämmelser och nationella bestämmelser

- 9 I artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat direktiv 2006/112/EG) föreskrivs 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.

- 10 I nationell rätt återfinns den allmänna bestämmelsen om solidariskt ansvar för betalning av skatt i 171 och 172 §§ i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (lag nr 280/2009 om skatteförfaranden) (nedan kallad skattelagen). I 171 § i skattelagen föreskrivs följande:

§ 171

(1) Skyldighet att betala skatteskulder åligger även en person som är solidariskt betalningsansvarig om personen i fråga är solidariskt betalningsansvarig enligt lag och om skattemyndigheten i anmodan anger den ingående skatt för vilken personen i fråga är ansvarig och samtidigt anmodar den att betala skatteskulden inom en viss frist; en kopia av taxeringsbeslutet ska bifogas anmodan.

(3) Den som är solidariskt betalningsansvarig kan anmodas att betala om den som är skattskyldig inte har betalat skatteskulden, trots att den skattskyldige utan framgång har anmodats att betala denna, och skatteskulden inte ens har betalats vid verkställighet mot den skattskyldige, såvida det inte är klart att verkställighet skulle vara uppenbart verkningslös; den som är solidariskt ansvarig kan också anmodas att betala efter det att insolvensförfaranden har inletts mot den skattskyldige.

- 11 Solidariskt ansvar för den som är skattskyldig för mervärdesskatt regleras i 109 § i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdeskattelagen):

§ 109

Solidariskt ansvar för mottagaren av den prestation som ger upphov till skattskyldighet

(1) *En betalare som tar emot en prestation som ger upphov till skattskyldighet, i de fall där platsen för prestationen är belägen i Tjeckien, från en annan betalare, eller betalar för en sådan prestation (nedan kallad mottagare av den prestation som ger upphov till skattskyldighet) är solidariskt ansvarig för skatt som inte har betalats för denna prestation, om betalaren vid tidpunkten för mottagandet kände till eller borde och kunde ha känt till att:*

- a) den skatt som angavs i skattehandlingen avsiktligt inte skulle komma att betalas,*
- b) den betalare som tillhandahåller eller betalar den prestation som ger upphov till skattskyldighet eller får betalt för tillhandahållande av denna prestation (nedan kallad den som tillhandahåller den prestation som ger upphov till skattskyldighet) avsiktligt befinner sig eller kommer att befinna sig i en situation som hindrar vederbörande från att betala skatt, eller*
- c) en skattereducering eller ett missbruk av en felaktig skattefördel kommer att uppnås.*

(2) ***Mottagaren av den prestation som ger upphov till skattskyldighet är solidariskt ansvarig för den skatt som inte betalats för denna prestation, även om betalningen för prestationen***

- a) utan att detta är motiverat av ekonomiska skäl klart avviker från det pris som normalt tillämpas,*
- b) helt eller delvis gjorts i form av kontantlös överföring till ett konto som innehas av en betaltjänstleverantör utanför Tjeckien, eller***
- c) helt eller delvis gjorts i form av kontantlös överföring till ett annat konto än det som innehas av en den som tillhandahåller prestationer som ger upphov till skattskyldigheten som offentliggörs av skattemyndigheten på ett sätt som möjliggör tillgång på distans.*

12 I förevarande fall har skattemyndigheten tillämpat solidariskt ansvar enligt 109 § 2 b i mervärdesskattelagen. NSS har befattat sig med tolkningen av denna bestämmelse i dom av den 15 februari 2018, referensnummer 5 Afs 78/2017–33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33. NSS betonade skyldigheten att

tolka nämnda bestämmelse i enlighet med unionsrätten, det vill säga i enlighet med de krav som EU-domstolen uppställt vad gäller villkoren för tillämpning av solidariskt ansvar i enlighet med artikel 205 i direktiv 2006/112/EG. För att solidariskt ansvar ska föreligga i enlighet med ovannämnda bestämmelse krävs således, förutom att betalningen görs till ett konto som innehas av en betaltjänstleverantör utanför det nationella territoriet, att det föreligger ytterligare omständigheter av vilka det tydligt framgår att den beskattningsbara person som gjorde betalningen till ett konto som finns utanför det nationella territoriet kände till eller kunde ha känt till att syftet med betalningen till ett sådant konto just var att undvika att betala skatt.

