Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 6 september 2012*

”Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 9 — Begreppet beskattningsbar person — Avdragsrätt — Ej medgiven — Principen om skatteneutralitet — Fakturautställare som avförts från registret över enskilda näringsidkare — Fakturautställare som ej iakttagit skyldigheten att redovisa sina anställda till skattemyndigheten — Skyldighet för den beskattningsbara personen att försäkra sig om att fakturautställaren fullgjort sina åligganden gentemot skattemyndigheten”

I mål C-324/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Legfelsőbb Bíróság (Ungern) genom beslut av den 21 april 2011, som inkom till domstolen den 29 juni 2011, i målet

Gábor Tóth

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Gábor Tóth, genom G. Patakiné Schneider, ügyvéd,

— Ungerns regering, genom M. Fehér och K. Szíjjártó, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom V. Bottka och A. Sipos, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: ungerska

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gábor Tóth och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (regionala skattemyndigheten för norra Ungern, vilken är en del av den nationella skatte- och tullmyndigheten) (nedan kallad den regionala skattemyndigheten), vilken är efterföljaren till Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kiheleyezett Hatósági Osztály (lokala skattekontoret, som var en del av lokalkontoret i region Nord för myndigheten med ansvar för skatter och finansiell kontroll). Målen rör den regionala skattemyndighetens beslut att neka avdrag för ingående mervärdesskatt på transaktioner som betraktats som misstänkta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt artikel 2.1 a och 2.1 c i direktiv 2006/112 är leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. …”

5 I artikel 167 i direktiv 2006/112, som återfinns i avdelning X i direktivet, med rubriken ”Avdrag”, kapitel 1, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, anges att ”[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar”.

6 I artikel 168 a i direktiv 2006/112 anges att i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person.

7 I artikel 178 i direktiv 2006/112, som återfinns i samma avdelning X, i kapitel 4 med rubriken ”Regler om utövande av avdragsrätten”, anges följande:

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

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

…”

8 Enligt artikel 213.1 första stycket i direktiv 2006/112, avdelning XI, med rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”, kapitel 2, med rubriken ”Registrering”, ska varje beskattningsbar person uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

9 I artikel 220.1 i direktiv 2006/112, som återfinns i nämnda avdelning XI, i kapitel 3 med rubriken ”Utfärdande av fakturor”, anges att varje beskattningsbar person för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person ska se till att en faktura utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person.

10 I artikel 226 i direktiv 2006/112 anges de enda uppgifter som, utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i direktivet, ska vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221 i direktivet.

11 I artikel 273 i direktiv 2006/112, som återfinns i samma avdelning XI, kapitel 7, med rubriken ”Övriga bestämmelser”, anges följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri [*] med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage. [*I överensstämmelse med terminologin i resten av direktiv 2006/112 används nedan i stället begreppet skatteundandragande. Övers. anm.]

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Ungersk rätt

12 I 32 § första stycket a lag LXXIV från 1992 om mervärdesskatt (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs att en beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för ingående skatt som belöper på förvärv av varor eller tjänster från en annan beskattningsbar person.

13 I 35 § första stycket a i denna lag föreskrivs att om inget annat anges i bestämmelserna i den allmänna skattelagen, får avdrag för ingående mervärdesskatt enbart göras av den som kan förete handlingar i vilka mervärdesskattebeloppet tillförlitligen styrks. Sådana handlingar är fakturor, förenklade fakturor och handlingar som tjänar som fakturor, som utfärdats till den beskattningsbara personen.

