Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

31. januar 2013*

»Skatter og afgifter — moms — direktiv 2006/112/EF — princippet om afgiftsneutralitet — ret til fradrag — afslag — artikel 203 — moms anført på fakturaen — forfald — spørgsmålet, om en afgiftspligtig transaktion har fundet sted — ens bedømmelse med hensyn til udstederen af fakturaen og dens modtager — nødvendighed«

I sag C-642/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Varna (Bulgarien) ved afgørelse af 2. december 2011, indgået til Domstolen den 15. december 2011, i sagen:

Stroy trans EOOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af dommerne R. Silva de Lapuerta, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved S. Zlateva, som befuldmægtiget

— den bulgarske regering ved T. Ivanov og D. Drambozova, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og D. Roussanov, som befuldmægtigede,

* Processprog: bulgarsk.

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

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).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Stroy trans EOOD (herefter »Stroy trans«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »Klager og Opkrævningsadministration« i Varna under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme ret til at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«) med den begrundelse, at det ikke var godtgjort, at de indgående transaktioner reelt havde fundet sted.

Retsforskrifter

EU-retten

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

4 Direktivets artikel 62 bestemmer følgende:

»I dette direktiv forstås ved

1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

5 Direktivets artikel 63 bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og momsen forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

6 Artikel 167 i direktiv 2006/112 bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

7 Direktivets artikel 168, litra a), bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) 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.«

8 Direktivets artikel 178 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

[...]«

9 Artikel 203 i direktiv 2006/112, som er indeholdt i afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«, kapitel 1 med overskriften »Betalingsforpligtelse«, afdeling 1 med overskriften »Personer, der er betalingspligtige over for statskassen«, bestemmer følgende:

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

Bulgarsk ret

10 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, DV nr. 63 af 4.8.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZDDS«), bestemmer i artikel 70, stk. 5, at »[r]etten til at fradrage indgående moms [ikke kan] gøres gældende, hvis denne er faktureret fejlagtigt«.

11 ZDDS' artikel 82, stk. 1, bestemmer, at »afgiften påhviler en afgiftspligtig, som er registreret i henhold til denne lov, og som leverer en afgiftspligtig vare eller ydelse«.

12 I medfør af ZDDS' artikel 85 er enhver person, der anfører denne afgift på en faktura, momspligtig.

13 ZDDS' artikel 113, stk. 1 og 2, bestemmer:

»(1) Enhver afgiftspligtig leverandør, som foretager en levering af varer eller tjenesteydelser, eller som modtager forskudsbetaling herfor, udsteder en faktura, der svarer til transaktionen […]

(2) Fakturaen udstedes i mindst to eksemplarer, et til leverandøren og et til modtageren.«

14 Ifølge ZDDS' artikel 115, stk. 1, er leverandøren forpligtet til at udstede en nota vedrørende fakturaen ved ændring af afgiftsgrundlaget for en transaktion eller ved ophævelse af en transaktion, for hvilken der er udstedt en faktura.

15 ZDDS' artikel 116 bestemmer:

»(1) Fakturaer og notaer hertil må ikke indeholde berigtigelser eller tilføjelser. Et dokument, der indeholder fejl eller berigtigelser, skal annulleres og erstattes af et nyt dokument.

[...]

(3) Fakturaer og notaer hertil, hvorpå afgiften er anført, selv om den ikke burde være det, anses ligeledes for fejlbehæftede dokumenter.

(4) Når dokumenter, der indeholder fejl eller berigtigelser, opføres i regnskabet hos leverandøren eller modtageren, skal der for hver af parterne udfærdiges et annullationsdokument med følgende indhold:

1. grunde til annullationen

2. nummer og dato for det annullerede dokument

3. nummer og dato for det nye dokument

4. for hver af parterne, underskrifter fra de personer, som har udfærdiget annullationsdokumentet.

[...]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Stroy trans var registreret i henhold til ZDDS, og selskabets hovedvirksomhed bestod i vejgodstransport og i udførelse af mekaniserede tjenesteydelser ved hjælp af specialudstyr. I 2009 foretog selskabet fradrag for indgående moms på flere fakturaer vedrørende levering af dieselbrændstof, som var udstedt af henholdsvis Hadzhi 98 EOOD og Dieseltrans-73 EOOD (herefter »Dieseltrans-73«).

17 Skattemyndigheden foretog kontrol hos disse to selskaber samt hos deres leverandører i tidligere led. Under denne kontrol blev der efter anmodning fremlagt visse dokumenter.