- 13 Motparten har i de beslut som fattades i en andra omgång redan undersökt huruvida det förelåg ytterligare omständigheter av vilka man kunde sluta sig till att FAU kände till eller kunde och borde ha känt till att dess leverantör, VERAMI, inte skulle betala den mervärdesskatt som angavs på fakturorna.
- 14 Begreppet solidariskt ansvar, såsom det tillämpas i nationell skattelagstiftning, grundar sig på allmänna privaträttsliga grunder för detta institut. Av NSS praxis följer därmed att solidariskt ansvar är ett institut som syftar till att säkra och komplettera huvudförpliktelsen. Institutet är accessoriskt och är därför, vad gäller dess existens, kopplat till den säkrade huvudförpliktelsen och eventuella förändringar härav. Omfattningen av det solidariska ansvaret följer av huvudförpliktelsen. Det solidariska ansvaret upphör med huvudförpliktelsen, om inte annat föreskrivs i lag. Solidariskt ansvar kännetecknas också av att det är subsidiärt, vilket tar sig uttryck i att en person kan hållas solidariskt ansvarig först när gäldenären har underlåtit att fullgöra sin huvudförpliktelse (eller en del därav) som säkras genom det solidariska ansvaret (se till exempel NSS dom i det ovannämnda målet, KOVÁŘ plus). Om en person som hålls solidariskt ansvarig faktiskt har fullgjort huvudförpliktelsen i stället för gäldenären, har personen i fråga en regressfordran (subrogation) mot gäldenären. En person som hålls solidariskt ansvarig får på så sätt en fordran mot gäldenären och kan kräva att gäldenären återbetalar honom eller henne vad han har betalat till borgenären i gäldenärens ställe för att betala huvudförpliktelsen. Den som hålls solidariskt ansvarig erhåller denna privaträttsliga fordran även vid ett lagstadgat solidariskt ansvar för obetald skatt (dom från velký senát Nejvyšší soud České republiky (stora avdelningen vid Republiken Tjeckiens högsta domstol, Republiken Tjeckien) av den 8 september 2010, referensnummer 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, avseende den civillag som var tillämplig till och med den 31 december 2013, beträffande den lagstiftning som är tillämplig från och med den 1 januari 2014, se 1937 § och 1938 § i zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (lag nr 89/2012 om införande av civillagen)).
- 15 Med hänsyn till de villkor på vilka solidariskt ansvar kan göras gällande enligt skattelagstiftningen (se ovannämnda 171 § 3 i skattelagen), kan en regressfordran som den som hållits solidariskt ansvarig har emellertid anses vara svår att driva in. Skattemyndigheten kan nämligen anmoda den person som är solidariskt ansvarig att betala skulden först om den inte har kunnat driva in (det vill säga tvångsvis)

skulden från gäldenären. Tvångsindrivning av skulden är inte endast nödvändig om den skulle vara uppenbart ineffektiv eller om gäldenären är i konkurs. I förevarande fall var VERAMI, vid den tidpunkt då det solidariska ansvaret gjordes gällande, föremål för ett insolvensförfarande med likvidation. Utdelningsgraden i konkurser med likvidation är i allmänhet mycket låg i Republiken Tjeckien. Det kan således inte antas att om den solidariskt ansvariga personen (i förevarande fall FAU) under dessa omständigheter hade betalat VERAMI:s skulder till skattemyndigheten, så hade den med framgång kunnat driva in sin regressfordran mot det bolaget. Det måste därför utgå från att den person som hålls solidariskt ansvarig i princip faktiskt inte kommer att få tillbaka de belopp som den har inbetalat till skattemyndigheten som betalning för huvudgäldenärens skatteskulder från huvudgäldenären (dess leverantör).

III. Bedömning av tolkningsfrågan

- 16 Det är enligt NSS värt att nämna att tolkningsfrågan berör två aspekter av tillämpningen av mervärdesskatt. Det rör sig för det första om nekande av avdragsrätt för mervärdesskatt och för det andra om solidariskt ansvar för betalning av mervärdesskatt för de prestationer som mottagits och som ger upphov till skattskyldighet vid deras leverans.