14 I 44 § femte stycket mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Den som har utfärdat fakturan eller den förenklade fakturan ansvarar för att uppgifterna däri är riktiga. De skattemässiga rättigheter som tillkommer den beskattningsbara person som anges som köpare i den bestyrkande handlingen kan inte begränsas om vederbörande mot bakgrund av omständigheterna vid leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har agerat med vederbörlig aktsamhet såvitt avser den beskattningsbara transaktionen.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 År 2007 utförde Gábor Tóth byggentreprenader på uppdrag av ett antal beskattningsbara personer. Företaget anlitade underentreprenörer för en del av detta arbete, bland annat den enskilde näringsidkaren M.L. Enligt de avtal som slöts mellan den sistnämnde och Gábor Tóth var underentreprenören skyldig att föra byggdagbok och upprätta en handling som visade att arbetet

utförts. Enligt byggdagboken hade M.L. mellan 8 och 14 anställda som deltog i arbetet. Bedömningen av arbetet och dess certifiering genomfördes i samband med Gábor Tóths leverans till kunderna. M.L. hade skickat 20 fakturor för de aktuella arbetena, vilka hade accepterats av Gábor Tóth och vilka redovisats i den sistnämndes bokföring och deklarationer. Gábor Tóth har uppgett att han betalat fakturorna kontant.

16 M. L. hade från och med år 2003 inte uppfyllt sina skattemässiga förpliktelser M.L. hade inte heller meddelat skattemyndigheten att han hade vare sig några fast eller tillfälligt anställda. Genom slutligt beslut av den 20 juni 2007 återkallade den behöriga kommunala myndigheten M.L.:s tillstånd att utöva enskild näringsverksamhet.

17 Skattemyndigheten fastställde att Gábor Tóth skulle betala in överskjutande skatt på 5 600 000 HUF för år 2007, med motiveringen att han inte kunde dra av den ingående mervärdesskatt som var hänförlig till de fakturor som utställts av M.L., eftersom denne från och med den 20 juni 2007 hade upphört att vara en beskattningsbar person och därmed från och med detta datum inte kunde ställa ut giltiga fakturor. Vidare var vissa av de fakturor som utställts av M.L. daterade före datumet för införskaffande av det fakturablock dessa fakturor kom från (närmare bestämt den 7 september 2007). Slutligen angav skattemyndigheten att Gábor Tóth underlåtit att göra efterforskningar avseende i vilken funktion de personer som utförde arbetet befann sig på arbetsplatsen.

18 Efter det att Gábor Tóth begärt omprövning av detta beslut fastställde den regionala skattemyndigheten, genom beslut av den 8 januari 2010, det beslut som fattats av den första myndighetsinstansen. Den regionala skattemyndigheten ansåg bland annat att M.L. inte längre var en beskattningsbar person när 16 av de 20 fakturorna upprättades, varför M.L. inte heller hade rätt att övervältra skatten. Det saknade betydelse att M.L.:s skatteregistreringsnummer under det aktuella året ännu inte hade strukits ur skattemyndighetens register.

19 Nógrád megyei bíróság (regional domstol i Nógrád) ogillade genom avgörande av den 9 juni 2010 Gábor Tóths överklagande av den regionala skattemyndighetens beslut. Domen motiverades med att M.L. den 20 juni 2007 upphört att vara en beskattningsbar person, och därmed förlorat sin rätt att övervältra mervärdesskatten. Vad gäller de fakturor som M.L. utställt före den 20 juni 2007 påpekade nämnda domstol att M.L. inte hade några redovisade anställda eller tillfälligt anställda, varför det därför inte hade visats att han faktiskt hade utfört de aktuella arbetena. Vidare hade Gábor Tóth inte kontrollerat huruvida den tjänst som angavs i fakturan verkligen hade utförts av fakturans utställare, och inte heller kontrollerat huruvida de som arbetat på byggarbetsplatsen var fast anställda eller tillfälligt anställda hos M.L.

20 Gábor Tóth överklagade Nógrád megyei bíróságs dom till den hänskjutande domstolen. Sistnämnda domstol hyser tvivel angående huruvida avdragsrätten kan begränsas med hänvisning till att utställaren av fakturan hade avförts från registret över enskilda näringsidkare. Vidare frågar sig den hänskjutande domstolen om det kan anses att Gábor Tóth kände till, eller borde ha känt till, att han deltog i ett undandragande av mervärdesskatt, i den mening som avses i punkt 59 i dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling (REG 2006, s. I-6161), med hänsyn till att han inte brytt sig om att ta reda på huruvida det fanns ett rättsligt förhållande mellan de personer som utförde arbetet och utställaren av fakturan.