18 Som følge af disse kontroller fastslog skattemyndigheden, at de fremlagte dokumenter ikke gjorde det muligt at følge brændstoffets vej, og at der ikke var foretaget faktisk levering af varerne for så vidt angik de omhandlede fakturaer, således at de betingelser, der kræves, for at der opstår ret til fradrag af indgående moms, ikke var opfyldt. Skattemyndigheden fremsendte derfor en berigtiget afgiftsansættelse til Stroy trans, hvorved selskabet fik afslag på momsfradrag for i alt 42 759,22 BGN og blev pålagt morarenter (herefter »den omtvistede berigtigede afgiftsansættelse«).

19 Efter at den omtvistede berigtigede afgiftsansættelse den 28. februar 2011 blev opretholdt af Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, anlagde Stroy trans sag ved Administrativen sad Varna og gjorde herved gældende, at de omhandlede fakturaer svarede til faktiske vareleveringer, hvorfor afslaget på ret til fradrag var ubegrundet.

20 Under hovedsagen blev der givet tilladelse til at fremlægge en indhentet sagkyndig udtalelse fra et revisionsselskab, ifølge hvilken der i henhold til Dieseltrans-73's regnskabsoplysninger var den solgte mængde brændstof til rådighed på tidspunktet for hvert enkelt salg.

21 Stroy trans har endvidere fremlagt en skattekontrolrapport vedrørende selskabets leverandør Dieseltrans-73 samt en berigtiget afgiftsansættelse rettet til sidstnævnte, begge udfærdiget før den omtvistede berigtigede afgiftsansættelse. Ifølge de fremlagte dokumenter blev Dieseltrans-73 nægtet retten til at fradrage indgående moms på erhvervelse af brændstof med den begrundelse, at dels havde de respektive sælgere ikke fremlagt beviser, hvilket førte til den konklusion, at der ikke var foretaget leveringer til Dieseltrans-73, dels var de originale fakturaer for disse køb ikke blevet fremlagt. Hvad derimod angår den udgående moms, som Dieseltrans-73 havde angivet vedrørende salg af brændstof, blev det fastslået, at »i forbindelse med skattekontrollen blev der ikke fundet grund til at berigtige afgiftsgrundlaget for de foretagne leveringer og den fakturerede moms«.

22 Stroy trans har gjort gældende, at det ved nævnte berigtigede afgiftsansættelse rettet til selskabets leverandør Dieseltrans-73 er godtgjort, at de leveringer, der tjener som grundlag for at støtte selskabets fradragsret, reelt har fundet sted, idet skattemyndigheden ikke i denne ansættelse har berigtiget den udgående moms, som denne leverandør har angivet.

23 Ifølge den forelæggende ret er Varhoven administrativen sads (den øverste forvaltningsdomstol) retspraksis vedrørende muligheden for, at berigtigede afgiftsansættelser rettet til leverandøren for en afgiftspligtig person, som ønsker at udøve fradragsretten, kan tjene som bevis for den faktiske gennemførelse af en levering, forskelligartet. Nogle af denne domstols afdelinger er af den opfattelse, at en sådan afgiftsansættelse blot er et bevis blandt andre, og at den ikke i sig selv kan bevise, at en levering af varer faktisk har fundet sted. Ifølge andre afdelinger betyder den omstændighed, at en sådan afgiftsansættelse ikke indebærer en berigtigelse af den moms, som leverandøren har angivet, at skattemyndigheden selv har udstedt et officielt dokument, hvorved det attesteres, at transaktionen faktisk har fundet sted, og at momsen i forbindelse med transaktionen er blevet korrekt faktureret.

24 Den forelæggende ret har anført, at den fortolker ZDDS' artikel 85 – som gennemfører artikel 203 i direktiv 2006/112 – således, at den foreskriver et særligt tilfælde af afgiftens forfald vedrørende moms, der er anført på en faktura, hvad enten fakturaen og den anførte moms er begrundet eller ej. Den forelæggende ret er endvidere af den opfattelse, at eftersom de nationale bestemmelser fastsætter, at berigtigelse og annullation af fakturaer foretages af disse fakturaers udsteder, uden at det herved er fastsat, at skattemyndigheden kan berigtige dem, er moms anført på en faktura betalingspligtig på selvstændigt grundlag, og kontrolorganet kan ikke berigtige den.

25 På denne baggrund har Administrativen sad Varna besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 203 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at den af en person i en faktura anførte moms er skyldig uafhængigt af, om grundene til, at den er anført, foreligger (ingen levering eller betaling), og således, at de myndigheder, som kontrollerer anvendelsen af ZDDS, under hensyntagen til nationale bestemmelser, hvorefter en faktura kun kan berigtiges af dens udsteder, ikke er beføjede til at foretage berigtigelse af den af personen anførte moms?

