Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. september 2012*

»Beskatning — moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 9 — begrebet »afgiftspligtig person« — ret til fradrag — afslag — princippet om afgiftsneutralitet — fakturaudsteder, der er blevet slettet i virksomhedsregistret — fakturaudsteder, der har tilsidesat pligten til at anmelde sine ansatte til skattemyndighederne — en afgiftspligtige persons pligt til at sikre sig, at fakturaudsteder har haft en retmæssig adfærd over for skattemyndighederne«

I sag C-324/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Legfelsőbb Bíróság (Ungarn) ved afgørelse af 21. april 2011, indgået til Domstolen den 29. juni 2011, i sagen:

Gábor Tóth

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Gábor Tóth ved ügyvéd G. Patakiné Schneider

— den ungarske regering ved M. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved V. Bottka og A. Sipos, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: ungarsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtigelse i EUT 2007 L 335, s. 60).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en sag mellem Gábor Tóth og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (den regionale skattemyndighed i Nordungarn henhørende under den nationale told- og skatteforvaltning), der er efterfølger for Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (den lokale told- og skattemyndighed under den regionale myndighed for skat og finanskontrol i Nordungarn), vedrørende skattemyndighedernes afslag på fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«), der er erlagt for transaktioner, som anses for mistænkelige.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 er levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

4 Det nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv […]«

5 Samme direktivs artikel 167, som er indeholdt i dettes afsnit X med overskriften »Fradrag«, kapitel 1, der selv har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

6 Artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 bestemmer, at i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, har han i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

7 Det nævnte direktivs artikel 178, som er indeholdt i det samme afsnit X, kapitel 4 med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten«, bestemmer:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

8 Ifølge samme direktivs artikel 213, stk. 1, første afsnit, som er indeholdt i afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«, kapitel 2, der selv har overskriften »Registrering«, skal enhver afgiftspligtig person anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

9 Artikel 220, stk. 1, i direktiv 2006/112, som er indeholdt i det nævnte afsnit XI, kapital 3 med overskriften »Fakturering«, bestemmer, at enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

10 Artikel 226 i direktiv 2006/112 opremser de eneste oplysninger, som det, med forbehold af særbestemmelserne i direktivet og med henblik på momsen, er obligatorisk at anføre på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i dette direktivs artikel 220 og 221.

11 Det nævnte direktivs artikel 273, som er indeholdt i det afsnit XI, kapitel 7 med overskriften »Diverse bestemmelser«, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Ungarsk ret

12 Artikel 32, stk. 1, litra a), i lov LXXIV af 1992 om merværdiafgift (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, Magyar Közlöny 1992/128, herefter »momsloven«) fastsætter, at en afgiftspligtig person har ret til i det afgiftsbeløb, han skal betale, at fradrage afgiftsbeløb, som i forbindelse med levering af goder eller ydelser er blevet opkrævet fra denne af en anden afgiftspligtig person.

13 I henhold til nævnte lovs artikel 35, stk. 1, litra a), kan fradragsretten – med forbehold af bestemmelserne i den almindelige skattelov – alene udøves, hvis der foreligger troværdige dokumenter, der bekræfter størrelsen af den bogførte indgående afgift. Følgende kan anses for at være sådanne dokumenter, hvis de er udstedt i den afgiftspligtige persons navn: fakturaer, forenklede fakturaer og dokumenter, som har virkning som fakturaer.

14 Momslovens artikel 44, stk. 5, bestemmer:

»Udstederen af en faktura eller en forenklet faktura er ansvarlig for, at de på fakturaen eller den forenklede faktura angivne oplysninger er sandfærdige. Der kan ikke gøres indgreb i de afgiftsmæssige rettigheder for den afgiftspligtige person, der i dokumentet er angivet som køber, hvis denne ved afgiftspligtens opståen har handlet med den fornødne omhu under hensyntagen til omstændighederne i forbindelse med leveringen af goder eller ydelser.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 I 2007 udførte Gábor Tóth byggearbejde for afgiftspligtige personer delvis ved hjælp af underentreprenører, bl.a. M.L., som er indehaver af en enkeltmandsvirksomhed. I de kontrakter, der var indgået mellem M.L. og Gábor Tóth, var der fastsat en forpligtelse for underentreprenøren til at

føre protokol og udstede en attest vedrørende arbejdets udførelse. I henhold til protokollen ansatte M.L. 8-14 arbejdstagere på byggepladsen. Udstedelsen af attesten fandt sted på det tidspunkt, hvor Gábor Tóth leverede arbejdet til sine kunder. M.L. havde vedrørende det pågældende arbejde udstedt 20 fakturaer, som Gábor Tóth havde godtaget og indført i sit regnskab og i sin momsangivelse. Gábor Tóth hævder at have betalt fakturaerne kontant.