21 Legfelsőbb Bíróság (högsta domstolen) fann att en tolkning av unionsrätten var nödvändig för att det nationella målet skulle kunna avgöras och beslutade därför att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Åsidosätts principen om skatteneutralitet (artikel 9 i [direktiv 2006/112]) genom en lagtolkning som utesluter rätten till avdrag för mottagaren av en faktura när utställaren av denna faktura fått sitt tillstånd att utöva enskild näringsverksamhet indraget av en behörig kommunal tjänsteman innan avtalet fullgjordes eller fakturan utställdes?

2) Kan det faktum att den enskilde näringsidkare som utställt fakturan inte har redovisat vilka arbetstagare denne anlitar (’svartarbete’) – och skattemyndigheten därför konstaterat att nämnda näringsidkare ’inte har några redovisade anställda’ – innebära att fakturamottagaren inte har rätt till avdrag, med beaktande av principen om skatteneutralitet?

3) Kan fakturamottagaren anses ha handlat vårdslöst när denne inte har undersökt huruvida det funnits ett rättsligt förhållande mellan de arbetstagare som arbetade på platsen där arbetet utfördes och fakturautställaren, och inte heller har undersökt huruvida den senare har uppfyllt sin skattemässiga redovisningsskyldighet eller andra skyldigheter avseende dessa arbetstagare? Kan detta beteende anses utgöra en objektiv omständighet som visar att fakturamottagaren kände till, eller borde ha känt till, att denne deltog i ett undandragande av mervärdesskatt?

4) Får, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, den nationella domstolen beakta ovannämnda omständigheter när en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet skulle föranleda den att dra slutsatsen att den ekonomiska transaktionen inte har ägt rum mellan de personer som anges i fakturan?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

22 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för tjänster som har tillhandahållits honom, med motiveringen att fakturautställarens tillstånd att utöva enskild näringsverksamhet återkallats innan fakturautställaren tillhandahållit de aktuella tjänsterna eller ställt ut den motsvarande fakturan.

23 Det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se, bland annat, dom av den 25 oktober 2001 i mål C-78/00, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I-8195, punkt 28, av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska, REG 2008, s. I-5129, punkt 14, och av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, Mahagében och David, punkt 37).

24 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har understrukit utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98-C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 47, och domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och David, punkt 38).

25 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, domen i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 44, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 78, och domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och David, punkt 39).

26 Vad gäller de materiella villkoren för att rätt till avdrag ska uppstå framgår det av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person.

27 Vad gäller det nationella målet framgår det av beslutet om hänskjutande att de aktuella tjänsterna har använts i ett senare led av Gábor Tóth för dennes beskattade transaktioner.

28 Vad gäller huruvida utställaren av fakturan avseende dessa tjänster var att anse som en beskattningsbar person, erinrar domstolen om definitionen av detta begrepp i artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

29 Enligt det första stycket i nämnda bestämmelse avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Enligt andra stycket i samma bestämmelse avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken.

30 Begreppet beskattningsbar person ges således en vid definition med utgångspunkt i faktiska omständigheter. Däremot framgår det inte av artikel 9.1 att det för att vara en beskattningsbar person krävs något godkännande eller tillstånd från myndigheterna för utövande av ekonomisk verksamhet.

31 Förvisso föreskrivs i artikel 213.1 första stycket i direktiv 2006/112 att varje beskattningsbar person ska uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör. Trots att en sådan uppgift är av betydelse för mervärdesskattesystemets funktion kan detta dock inte utgöra ett ytterligare villkor för att vara en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i samma direktiv, med tanke på att denna artikel 213 återfinns i direktivets avdelning XI kapitel 2, som har rubriken ”Registrering”.