Nekande av avdragsrätt för skatt

- 17 Den första aspekten rör fastställandet av FAU:s skattskyldighet, vilket återspeglas i utövandet av avdragsrätten för skatt för de prestationer som mottagits från VERAMI. På nationell skatterättslig nivå rör det sig om en utredning i enlighet med skattelagen. Med anledning av denna utredning påfördes FAU kompletterande mervärdesskatt för varje beskattningsperiod i fråga. FAU nekades avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 168 i direktiv 2006/112/EG på grund av att de transaktioner med anledning av vilka FAU hade begärt avdrag ingick i en handelskedja inom ramen för vilken skattebedrägeri hade skett. Denna aspekt är inte föremål för domstolsprövning i förevarande fall. Den kan emellertid inte ignoreras, eftersom den kompletterar det sammanhang i vilket begäran om förhandsavgörande framställts.
- 18 För FAU och dess leverantör VERAMI fastställdes ytterligare skattemässiga skyldigheter på så sätt att de ålades att betala skatt för transaktioner som ger upphov till skattskyldighet (utgående skatt), samtidigt som de nekades avdragsrätt för ingående skatt. Detta berodde på att såväl VERAMI:s förvärv av den prestation som ger upphov till skattskyldighet som FAU:s förvärv av samma prestation som ger upphov till skattskyldighet ingick i samma handelskedja inom ramen för vilken skatteförluster hade uppstått i de föregående leden på grund av skattebedrägeri. Skattemyndigheten fann att såväl VERAMI som FAU kände till eller kunde och borde ha känt till att de prestationer som gav upphov till skattskyldighet som de hade förvärvat hade varit föremål för skattebedrägeri. Därvid vidtog de inte sådana förebyggande åtgärder som skulle ha gjort det möjligt för dem att undvika att delta i skattebedrägeriet.

- 19 I sin dom av den 24 november 2022, Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, slog EU-domstolen fast att okunskap om att det förekommit skattebedrägeri utgör ett implicit materiellt villkor för avdragsrätten. En beskattningsbar person som inte uppfyller detta villkor måste helt nekas att utöva sin avdragsrätt. Syftet med skattemyndigheternas och domstolarnas skyldighet att neka avdragsrätt är bland annat att tvinga de beskattningsbara personerna att iaktta aktsamhet. Skyldigheten att iaktta tillbörlig aktsamhet ska förstås så att det av de beskattningsbara personerna krävs att de vid varje ekonomisk transaktion försäkras sig om att de transaktioner som de genomför inte leder till att de deltar i ett skattebedrägeri. Ett sådant syfte skulle emellertid inte kunna uppnås på ett effektivt sätt om beslutet att neka avdragsrätt begränsades till den andel av de belopp som betalats som mervärdesskatt som motsvarar det belopp som är föremål för skattebedrägeriet. På så sätt endast skulle de beskattningsbara personerna uppmuntras att vidta lämpliga åtgärder för att begränsa följderna av ett eventuellt bedrägeri, men inte nödvändigtvis sådana åtgärder som skulle säkerställa att de transaktioner som de utför inte leder till att de deltar i eller underlättar ett skattebedrägeri. Det räcker att den beskattningsbara personen har förvärvat varor eller tjänster, trots att vederbörande kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom förvärvet av dessa varor eller tjänster deltog i en transaktion som ingick i ett skattebedrägeri som begåtts i ett tidigare led, för att den beskattningsbara personen ska anses ha deltagit i detta skattebedrägeri. Detta är tillräckligt skäl för att den beskattningsbara personen ska fräntas rätten till avdrag, utan att det ens är nödvändigt att fastställa att det finns en risk för skattebortfall.
- 20 Det framgår av EU-domstolens praxis att en beskattningsbar person som har deltagit i ett skatteundandragande inte kan åberopa principen om skatteneutralitet till stöd för rätten till avdrag för mervärdesskatt (beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 NSS har av EU-domstolens aktuella praxis dragit slutsatsen att syftet med att neka avdragsrätt för skatt på grund av skattebedrägeri som har förekommit i handelskedjan inte är att kompensera för den skatt som saknas i statskassan, utan att skydda mervärdesskattesystemet från bedrägeri. Denna åtgärd syftar framför allt till att förhindra skattebedrägerier, vilket innebär att den har en viss avskräckande effekt. Förebyggande åtgärder skulle inte vara effektiva om den skatt som saknas dessutom endast skulle kunna påföras ett led i den kedja i vilken bedrägeriet begåtts. Det måste därför utgå från att ingen av de personer som medvetet har deltagit i skattebedrägeriet har rätt till avdrag. Om skattemyndigheten skulle begränsa vägran till avdrag uteslutande utifrån uppbörderna av den skatt som saknas, skulle den agera på ett diskriminerande sätt, både gentemot den person som ska påföras den kompletterande skatten (den personen skulle hållas ansvarig för sin delaktighet i bedrägeriet, samtidigt som de andra leden i kedjan, som också kan ha känt till bedrägeriet, emellertid inte skulle belastas) och gentemot hederliga aktörer, som utan motivering, skulle förfördelas, av denna åtgärd i förhållande till ohederliga aktörer. Härav följer att skattemyndigheten kan neka avdragsrätt för samtliga led i den kedja i vilken skattebedrägeri har förekommit (se domarna från NSS av den 19 januari 2023,