16 M.L. havde ikke opfyldt sine skattemæssige forpligtelser siden 2003. Han havde heller ikke meddelt skattemyndighederne, at han havde nogen ansatte, hverken fast eller midlertidigt ansat personale. Ved endelig afgørelse truffet den 20. juni 2007 inddrog den kompetente kommunale myndighed M.L.s licens til at drive enkeltmandsvirksomhed, som han var indehaver af.

17 Skattemyndighederne konstaterede for 2007 en momsdifference, som skulle betales af Gábor Tóth, på 5 600 000 HUF, idet den moms, som var indeholdt i de af M.L. udstedte fakturaer, ikke kunne fradrages, eftersom M.L. fra den 20. juni 2007 ikke længere kunne anses for at være en afgiftspligtig person og derfor ikke længere kunne udstede gyldige fakturaer. Desuden var en del af de af M.L. udstedte fakturaer påført en dato, der lå tidligere end datoen for købet af det fakturahæfte, som disse fakturaer hidrørte fra, nemlig den 7. september 2007. Endelig havde Gábor Tóth ikke skaffet sig oplysninger om, i hvilken egenskab de personer, der havde udført arbejdet, havde været til stede på byggepladsen.

18 Efter Gábor Tóths klage over denne afgørelse blev denne opretholdt ved afgørelse af 8. januar 2010, der blev truffet af sagsøgte i hovedsagen. Sidstnævnte anførte bl.a., at på tidspunktet for udstedelsen af 16 af de 20 pågældende fakturaer havde M.L. ikke længere status af afgiftspligtig person, og han havde derfor ikke længere ret til at overvælte afgiften. Den omstændighed, at M.L.s momsregistreringsnummer i det omhandlede skatteår endnu ikke var blevet slettet i skattemyndighedernes register, er i den forbindelse irrelevant.

19 Nógrád megyei bíróság (byretten i Nógrád) frifandt ved en afgørelse af 9. juni 2010 sagsøgte i den sag, der var anlagt af Gábor Tóth med påstand om annullation af den afgørelse, der var truffet af sagsøgte i hovedsagen. Denne frifindelse var baseret på den omstændighed, at M.L. fra den 20. juni 2007 ikke længere havde status af afgiftspligtig person og derfor ikke længere havde ret til at overvælte moms. Med hensyn til de fakturaer, der var udstedt før denne dato, fastslog denne ret, at M.L. ikke havde nogen anmeldte arbejdstagere eller midlertidigt ansatte, og at det dermed ikke var godtgjort, at M.L. faktisk havde udført det pågældende arbejde. Gábor Tóth havde heller ikke undersøgt, om den i fakturaen angivne ydelse faktisk var blevet udført af udstederen af fakturaen, eller om de personer, der havde arbejdet på byggepladsen, var en del af M.L.s faste personale, eller om der var tale om midlertidigt ansatte.

20 Gábor Tóth iværksatte kassationsanke ved den forelæggende ret til prøvelse af Nógrád megyei bíróságs frifindelsesafgørelse. Den forelæggende ret finder det for det første tvivlsomt, om fradragsretten kan begrænses på grund af den omstændighed, at udstederen af en faktura er blevet slettet i virksomhedsregistret. Den forelæggende er for det andet i tvivl om, hvorvidt det kan konkluderes, at Gábor Tóth vidste eller burde have vidst, at han deltog i en transaktion, der var led i momssvig, som omhandlet i præmis 59 i dom af 6. juli 2006, Kittel og Recolta Recycling (forenede sager C-439/04 og C-440/04, Sml. I, s. 6161), da han ikke kontrollerede, om der bestod et retsforhold mellem de personer, der udførte arbejdet, og udstederen af fakturaerne.