32 Vidare har domstolen sedan tidigare slagit fast att den omständigheten att en person som tillhandahåller tjänster underlåter att uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds inte påverkar den rätt till avdrag som mottagaren av tjänsterna i fråga har för den mervärdesskatt som erlagts för dessa tjänster. Således har nämnda mottagare rätt till avdrag även om den som tillhandahållit tjänsterna är en beskattningsbar person som inte är registrerad som mervärdesskatteskyldig, när de fakturor som avser dessa tjänster innehåller alla uppgifter som krävs enligt artikel 226 i direktiv 2006/112, särskilt de som är nödvändiga för att identifiera den person som har utfärdat fakturorna och vilket slags tjänster som tillhandahållits (se dom av den 22 december 2010 i mål C-438/09, Dankowski, REU 2010, s. I-14009, punkterna 33, 36 och 38).

33 Skattemyndigheterna kan således inte neka avdragsrätt med motiveringen att fakturautställaren inte längre innehar tillstånd att bedriva enskild näringsverksamhet, och därmed inte längre har rätt att använda sitt skatteregistreringsnummer, när denna faktura innehåller alla de uppgifter som anges i artikel 226 i direktiv 2006/112.

34 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande: Direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för tjänster som har tillhandahållits vederbörande, med motiveringen att fakturautställarens tillstånd att bedriva enskild näringsverksamhet återkallats innan fakturautställaren tillhandahållit de aktuella tjänsterna eller ställt ut den motsvarande fakturan. Detta gäller under förutsättning att denna faktura innehåller alla de uppgifter som anges i artikel 226 i direktivet, särskilt sådana som är nödvändiga för att identifiera den person som utfärdat fakturan och vilket slags tjänster som tillhandahållits.

Den andra frågan

35 Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för tjänster som har tillhandahållits honom, med motiveringen att utställaren av fakturan avseende dessa tjänster inte har deklarerat de arbetstagare som var anställda hos honom.

36 Genom hänvisning till en tillhandahållare av tjänster som agerat rättsstridigt genom att inte deklarera sina anställda, varför dessa utfört arbete som inte redovisats vid tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna, avser denna fråga en situation som motsvarar den som var uppe till prövning i mål C-142/11, som avgjordes genom domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid.

37 I nämnda dom utgick domstolen dels från principerna som styr avdragsrätten, dels från rättspraxis avseende beslut att inte erkänna rättigheter som åberopas på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkterna 37–42 och 46–48).

38 Domstolen fann med denna utgångspunkt att direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person rätten att dra av mervärdesskatt, eftersom den som utställt fakturan för dessa tjänster har agerat rättsstridigt, utan att myndigheten, mot bakgrund av objektiva omständigheter, har styrkt att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till (dom i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkt 50).

39 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande: Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för att skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för tjänster som har tillhandahållits vederbörande, med motiveringen att utställaren av fakturan avseende dessa tjänster inte har deklarerat de arbetstagare som var anställda hos denne, utan att myndigheten, mot bakgrund av objektiva omständigheter, har styrkt att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.

Den tredje frågan

40 Den nationella domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den omständigheten att den beskattningsbara personen inte har undersökt huruvida det funnits ett rättsligt förhållande mellan de arbetstagare som arbetade på byggarbetsplatsen och fakturautställaren, och inte heller har undersökt huruvida den senare hade deklarerat dessa arbetstagare, kan anses utgöra en objektiv omständighet som visar att fakturamottagaren kände till, eller borde ha känt till, att denne deltog i ett mervärdesskatteundandragande.

41 Denna fråga avser en situation som motsvarar den som var uppe till prövning i mål C-80/11, som avgjordes genom domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid.

42 I punkterna 53 och 54 i nämnda dom erinrade domstolen inledningsvis om rättspraxis enligt vilken näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om ett mervärdesskatteundandragande eller andra bedrägerier, ska kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid

riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. I punkterna 55–57 och 62–65 i samma dom beaktade vidare domstolen artikel 273 i direktiv 2006/112 och den omständigheten att det i princip ankommer på skattemyndigheterna att vidta de kontroller av beskattningsbara personer som krävs för att upptäcka oegentligheter och mervärdesskatteundandragande samt att påföra beskattningsbara personer, som gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, sanktioner.