referensnummer 1 Afs 101/2021–42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42, av den 26 januari 2023, referensnummer 1 Afs 164/2021–52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52, av den 29 mars 2023, referensnummer 2 Afs 298/2021–69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69, dom av den 27 april 2023, referensnummer 7 Afs 160/2021–89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89, dom av den 25 oktober 2023, referensnummer 1 Afs 1/2023–71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71, eller dom av den 7 september 2021, referensnummer 6 Afs 158/2019–63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).

- 22 Mot bakgrund av de ovanstående slutsatser som dragits i EU-domstolens praxis och den praxis från NSS som hänvisar till denna, är det uppenbart att det i förevarande fall har skett ett tillåtet åsidosättande av skattneutraliteten, eftersom avdragsrätt för mervärdesskatt inte bara nekades FAU utan även dess leverantör VERAMI. Detta skedde nämligen på grund av att dessa bolag var delaktiga i skattebedrägeriet. Denna aspekt av det komplexa förhållandet har i tillräcklig omfattning prövats i EU-domstolens praxis och kräver inte någon begäran om förhandsavgörande. En sådan begäran skulle för övrigt inte ens vara möjlig, eftersom denna aspekt avseende utredningsskedet i skatteförfarandet inte är föremål för domstolsprövning i förevarande mål.

Solidariskt ansvar för den skatt som inte betalats av den som tillhandahåller den prestation som ger upphov skattskyldighet

- 23 Det följer av artikel 205 i direktiv 2006/112/EG att medlemsstaterna har möjlighet att införa ett solidariskt ansvar för betalning av skatt, utan att fastställa villkoren för ett sådant ansvar. EU-domstolen har i viss utsträckning uttalat sig om dessa villkor, ursprungligen i samband med den till innehållet liknande artikel 21.3 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG).
- 24 Grundläggande betydelse ska härvid tillmätas domen av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309. I den domen betonade EU-domstolen att medlemsstaterna, vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom unionens direktiv, ska iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet. När det gäller proportionalitetsprincipen får de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna med stöd av artikel 21.3 i direktiv 77/388/EEG, även om de tjänar ett legitimt syfte, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk, inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Enligt artikel 21.3 i direktiv 77/388/EEG får en medlemsstat anse att en person är solidariskt betalningsskyldig för mervärdesskatt, om denna person vid tidpunkten för en transaktion som utförts till förmån för honom eller henne kände till eller borde ha känt till att den skatt som skulle betalas för denna transaktion eller för någon tidigare eller senare transaktion inte hade betalats. Staten kan i detta

avseende stödja sig på presumtioner, men det får inte vara i praktiken omöjligt eller orimligt svårt för den berörda personen att motbevisa dessa presumtioner. Användningen av presumtioner får inte de facto leda till att ett system med strikt ansvar uppkommer, vilket skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Personer som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett skattebedrägeri ska kunna förlita sig på att de transaktioner som utförts är rättsenliga, utan att därvid riskera solidariskt ansvar för betalning av den skatt som en annan beskattningsbar person är skyldig att betala.