21 Idet Legfelsőbb Bíróság finder, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af en fortolkning af EU-retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en retlig fortolkning, hvorefter modtageren af en faktura er udelukket fra udøvelse af fradragsretten, når fakturaudstederens licens til at drive enkeltmandsvirksomhed er blevet inddraget af de kommunale myndigheder inden opfyldelsen af kontrakten eller udstedelsen af fakturaen, i strid med princippet om afgiftsneutralitet (artikel 9 i Rådets direktiv 2006/112)?

2) Kan den omstændighed, at indehaveren af enkeltmandsvirksomheden, som har udstedt fakturaen, ikke har anmeldt de arbejdstagere, som den pågældende beskæftiger, til myndighederne (dvs. at de udfører »sort arbejde«), og at skattemyndighederne derfor har konstateret, at indehaveren af enkeltmandsvirksomheden »ikke råder over anmeldt arbejdskraft«, henset til princippet om afgiftsneutralitet, være til hinder for, at modtageren af fakturaen kan udøve fradragsretten?

3) Kan modtageren af fakturaen anses for at udvise forsømmelighed ved ikke at undersøge, om der består et retsforhold mellem de arbejdstagere, som er beskæftiget på arbejdsstedet, og udstederen af fakturaen, eller om sidstnævnte har opfyldt sine skattemæssige oplysningsforpligtelser og øvrige forpligtelser over for disse arbejdstagere? Kan en sådan adfærd anses for at udgøre en objektiv omstændighed, som viser, at modtageren af fakturaen vidste eller burde vide, at den pågældende deltog i en transaktion, der indebar momssvig?

4) Kan den nationale ret, henset til princippet om afgiftsneutralitet, tage førnævnte omstændigheder i betragtning, når den ud fra en samlet bedømmelse når frem til den konklusion, at den økonomiske transaktion ikke har fundet sted mellem de personer, som er angivet i fakturaen?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at skattemyndighederne nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for modtagne ydelser, med den begrundelse, at fakturaudstederens licens til at drive enkeltmandsvirksomhed er blevet inddraget af skattemyndighederne, inden han har leveret de pågældende ydelser eller udstedt den tilsvarende faktura.

23 Afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, og ydelser, som de har fået leveret, udgør i henhold til fast retspraksis et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (jf. bl.a. dom af 25.10.2001, sag C-78/00, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 8195, præmis 28, af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 14, og af 21.6.2012, forenede sager C-80/11 og C-142/11, Mahagében og Dávid, , præmis 37).

24 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, udgør den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 - C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 47, og dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 38).

25 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 44, dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 78, og dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 39).

26 Hvad angår de materielle betingelser for fradragsrettens indtræden fremgår det af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at varer og ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige i forbindelse med hans egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer og ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig i et forudgående led.

27 For så vidt angår hovedsagen fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de pågældende ydelser er blevet anvendt i det efterfølgende led af sagsøgeren i hovedsagen i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner.

28 Hvad angår statussen af afgiftspligtig person for udstederen af fakturaen for de nævnte ydelser skal der henvises til definitionen af dette begreb i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

29 I henhold til den nævnte bestemmelses stk. 1 forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. I henhold til bestemmelsens stk. 2 forstås ved »økonomisk virksomhed« alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv.

30 Heraf følger, at begrebet »afgiftspligtig person« defineres bredt på grundlag af de faktiske omstændigheder. Det fremgår derimod ikke af artikel 9, stk. 1, at statussen af afgiftspligtig person afhænger af en tilladelse eller licens, der er udstedt af skattemyndighederne med henblik på at udøve økonomisk virksomhed.

31 Ganske vist fastsætter artikel 213, stk. 1, første afsnit, i direktiv 206/112, at enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig. Uanset betydningen af en sådan anmeldelse for, at momssystemet skal kunne fungere korrekt, kan denne imidlertid ikke udgøre en yderligere betingelse for at blive anerkendt som afgiftspligtig person som omhandlet i samme direktivs artikel 9, stk. 1, idet artikel 213 er indeholdt i direktivets afsnit XI, kapitel 2, der har overskriften »Registrering«.