43 Domstolen fann mot denna bakgrund att direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person avdragsrätt med hänvisning till att vederbörande inte försäkrat sig om att den som utställt fakturan för varorna avseende vilka avdragsrätten görs gällande är en beskattningsbar person, att fakturautställaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och hade uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, trots att de materiella och formella villkoren i direktiv 2006/112 avseende avdragsrättens utövande är uppfyllda och den beskattningsbara personen inte haft kännedom om något som gett fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande med anknytning till fakturautställaren (se domen i de ovannämnda förenade målen Mahagében och Dávid, punkt 66).

44 Denna slutsats drogs angående leverans av varor, men är även tillämplig vad gäller tillhandahållande av tjänster när det gäller frågan huruvida det kan anses att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren gjort sig skyldig till, med motiveringen att vederbörande inte undersökt huruvida fakturautställaren hade tillräckligt med personal för att kunna tillhandahålla de aktuella tjänsterna, huruvida utställaren uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration av dessa anställda och huruvida utställarens anställda utfört de aktuella arbetena.

45 Mot denna bakgrund ska den tredje frågan besvaras enligt följande: Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den omständigheten att den beskattningsbara personen inte har undersökt huruvida det funnits ett rättsligt förhållande mellan de arbetstagare som arbetade på byggarbetsplatsen och fakturautställaren, och inte heller har undersökt huruvida den senare hade deklarerat dessa arbetstagare, inte kan anses utgöra en objektiv omständighet som visar att fakturamottagaren kände till, eller borde ha känt till, att denne deltog i ett undandragande av mervärdesskatt när denne inte haft kännedom om något som gett fog för misstanke om förekomst, av oegentligheter eller skatteundandragande med anknytning till fakturautställaren. Om de materiella och formella villkoren i direktiv 2006/112 avseende avdragsrättens utövande är uppfyllda kan således avdragsrätt inte nekas med hänvisning till nämnda omständighet.

Den fjärde frågan

46 Den nationella domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet utgör hinder för att beakta de omständigheter som anges i de tre första frågorna när en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet skulle föranleda den att dra slutsatsen att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen inte har ägt rum mellan de personer som anges i fakturan.

47 Enligt beslutet om hänskjutande är det ostridigt att klaganden i det nationella målet, som yrkat avdraget, är en beskattningsbar person och att vederbörande tillhandahållit byggnadsarbeten till andra beskattningsbara personer, och således har tillhandahållit en beskattningsbar tjänst. Eftersom detta arbete inte har utförts av vederbörandes egen personal utan med hjälp av underentreprenörer har de aktuella tjänsterna tillhandahållits av en annan näringsidkare och Gábor Tóth har använt dessa i ett senare led för sina beskattade transaktioner.

48 Det framgår vidare av beslutet om hänskjutande att klaganden i det nationella målet slutit ett avtal med M.L. för att genomföra de aktuella arbetena och inkommit med fakturor som utställts av M.L., vilka avsåg dessa arbeten och innehöll alla upplysningar som krävs enligt direktiv 2006/112. Beslutet om hänskjutande innehåller inga uppgifter som tyder på att klaganden i det nationella målet själv skulle ha ägnat sig åt fusk, såsom att lämna oriktiga uppgifter eller upprätta rättsstridiga fakturor.

49 Den fjärde frågan förefaller under dessa omständigheter avse en situation i vilken de aktuella tjänsterna inte har genomförts av fakturautställarens anställda utan av en annan näringsidkares anställda, vilket kan vara ett resultat såväl av ett bedrägligt undanhållande av uppgifter som av att man helt enkelt använt en annan underentreprenör. Det framgår dock inte av beslutet om hänskjutande att denna fråga utgår från andra premisser än vad som gällde för den första–tredje frågan, det vill säga att de materiella och formella villkoren i direktiv 2006/112 avseende avdragsrättens inträde och utövande är uppfyllda i det nationella målet.

50 När skattemyndigheten framlägger konkreta uppgifter som tyder på att ett skatteundandragande har förekommit utgör förvisso varken direktiv 2006/112 eller principen om skatteneutralitet hinder för att den nationella domstolen, i ett mål mellan den beskattningsbara personen och skattemyndigheten avseende nekad avdragsrätt, undersöker huruvida fakturautställaren själv utfört den aktuella transaktionen och därvidlag beaktar samtliga omständigheter i det enskilda fallet, inbegripet dem som nämns i den nationella domstolens första och andra fråga.