2) Tilsidesættes princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelsen af den berettigede forventning ved en forvaltnings- og domstolspraksis, ifølge hvilken en part (den i fakturaen nævnte modtager) ved en berigtiget afgiftsansættelse nægtes ret til fradrag for indgående moms, samtidig med at der ved den anden part (fakturaens udsteder) – ligeledes ved en berigtiget afgiftsansættelse – ikke foretages en berigtigelse af den anførte moms, og det i de følgende tilfælde:

— Udstederen af fakturaen har i forbindelse med den ved denne gennemførte skattekontrol ikke forelagt nogen dokumenter?

— Udstederen af fakturaen har under skattekontrollen forelagt dokumenter, men udstederens leverandører har ikke forelagt nogen beviser, eller det lader sig ikke fastslå på grundlag af de forelagte beviser, at der faktisk er blevet leveret varer eller tjenesteydelser?

— Under skattekontrollen ved udstederen af fakturaerne blev de omtvistede leveringer i kæden ikke efterprøvet?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

26 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 203 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at moms, som en person har anført på en faktura, påhviler denne person uafhængigt af, om der faktisk har fundet en afgiftspligtig transaktion sted, og om det alene af den omstændighed, at skattemyndigheden i en berigtiget afgiftsansættelse rettet til udstederen af denne faktura ikke har berigtiget den moms, som udstederen har angivet, kan udledes, at myndigheden har anerkendt, at nævnte faktura svarer til en faktisk afgiftspligtig transaktion.

27 Indledningsvis bemærkes, at selv om nævnte spørgsmål vedrører eksistensen af en afgiftsskyld for udstederen af en faktura i forhold til skattemyndigheden, er det forelagt inden for rammerne af en sag mellem myndigheden og modtageren af de omtvistede fakturaer. Denne sag vedrører sidstnævntes ret til at fradrage den moms, der er anført på de fremlagte fakturaer – en ret, som der er blevet givet afslag på med den begrundelse, at disse fakturaer ikke svarer til faktiske afgiftspligtige leveringer, hvilket den afgiftspligtige person har bestridt.

28 Inden for rammerne af nævnte sag, hvori udstederen af de omtvistede fakturaer ikke er part, er sidstnævntes forpligtelser over for skattemyndighederne kun af indirekte betydning, idet en berigtiget afgiftsansættelse rettet til denne udsteder er blevet fremlagt som bevis for, at de afgiftspligtige transaktioner har fundet sted.

29 For så vidt angår den bestemmelse, der gik forud for artikel 203 i direktiv 2006/112, dvs. artikel 21, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT L 376, s. 1), har Domstolen fastslået, at ifølge denne bestemmelse er enhver person, som anfører momsen på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura, betalingspligtig for denne afgift. Disse personer er særligt betalingspligtige for den moms, der er anført på en faktura, uanset om der foreligger en forpligtelse til at betale momsen på grundlag af en momspligtig transaktion (jf. dom af 18.6.2009, sag C-566/07, Stadeco, Sml. I, s. 5295, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

30 I overensstemmelse med artikel 167 og 63 i direktiv 2006/112 er retten til at fradrage faktureret moms ganske vist i almindelighed knyttet til den faktiske gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion (jf. dom af 26.5.2005, sag C-536/03, António Jorge, Sml. I, s. 4463, præmis 24 og 25), og udøvelsen af denne ret omfatter ikke den moms, der skyldes i henhold til direktivets artikel 203, udelukkende af den grund, at den er anført på fakturaen (jf. bl.a. dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Genius, Sml. s. 4227, præmis 13 og 19, og af 15.3.2007, sag C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Sml. I, s. 2425, præmis 23).

31 Risikoen for tab af afgiftsindtægter er imidlertid i princippet ikke blevet fuldstændigt afværget, så længe modtageren af en faktura, hvorpå der fejlagtigt er anført moms, stadig kan anvende fakturaen med henblik på at udøve fradragsretten i overensstemmelse med artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning Stadeco-dommen, præmis 29).

32 Under disse omstændigheder har forpligtelsen i direktivets artikel 203 til formål at afværge risikoen for det tab af afgiftsindtægter, som den fradragsret, der er omhandlet i direktivets artikel 167 ff., kan foranledige (jf. Stadeco-dommen, præmis 28).

33 Henset til dette formål, begrænses nævnte forpligtelse af den mulighed, som fastsættes af medlemsstaterne i deres interne retsorden, for berigtigelse af enhver fejlagtigt faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller når udstederen rettidigt og fuldstændigt har

afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter (jf. i denne retning Genius-dommen, præmis 18, samt dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 56-61 og 63, og af 6.11.2003, forenede sager C-78/02 - C-80/02, Karageorgou m.fl., Sml. I, s. 13295, præmis 50).