32 Domstolen har desuden allerede fastslået, at en tjenesteyders eventuelle tilsidesættelse af forpligtelsen til at anmelde påbegyndelsen af sin virksomhed som afgiftspligtig således ikke kan rejse tvivl om fradragsretten for aftageren af de leverede tjenesteydelser for så vidt angår den erlagte moms for disse. Den nævnte aftager har derfor fradragsret, selv om tjenesteyderen er en afgiftspligtig person, som ikke er momsregistreret, såfremt fakturaerne vedrørende de leverede tjenesteydelser indeholder alle de oplysninger, som kræves i henhold til nævnte artikel 226 i direktiv 2006/112, herunder navnlig de oplysninger, som er nødvendige for at identificere den person, der har udstedt disse fakturaer, og arten af disse tjenesteydelser (jf. dom af 22.12.2010, sag C-438/09, Dankowski, Sml. I, s. 14009, præmis 33, 36 og 38).

33 Heraf følger, at skattemyndighederne ikke kan afvise fradragsretten med den begrundelse, at udstederen af fakturaen ikke længere råder over en licens til at drive enkeltmandsvirksomhed og ikke længere har ret til at anvende sit momsregistreringsnummer, såfremt denne faktura indeholder alle de oplysninger, der er angivet i artikel 226 i direktiv 2006/112.

34 På baggrund af disse betragtninger skal det første spørgsmål herefter besvares med, at direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at skattemyndighederne nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for modtagne ydelser, med den ene begrundelse, at fakturaudstederens licens til at drive enkeltmandsvirksomhed er blevet inddraget af skattemyndighederne, inden han har leveret de pågældende ydelser eller udstedt den tilsvarende faktura, såfremt denne faktura indeholder alle de oplysninger, som kræves i henhold til direktivets artikel 226, herunder navnlig de oplysninger, som er nødvendige for at identificere den person, der har udstedt disse fakturaer, og arten af de leverede tjenesteydelser.

Det andet spørgsmål

35 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at skattemyndighederne nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for modtagne ydelser, med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for disse ydelser ikke har anmeldt de arbejdstagere, som han beskæftiger.

36 Da spørgsmålet henviser til en tjenesteyder, der har begået en uregelmæssighed, der består i, at han ikke har anmeldt de arbejdstagere, som han beskæftiger, således at disse har udført sort arbejde i forbindelse med leveringen af den pågældende ydelse, vedrører spørgsmålet en situation, der svarer til situationen i hovedsagen i sag C-142/11, der gav anledning til dommen i sagen Mahagében og Dávid.

37 I denne dom henviste Domstolen for det første til reglerne for fradragsretten og for det andet til retspraksis vedrørende afslag på at nyde rettigheder, når påberåbelsen af disse er udtryk for svig eller misbrug (jf. dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 37-42 og 46-48).

38 Domstolen har på dette grundlag konkluderet, at direktiv 2006/112 er til hinder for en national praksis, hvorefter skattemyndighederne nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage moms med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for de leverede ydelser har handlet ulovligt, uden at nævnte myndighed på grundlag af objektive forhold godtgør, at den pågældende afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af den nævnte fakturaudsteder eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af forsyningskæden (jf. dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 50).

39 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at skattemyndighederne nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for modtagne ydelser, med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for disse ydelser ikke har anmeldt de arbejdstagere, som han beskæftiger, uden at nævnte myndighed på grundlag af objektive forhold godtgør, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af den nævnte fakturaudsteder eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af forsyningskæden.

Det tredje spørgsmål

40 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den omstændighed, at den afgiftspligtige person ikke har undersøgt, om der består et retsforhold mellem de arbejdstagere, som er beskæftiget på byggepladsen, og udstederen af fakturaen, eller om denne udsteder har anmeldt disse arbejdstagere, er en objektiv omstændighed, der gør det muligt at konkludere, at modtageren af fakturaen vidste eller burde vide, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvig.

41 Dette spørgsmål vedrører en situation, der svarer til situationen i hovedsagen i sag C-80/11, der gav anledning til dommen i sagen Mahagében og Dávid.

42 I denne doms præmis 53 og 54 henviste Domstolen i første omgang til sin praksis, hvorefter de erhvervsdrivende, som træffer enhver foranstaltning, der med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er led i svig, uanset om der er tale om momssvig eller andre typer af svig, skal kunne stole på lovligheden af disse transaktioner uden at risikere at fortabe deres ret til at fradrage indgående moms. Domstolen tog desuden i samme doms præmis 55-57 og 62-65 hensyn til henholdsvis artikel 273 i direktiv 2006/112 og til den omstændighed, at det i princippet

påhviler skattemyndighederne at foretage den nødvendige kontrol hos den afgiftspligtige person med henblik på såvel at opfange momsuregelmæssigheder og -svig som at pålægge den afgiftspligtige person, der har begået disse uregelmæssigheder eller denne svig, sanktioner.