51 En sådan undersökning skulle emellertid inte medföra att grunderna för svaren på de tre första frågorna kunde ifrågasättas, såvida inte skattemyndigheten, mot bakgrund av objektiva omständigheter, styrkt att den aktuella beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.

52 Denna slutsats stöds av domen av den 21 februari 2008 i mål C-271/06, Netto Supermarkt (REG 2008, s. I-771), punkterna 27 och 29, angående undantag från skatteplikt för mervärdesskatt avseende en leverans av varor som ska exporteras från Europeiska unionen. I denna dom fann domstolen att en leverantör ska kunna förlita sig på att den transaktion som han företar är lagenlig utan att riskera att förlora sin rätt till undantag från skatteplikt avseende mervärdesskatt, då leverantören inte ens med iakttagande av den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare kunde inse att villkoren för undantag faktiskt inte var uppfyllda, därför att det exportbevis som köparen hade visat upp var förfalskat.

53 Mot denna bakgrund ska den fjärde frågan besvaras enligt följande: När skattemyndigheten framlägger konkreta uppgifter som tyder på att ett skatteundandragande förekommit utgör varken direktiv 2006/112 eller principen om skatteneutralitet hinder för att den nationella domstolen, i ett mål mellan den beskattningsbara personen och skattemyndigheten avseende nekad avdragsrätt, undersöker huruvida fakturautställaren själv utfört den aktuella transaktionen och därvidlag beaktar samtliga omständigheter i det enskilda fallet. I en sådan situation som är i fråga i det nationella målet kan emellertid avdragsrätt endast nekas om skattemyndigheten, mot bakgrund av objektiva omständigheter, styrkt att fakturamottagaren kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.

Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för tjänster som har tillhandahållits vederbörande, med motiveringen att fakturautställarens tillstånd att bedriva enskild näringsverksamhet återkallats innan fakturautställaren tillhandahållit de aktuella tjänsterna eller ställt ut den motsvarande fakturan. Detta gäller under förutsättning att denna faktura innehåller alla de uppgifter som anges i artikel 226 i direktivet, särskilt sådana som är nödvändiga för att identifiera den person som utfärdat fakturan och vilket slags tjänster som tillhandahållits.**

2) **Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör hinder för att skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för tjänster som har tillhandahållits vederbörande, med motiveringen att utställaren av fakturan avseende dessa tjänster inte har deklarerat de arbetstagare som var anställda hos denne, utan att myndigheten, mot bakgrund av objektiva omständigheter, har styrkt att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.**

3) **Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den omständigheten att den beskattningsbara personen inte har undersökt huruvida det funnits ett rättsligt förhållande mellan de arbetstagare som arbetade på byggarbetsplatsen och fakturautställaren, och inte heller har undersökt huruvida den senare hade deklarerat dessa arbetstagare, inte kan anses utgöra en objektiv omständighet som visar att fakturamottagaren kände till, eller borde ha känt till, att denne deltog i ett undandragande av mervärdesskatt när denne inte haft kännedom om något som gett fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande med anknytning till fakturautställaren. Om de materiella och formella villkoren i direktiv 2006/112 avseende avdragsrättens utövande är uppfyllda, kan således avdragsrätt inte nekas med hänvisning till nämnda omständighet.**

4) **När skattemyndigheten framlägger konkreta uppgifter som tyder på att ett skatteundandragande förekommit utgör varken direktiv 2006/112 eller principen om skatteneutralitet hinder för att den nationella domstolen, i ett mål mellan den beskattningsbara personen och skattemyndigheten avseende nekad avdragsrätt, undersöker huruvida fakturautställaren själv utfört den aktuella transaktionen och därvidlag beaktar samtliga omständigheter i det enskilda fallet. I en sådan situation som är i fråga i det nationella målet kan emellertid avdragsrätt endast nekas om skattemyndigheten, mot bakgrund av objektiva omständigheter, styrkt att fakturamottagaren kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.**

Underskrifter