- 25 Dessa slutsatser bekräftades också av EU-domstolen i dess dom av den 21 december 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 EU-domstolen tolkade artikel 205 i direktiv 2006/112/EG i sin dom av den 20 maj 2021, "ALTI" OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. EU-domstolen påpekade att det i denna bestämmelse varken anges vilka personer som medlemsstaterna kan utse som solidariskt ansvariga gäldenärer eller i vilka situationer detta kan ske. Det ankommer därför på medlemsstaterna att fastställa villkoren och formerna för genomförandet av solidariska ansvar. Mot bakgrund av rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna, tolkade på samma sätt som i ovannämnda domar, får medlemsstaterna utse en annan solidariskt betalningsansvarig än den som ska betala skatten i syfte att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten. Detta utseende måste motiveras av det faktiska och/eller rättsliga förhållandet mellan de två solidariskt betalningsansvariga personerna. Det ankommer på medlemsstaterna att precisera de särskilda omständigheter under vilka en sådan person som mottagaren av en beskattningsbar transaktion ska hållas solidariskt ansvarig för betalningen av den skatt som dess medkontrahent är skyldig, trots att personen har betalat skatten genom att betala priset för transaktionen. EU-domstolen har vidare upprepat ovannämnda slutsatser som dragits i domen i målet Federation of Technological Industries m.fl. EU-domstolen har tillagt att när det är fråga om rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet ska skattemyndigheten ha möjlighet att i effektivitetssyfte uppbära den skatt som ska betalas och samtliga belopp som är hänförliga till den från var och en av de avtalsparter som deltagit i missbruket.
- 27 Av EU-domstolens praxis framgår således att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för solidariskt ansvar för betalning av skatt. Dessa måste dock respektera rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna. Det är uteslutet att tillämpa ett system med strikt ansvar enligt vilket det skulle vara omöjligt att undgå ansvar vid god tro som föreligger till följd av att varje åtgärd som kan krävas enligt lag har vidtagits i syfte att undvika att den berörda personen deltar i ett bedrägeri.
- 28 NSS har kännedom om att EU-domstolen ska tolka artikel 205 i direktiv 2006/112 även i mål C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Av den information som är tillgänglig för allmänheten i det målet, i synnerhet tolkningsfrågorna, framgår inte att EU-domstolen ska uttala sig om den fråga som är relevant för NSS bedömningen i förevarande mål.

- 29 EU-domstolen har hittills inte prövat frågan om det är förenligt med proportionalitetsprincipen att hålla en person solidariskt ansvarig för skatt som leverantören inte har betalat samtidigt som avdragsrätt för skatt nekas på grund av delaktighet i skattebedrägeri med avseende på samma affärstransaktioner, vilket dessutom sker i en situation där den beskattningsbara person på vilken båda åtgärderna tillämpades samtidigt, kände till eller åtminstone kunde och borde ha känt till att den, genom att ta emot leveranser som ger upphov skattskyldighet, deltar i ett skattebedrägeri och att hans leverantör inte kommer att betala skatt för de prestationer som ger upphov till skattskyldigheten som den beskattningsbara personen tog emot från leverantören. Denna fråga kan således varken betraktas som en *acte éclairé* eller, på grund av dess tvetydighet, som en *acte clair*.
- 30 NSS har i detta sammanhang påpekat att den samtidiga tillämpningen av nekad avdragsrätt för mervärdesskatt och solidariskt ansvar för betalning av den skatt som leverantören är skyldig inte uttryckligen regleras i nationell rätt. Den följer av skattemyndighetens förvaltningspraxis, vars lagenlighet ännu inte har prövats av NSS. Med hänsyn till den systematiska tolkningen av nationell rätt förefaller det som om en samtidig tillämpning av dessa instrument inte är utesluten. Nekande av avdragsrätt för mervärdesskatt är ett instrument som används vid påförande av skatt inom ramen för utredningsfasen i ett skatteförfarande. Dessutom hänför det sig i förevarande fall till FAU:s egen skattskyldighet. Det solidariska ansvaret för den skatt som leverantören inte har betalat är däremot ett instrument i skattebetalningsfasen, som följer efter utredningsfasen i skatteförfarandet (se domar från NSS av den 18 december 2018, referensnummer 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56, och av den 24 januari 2022, referensnummer 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). Det solidariska ansvaret avser inte FAU:s egen skattskyldighet, utan den skatt som ska betalas för de mottagna prestationer som ger upphov till skattskyldighet, vars belopp VERAMI (det vill säga FAU:s leverantör) angav på fakturan och som VERAMI borde ha betalat in till statskassan. Trots att såväl det solidariska ansvaret som nekandet av avdragsrätt avser samma affärstransaktion (prestationer som ger upphov till skattskyldighet), hänför de sig till skattskyldigheter för olika beskattningsbara personer. Det solidariska ansvaret avser VERAMI:s skattskyldighet (utgående skatt) och nekandet av avdragsrätt avser FAU:s skattskyldighet (ingående mervärdesskatt).
- 31 Den enda fråga som ger upphov till tvivel om huruvida det är tillåtet att samtidigt tillämpa de båda åtgärderna på FAU är huruvida det är förenligt med proportionalitetsprincipen att hålla FAU solidariskt ansvarigt i en situation där FAU genom ett slutligt beslut redan har nekats avdragsrätt för mervärdesskatt för samma prestationer som ger upphov till skattskyldighet. Proportionalitetsprincipen i samband med artikel 205 i direktiv 2006/112/EG ska tolkas så, att sådana åtgärder genom vilka en medlemsstat verkar för att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas betalningar, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Det är i förevarande mål av väsentlig betydelse att besvara frågan huruvida nekandet av avdragsrätt för mervärdesskatt för FAU, på grund av att den utförda transaktion som ger upphov till skattskyldigheten skatten ingår i en