43 Domstolen konkluderede på dette grundlag, at direktiv 2006/112 er til hinder for en national praksis, hvorefter skattemyndighederne nægter retten til fradrag med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har sikret sig, at udstederen af fakturaen for de goder, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig, rådede over de pågældende goder og kunne levere dem samt havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen, til trods for at de materielle og formelle betingelser, der for udøvelse af fradragsretten er fastsat i direktiv 2006/112, er opfyldt, og at den afgiftspligtige person ikke var i besiddelse af indicier, som begrundede en mistanke om, at der forelå uregelmæssigheder eller svig i nævnte udsteders sfære (jf. dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 66).

44 Denne konklusion vedrørende leveringen af goder gælder tilsvarende i tilfælde af en ydelse med hensyn til spørgsmålet, om det kan antages, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den ydelse, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af fakturaudstederen, fordi han ikke har undersøgt, om fakturaudstederen havde det personale, der var nødvendigt, for at han kunne levere de pågældende tjenesteydelser, om denne udsteder havde opfyldt sin pligt til at anmelde dette personale, og om denne udsteders personale havde udført det pågældende arbejde.

45 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den omstændighed, at den afgiftspligtige person ikke har undersøgt, om der består et retsforhold mellem de arbejdstagere, som er beskæftiget på byggepladsen, og udstederen af fakturaen, eller om denne udsteder havde anmeldt disse arbejdstagere, ikke er en objektiv omstændighed, der gør det muligt at konkludere, at modtageren af fakturaen vidste eller burde vide, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvig, såfremt denne modtager ikke var i besiddelse af indicier, som begrundede en mistanke om, at der forelå uregelmæssigheder eller svig i nævnte udsteders sfære. Der kan derfor ikke nægtes ret til fradrag på grund af denne omstændighed, selv om de materielle og formelle betingelser i nævnte direktiv for udøvelsen af den nævnte ret er opfyldt.

Det fjerde spørgsmål

46 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at den tager hensyn til de omstændigheder, der er nævnt i de tre første spørgsmål, når den ud fra en samlet bedømmelse af samtlige omstændigheder i den foreliggende sag konkluderer, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, ikke har fundet sted mellem de personer, som er angivet i fakturaen.

47 I henhold til forelæggelsesafgørelsen er det ubestridt, at sagsøgeren i hovedsagen, der ønsker at udøve sin ret til fradrag, er en afgiftspligtig person, og at han har leveret byggearbejde til andre afgiftspligtige personer og dermed leveret afgiftspligtige ydelser. Da denne afgiftspligtige person ikke har udført dette arbejde ved hjælp af sit egen personale, men gennem underentreprenører, er de pågældende ydelser blevet leveret til ham af en anden erhvervsdrivende, og han har anvendt dem i det efterfølgende led i forbindelse med sine egne afgiftspligtige transaktioner.

48 Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgeren i hovedsagen har indgået en kontrakt med M.L. om udførelse af det pågældende arbejde, og at han har fremlagt fakturaer, der er udstedt af sidstnævnte, og som vedrører dette arbejde, og som alle indeholder de oplysninger, der kræves i henhold til direktiv 2006/112. Forelæggelsesafgørelsen indeholder ikke nogen oplysninger, der antyder, at sagsøgeren i hovedsagen selv har tyet til snyd såsom fremlæggelse af falske dokumenter og udstedelse af uregelmæssige fakturaer.

49 Under disse omstændigheder findes det fjerde spørgsmål at vedrøre en situation, hvori de pågældende ydelser ikke er blevet udført af fakturaudstederens personale, men af en anden erhvervsdrivendes personale, hvilket kan være en konsekvens dels af tjenesteyderens svigagtige tilsløring, dels af anvendelsen af en anden underentreprenør. Det fremgår imidlertid ikke af forelæggelsesafgørelsen, at dette spørgsmål vedrører den forudsætning, som de første tre spørgsmål bygger på, nemlig at de materielle og formelle betingelser i direktiv 2006/112 for fradragsrettens indtræden og udøvelse i hovedsagen er opfyldt.