34 Henset til dels nævnte mulighed for berigtigelse, dels risikoen for, at den faktura, hvorpå moms fejlagtigt er anført, anvendes til udøvelse af retten til fradrag, kan forpligtelsen i artikel 203 i direktiv 2006/112 ikke anses for at give den skyldige betaling karakter af sanktion.

35 Det fremgår endvidere af det ovenstående, at for så vidt som udstederen af en faktura ikke påberåber sig et af de tilfælde, som giver ret til at berigtige fejlagtigt faktureret moms, og som er nævnt i denne doms præmis 33, er skattemyndigheden inden for rammerne af en skattekontrol af denne udsteder ikke forpligtet til at kontrollere, om den moms, der er faktureret og angivet, svarer til afgiftspligtige transaktioner, der reelt er foretaget af denne udsteder.

36 I mangel af en sådan kontrolforpligtelse kan det således ikke udledes alene af den omstændighed, at skattemyndigheden ikke har berigtiget moms, der er angivet af fakturaens udsteder, at myndigheden har anerkendt, at de fakturaer, som udstederen har udstedt, svarer til faktiske afgiftspligtige transaktioner.

37 EU-retten udelukker imidlertid ikke, at den kompetente myndighed foretager en kontrol af, om de transaktioner, som en afgiftspligtig har faktureret, har fundet sted, og i givet fald berigtiger den skyldige afgift, som følger af de angivelser, der er foretaget af den afgiftspligtige. Resultatet af en sådan kontrol udgør faktureret moms for udstederen af fakturaen, ligesom angivelsen og betalingen, hvilket er et forhold, der skal tages i betragtning af den nationale ret under bedømmelsen af, om der har fundet en afgiftspligtig transaktion sted, der giver ret til fradrag for modtageren af en faktura i et konkret tilfælde.

38 Henset til de ovenstående betragtninger, skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 203 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at:

— moms, som en person har anført på en faktura, påhviler denne person uafhængigt af, om der faktisk har fundet en afgiftspligtig transaktion sted

— det ikke kan udledes alene af den omstændighed, at skattemyndigheden i en berigtiget afgiftsansættelse rettet til udstederen af denne faktura ikke har berigtiget den moms, som udstederen har angivet, at myndigheden har anerkendt, at nævnte faktura svarer til en faktisk afgiftspligtig transaktion.

Det andet spørgsmål

39 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at de er til hinder for, at modtageren af en faktura nægtes retten til at fradrage indgående moms, selv om der ikke i den berigtigede afgiftsansættelse, som er rettet til udstederen af denne faktura, er foretaget en berigtigelse af den moms, som nævnte udsteder har angivet.

40 Således rejses spørgsmålet, om EU-retten kræver, at den faktiske eksistens af en levering af en vare eller en tjenesteydelse vurderes ens både hos udstederen af en faktura og hos modtageren af denne faktura.

41 Hvad angår behandlingen af moms, der er fejlagtigt faktureret som følge af, at der ikke har fundet en afgiftspligtig transaktion sted, følger det af direktiv 2006/112, at de to berørte erhvervsdrivende ikke nødvendigvis behandles ens, for så vidt som udstederen af fakturaen ikke har berigtiget den, således som det fremgår af denne doms præmis 29-33.

42 For det første skal udstederen af en faktura nemlig i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112 betale den moms, der er anført på denne faktura, selv om der ikke har fundet en afgiftspligtig transaktion sted. For det andet er udøvelsen af fradragsretten for modtageren af en faktura i henhold til dette direktivs artikel 63 og 167 begrænset til udelukkende at omfatte afgifter, der svarer til en momspligtig transaktion.

43 I en sådan situation sikres overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet ved den mulighed, som medlemsstaterne skal fastsætte, og som er nævnt i denne doms præmis 33, hvorefter enhver fejlagtigt faktureret afgift kan berigtiges, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro, eller når udstederen rettidigt og fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter.

44 Heraf følger, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for, at modtageren af en faktura får afslag på at fradrage indgående moms som følge af, at der ikke har fundet en afgiftspligtig transaktion sted, selv om der ikke i den berigtigede afgiftsansættelse, som er rettet til udstederen af denne faktura, er foretaget en berigtigelse af den moms, som nævnte udsteder har angivet.