handelskedja, inom ramen för vilken skattebedrägeri har förekommit, är ett tillräckligt verktyg för att säkerställa det allmännas betalningar och ett tillräckligt instrument för att bekämpa skattebedrägerier. Om nekandet av avdragsrätt för mervärdesskatt för FAU inte var tillräckligt för att skydda dessa allmänna intressen och det därför, för att uppnå nämnda legitima mål, skulle vara nödvändigt att använda alla verktyg för att driva in den skatt som VERAMI inte har betalat, måste det bedömas om det (mot bakgrund av omständigheterna i förevarande fall) är förenligt med proportionalitetsprincipen att hålla FAU solidariskt ansvarigt.

- 32 NSS anser inte att FAU kan åberopa den regel som följer av EU-domstolens praxis enligt vilken fördelningen av risken mellan leverantören och skattemyndigheten till följd av en skatteflykt som begåtts av tredje man måste vara förenlig med proportionalitetsprincipen (dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). FAU kunde och borde nämligen åtminstone ha känt till att mottagandet av den prestation som ger upphov till skattskyldigheten från VERAMI leder till att FAU blir delaktig i skattebedrägeri.
- 33 Två faktiska omständigheter som redan nämnts ovan, men som det är värt att återigen nämna, skulle kunna vara relevanta för EU-domstolens bedömning av tolkningsfrågan. För det första har skattemyndigheten visserligen nekat FAU rätten att dra av mervärdesskatten för de prestationer som bolaget mottagit från VERAMI, men detta skedde först efter det att en skatterevision hade genomförts i samband med förfarandet för påförande av kompletterande skatt. FAU påfördes till följd härav kompletterande skatt, som bolaget emellertid inte har betalat på grund av sin konkurs. FAU har därför underlåtit att fullgöra sina skyldigheter gentemot statskassan, vilka är direkt kopplade till nekandet av avdragsrätt för mervärdesskatt. Motparten har påpekat detta i sitt överklagande. Det ska emellertid klargöras att den skatteskuld som på detta sätt uppkommit för FAU i princip aktuellt kan göras gällande mot FAU. Det ska tilläggas att detta i förevarande fall är möjligt endast i enlighet med de regler som är tillämpliga på insolvensförfaranden.
- 34 För det andra, om FAU på grundval av sitt solidariska ansvar hade betalat den skatteskuld som bolagets leverantör har, är det, mot bakgrund av den nationella lagstiftningen om solidariskt ansvar för skatteskulder, föga troligt att FAU därefter effektivt hade kunnat driva in återbetalning av skatten från sin leverantör (se närmare ovan).

[utelämnas] [upprepning av tolkningsfrågan]

[utelämnas] [det nationella förfarandet]

[utelämnas]