50 Det er ganske vist korrekt, at når skattemyndighederne fremlægger konkrete indicier for, at der foreligger svig, er hverken direktiv 2006/112 eller princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at den nationale ret inden for rammerne af en tvist mellem den afgiftspligtige person og skattemyndighederne vedrørende afslag på retten til fradrag kontrollerer, om fakturaudstederen selv har foretaget den pågældende transaktion, og at den med henblik herpå tager hensyn til samtlige omstændigheder i den foreliggende sag, herunder de omstændigheder, der er nævnt i det første og det andet spørgsmål, som den nationale ret har forelagt.

51 Det skal dog konstateres, at en sådan undersøgelse ikke kan rejse tvivl om de betragtninger, der udgør grundlaget for besvarelsen af de tre første spørgsmål, medmindre skattemyndighederne på grundlag af objektive forhold godtgør, at den pågældende afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af fakturaudstederen eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af forsyningskæden.

52 Denne konklusion underbygges af dom af 21. februar 2008, Netto Supermarkt, (sag C-271/06, Sml. I, s. 771, præmis 27 og 29), som vedrører momsfritagelse, der er knyttet til levering af goder til udførsel til steder uden for Den Europæiske Union, hvori Domstolen fastslog, at en leverandør skal kunne stole på lovligheden af den transaktion, han udfører, uden at risikere at miste sin ret til fritagelse for momsen, når han ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at betingelserne for fritagelse i realiteten ikke var opfyldt, fordi de beviser for udførsel, som køberen fremlagde for ham, var forfalskede.

53 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at når skattemyndighederne fremlægger konkrete indicier for, at der foreligger svig, er direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for, at den nationale ret ud fra en samlet bedømmelse af samtlige omstændigheder i den foreliggende sag kontrollerer, om fakturaudstederen selv har foretaget den pågældende transaktion. I en situation som den, der foreligger i hovedsagen, kan retten til fradrag dog kun nægtes, når skattemyndighederne på grundlag af objektive forhold har godtgjort, at modtageren af fakturaen vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af fakturaudstederen eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af forsyningskæden.

Sagens omkostninger

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at skattemyndighederne nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for modtagne ydelser, med den ene begrundelse, at fakturaudstederens licens til at drive enkeltmandsvirksomhed er blevet inddraget af**

skattemyndighederne, inden han har leveret de pågældende ydelser eller udstedt den tilsvarende faktura, såfremt denne faktura indeholder alle de oplysninger, som kræves i henhold til direktivets artikel 226, herunder navnlig de oplysninger, som er nødvendige for at identificere den person, der har udstedt disse fakturaer, og arten af de leverede tjenesteydelser.

2) **Direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at skattemyndighederne nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for modtagne ydelser, med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for disse ydelser ikke har anmeldt de arbejdstagere, som han beskæftiger, uden at nævnte myndighed på grundlag af objektive forhold godtgør, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af den nævnte fakturaudsteder eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af forsyningskæden.**

3) **Direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den omstændighed, at den afgiftspligtige person ikke har undersøgt, om der består et retsforhold mellem de arbejdstagere, som er beskæftiget på byggepladsen, og udstederen af fakturaen, eller om denne udsteder havde anmeldt disse arbejdstagere, ikke er en objektiv omstændighed, der gør det muligt at konkludere, at modtageren af fakturaen vidste eller burde vide, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i merværdiafgiftssvig, såfremt denne modtager ikke var i besiddelse af indicier, som begrundede en mistanke om, at der forelå uregelmæssigheder eller svig i nævnte udsteders sfære. Der kan derfor ikke nægtes ret til fradrag på grund af denne omstændighed, selv om de materielle og formelle betingelser i nævnte direktiv for udøvelsen af denne ret er opfyldt.**

4) **Når skattemyndighederne fremlægger konkrete indicier for, at der foreligger svig, er direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for, at den nationale ret ud fra en samlet bedømmelse af samtlige omstændigheder i den foreliggende sag kontrollerer, om fakturaudstederen selv har foretaget den pågældende transaktion. I en situation som den, der foreligger i hovedsagen, kan retten til fradrag dog kun nægtes, når skattemyndighederne på grundlag af objektive forhold har godtgjort, at modtageren af fakturaen vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af fakturaudstederen eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af forsyningskæden.**

Underskrifter