45 Som det imidlertid fremgår af forelæggelsesafgørelsen, har skattemyndigheden i hovedsagen lagt til grund, at der ikke er foretaget en afgiftspligtig levering bl.a. på grund af den omstændighed, at leverandøren eller dennes leverandører under en skattekontrol ikke fremlagde de dokumenter, som blev krævet. Da sagsøgeren har bestridt denne konklusion, tilkommer det den nationale ret at træffe afgørelse herom ved i overensstemmelse med national rets bevisregler at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen (jf. analogt dom af 6.9.2012, sag C-273/11, Mecsek-Gabona, præmis 53, og af 6.12.2012, sag C-285/11, Bonik, præmis 32).

46 I denne forbindelse bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug ganske vist er formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, og at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 68 og 71, og af 21.6.2012, forenede sager C-80/11 og C-142/11, Mahagében og Dávid, præmis 41, samt Bonik-dommen, præmis 35 og 36).

47 Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning dom af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 55, samt dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 42, og Bonik-dommen, præmis 37).

48 Ifølge fast retspraksis er det dog ligeledes uforeneligt med den ordning for fradragsret, der er fastsat i direktiv 2006/112, at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den af leverandøren begåede svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret (jf. bl.a. dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 52 og 55, dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 45, 46 og 60, dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 47, og Bonik-dommen, præmis 41).

49 Domstolen har endvidere i præmis 61-65 i dommen i sagen Mahagében og Dávid fastslået, at afgiftsmyndigheden ikke på generel vis kan kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de varer og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig, rådede over de pågældende varer og kunne levere dem og havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen, for at sikre sig, at der ikke forelå uregelmæssigheder eller svig hos erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled, eller er i besiddelse af dokumenter herom.

50 Heraf følger, at en national ret, som skal træffe afgørelse om, hvorvidt en afgiftspligtig transaktion i et konkret tilfælde har fundet sted, og for hvilken ret skattemyndigheden bl.a. har baseret sig på uregelmæssigheder, såsom mangler i regnskabet, hos udstederen af fakturaen eller hos en af dennes leverandører, skal påse, at bevisbedømmelsen ikke medfører, at den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 48, berøves sit indhold, eller at modtageren af en faktura indirekte pålægges at foretage kontroller hos sin medkontrahent, som i princippet ikke påhviler ham.

51 Når der i en situation som den i hovedsagen omhandlede gives afslag på retten til fradrag i henhold til direktiv 2006/112, og der herved er taget hensyn til de krav, der følger af denne doms præmis 47-50, findes der ingen holdepunkter for at antage, at proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for et sådant afslag.

52 Henset til de ovenstående betragtninger, skal det andet spørgsmål besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at modtageren af en faktura nægtes retten til at fradrage indgående moms som følge af, at der ikke har fundet en faktisk afgiftspligtig transaktion sted, selv om der ikke i den berigtigede afgiftsansættelse, som er rettet til udstederen af denne faktura, er foretaget en berigtigelse af den moms, som nævnte udsteder har angivet. Hvis der imidlertid, henset til svig eller uregelmæssigheder begået af udstederen eller et tidligere omsætningsled i forbindelse med den transaktion, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, må anlægges det synspunkt, at denne transaktion ikke faktisk er blevet gennemført, skal det på grundlag af objektive forhold godtgøres, uden at det hermed kræves, at modtageren af fakturaen foretager kontroller, som ikke påhviler ham, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at nævnte transaktion var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale 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) Artikel 203 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at:

— merværdiafgift, som en person har anført på en faktura, påhviler denne person uafhængigt af, om der faktisk har fundet en afgiftspligtig transaktion sted

— det ikke kan udledes alene af den omstændighed, at skattemyndigheden i en berigtiget afgiftsansættelse rettet til udstederen af denne faktura ikke har berigtiget den merværdiafgift, som udstederen har angivet, at myndigheden har anerkendt, at nævnte faktura svarer til en faktisk afgiftspligtig transaktion.

2) Princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at modtageren af en faktura nægtes retten til at fradrage indgående merværdiafgift som følge af, at der ikke har fundet en faktisk afgiftspligtig transaktion sted, selv om der ikke i den berigtigede afgiftsansættelse, som er rettet til udstederen af denne faktura, er foretaget en berigtigelse af den merværdiafgift, som nævnte udsteder har angivet. Hvis der imidlertid, henset til svig eller uregelmæssigheder begået af udstederen eller et tidligere omsætningsled i forbindelse med den transaktion, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, må

anlægges det synspunkt, at denne transaktion ikke faktisk er blevet gennemført, skal det på grundlag af objektive forhold godtgøres, uden at det hermed kræves, at modtageren af fakturaen foretager kontroller, som ikke påhviler ham, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at nævnte transaktion var led i merværdiafgiftssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter