Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

21. juni 2012 *

»Beskatning — moms — sjette direktiv — direktiv 2006/112/EF — ret til fradrag — betingelser for udøvelse — artikel 273 — nationale foranstaltninger til bekæmpelse af svig — nationale afgiftsmyndigheders praksis — nægtelse af ret til fradrag i tilfælde af retsstridig adfærd hos udstederen af fakturaen for de goder eller tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af denne ret — bevisbyrde — den afgiftspligtige persons forpligtelse til at sikre sig og bevise, at udstederen af denne faktura har haft en retmæssig adfærd«

I de forenede sager C-80/11 og C-142/11,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Baranya Megyei Bíróság (Ungarn) og Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungarn) ved afgørelser af 9. februar 2011 og 9. marts 2011, indgået til Domstolen den 22. februar 2011 og den 23. marts 2011, i sagerne

Mahagében kft

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (sag C-80/11),

og

Péter Dávid

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (sag C-142/11),

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. marts 2012,

* Processprog: ungarsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

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

— den spanske regering ved S. Centeno Huerta, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved barrister P. Moser

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

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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 2001/115/EF af 20. december 2001 (EFT 2002 L 15, s. 24, herefter »sjette direktiv«), og af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtigelse EUT 2007 L 335, s. 60).

2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med to tvister mellem for det første Mahagében kft (herefter »Mahagében«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (den regionale afgiftsmyndighed i Dél-Dunántúl), og for det andet Péter Dávid og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (den regionale afgiftsmyndighed i Észak-Alföld) vedrørende afgiftsmyndighedernes nægtelse af at fradrage den indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er erlagt for transaktioner, som anses for mistænkelige.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Direktiv 2006/112 har i overensstemmelse med sine artikler 411 og 413 fra og med den 1. januar 2007 ophævet og erstattet EU-lovgivningen på momsområdet, navnlig sjette direktiv. Ifølge første og tredje betragtning til direktiv 2006/112 var denne omarbejdning af sjette direktiv nødvendig med henblik på at præsentere alle gældende bestemmelser på en klar og rationel måde i en struktur og affattelse, der er tillempet på en måde, så det i princippet er uden materielle ændringer. Bestemmelserne i direktiv 2006/112 er således i alt væsentligt identiske med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv.

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

5 Det fremgår af artikel 167 i direktiv 2006/112, som har samme ordlyd som sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

6 Artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, der i det væsentlige gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28f, stk. 1, fastsætter:

»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.«

7 Artikel 178 i direktiv 2006/112, der findes i kapitel 4 med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten« i direktivets afsnit X, 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 Denne bestemmelse svarer til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), som affattet ved dette direktivs artikel 28f, stk. 2, der henviser til kravene i nævnte direktivs artikel 22, stk. 3, som affattet ved dets artikel 28h.

9 Det fremgår af artikel 220, nr. 1), i direktiv 2006/112, der i det væsentlige gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra a), som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28h, at enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson.

10 Artikel 226 i direktiv 2006/112 gengiver i det væsentlige ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28h, og opremser på udtømmende vis de oplysninger, som det, med forbehold af særbestemmelserne i direktiv 2006/112 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 Artikel 273 i direktiv 2006/112, der i det væsentlige gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28h, fastsætter:

»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 (XII.19.), 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 tjenesteydelser er blevet opkrævet fra denne af en anden afgiftspligtig person.

13 Det fremgår af denne lovs artikel 34, stk. 1, at »[f]radragsretten […] kun [kan] udøves af en afgiftspligtig person, der er forpligtet til at betale afgift, og som fører regnskab i overensstemmelse med reglerne om enkelt eller dobbelt bogføring«.

14 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.

15 Momslovens artikel 44, stk. 5, bestemmer:

»Fakturaens udsteder 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 tjenesteydelser.«

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-80/11

16 Den 1. juni 2007 indgik Mahagében en aftale med Rómahegy-Kert Kft (herefter »RK«) om levering af ubehandlede akacietræstammer for perioden fra den 1. juni 2007 til den 31. december 2007. I løbet af denne periode udstedte RK 16 fakturaer i Mahagébens navn for levering af forskellige mængder af stammer. På seks af disse fakturaer var nummeret på den bilagte leveringsbekræftelse anført. RK anførte samtlige fakturaer på sin momsangivelse, idet selskabet bekræftede, at leveringerne havde fundet sted, og betalte momsen efter levering. Mahagében anførte også disse fakturaer på sin momsangivelse og udøvede sin fradragsret. Den mængde akacietræstammer, som blev købt hos RK, figurerede i Mahagébens lagerbeholdning og blev af sidstnævnte videresolgt til forskellige virksomheder.

17 I forbindelse med en kontrol af de af RK foretagne indkøb og leveringer nåede afgiftsmyndigheden til den konklusion, at RK ikke rådede over et lager af akaciestammer, og at mængden af akacietræstammer indkøbt i løbet af 2007 ikke var tilstrækkelig til at gennemføre de leverancer, som var blevet faktureret Mahagében. På trods af at de to aftaleparter under nævnte kontrol havde erklæret, at de ikke havde bevaret leveringsbekræftelserne, fremsendte Mahagében efterfølgende kopi af 22 leveringsbekræftelser til afgiftsmyndigheden som bevis for, at de omhandlede transaktioner reelt havde fundet sted.

18 Ved afgørelse af 1. juni 2010 fandt afgiftsmyndigheden, at Mahagében skulle betale afgiftsskyld, og tilkendte selskabet en bøde og morarenter, idet Mahagében ansås for ikke at have ret til fradrag i henhold til de nævnte fakturaer fra RK. Henset til udfaldet af den hos RK gennemførte kontrol kunne disse fakturaer nemlig ikke betragtes som værende retsgyldige.

19 Sagsøgte i hovedsagen gav ikke Mahagében medhold i dennes klage over afgørelsen af 1. juni 2010. Dette var bl.a. begrundet med, at RK som udsteder af de omhandlede fakturaer ikke havde kunnet fremlægge dokumentation for de dertil tilknyttede transaktioner, såsom leveringsbekræftelser, at selskabet ikke kunne have rådet over den mængde af varer, som fremgik af disse fakturaer, og at det hverken havde en lastbil, der var egnet til leveringen af disse varer, eller dokumentation for den pris, som blev betalt for deres transport. Desuden havde Mahagében ikke udvist den fornødne omhu som omhandlet i momslovens artikel 44, stk. 5, for så vidt som selskabet navnlig ikke havde kontrolleret, om RK var en eksisterende afgiftspligtig person, og om denne rådede over de varer, som Mahagében ønskede at købe.

20 Mahagében har anlagt sag ved Baranya Megyei Bíróság (den amtslige domstol i Baranya) med påstand om ophævelse af såvel den mod selskabet fastslåede afgiftsskyld som bøden og morarenterne. Mahagében har navnlig gjort gældende, at selskabet ved indgåelsen af aftalen med RK havde udvist fornøden omhu. Mahagébens indflydelse på transaktion begrænsede sig til at sikre sig, at det selskab, der skulle levere varerne, var registreret, havde et momsregistreringsnummer og var i stand til at gennemføre den omhandlede transaktion. Desuden havde Mahagében sikret sig kvaliteten og mængden af varerne på tidspunktet for modtagelsen af disse på sit forretningssted, som i henhold til nævnte aftale var opfyldelsesstedet for leveringerne.

21 Baranya Megyei Bíróság betvivler, at fradragsretten kan nægtes alene med henvisning til, at fakturaens udsteder ikke bogførte indkøbet af de omhandlede varer, og at han i mangel af lastbil ikke havde mulighed for at levere disse, når det tages i betragtning, at denne har erklæret at have foretaget leveringerne, og at han har overholdt sin pligt til at angive og betale afgift.

22 Idet Baranya Megyei 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) Skal direktiv 2006/112[…] fortolkes således, at en […] [moms]pligtig person, som opfylder de materielle betingelser for at fradrage [moms] i overensstemmelse med direktivets bestemmelser, kan fratages sin fradragsret i medfør af en national lovgivning eller praksis, der forbyder fradrag af [moms], som er betalt i forbindelse med indkøb af goder, hvis fakturaen er det eneste retvisende dokument, der attesterer leveringen af disse goder, og den afgiftspligtige ikke er i besiddelse af et dokument udfærdiget af fakturaens udsteder, som kan godtgøre, at sidstnævnte rådede over goderne, kunne levere dem og havde opfyldt sin angivelsespligt? Kan medlemsstaten for at sikre en korrekt opkrævning af [moms] og undgå svig i henhold til nævnte direktivs artikel 273 kræve, at fakturaens adressat er i besiddelse af et andet dokument, som kan godtgøre, at fakturaens udsteder rådede over goderne, og at disse blev leveret eller befordret til fakturaens adressat?

2) Er begrebet fornøden omhu som omhandlet i [momslovens] artikel 44, stk. 5, forenelig med neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, der flere gange er blevet anerkendt af [Domstolen] i forbindelse med [direktiv 2006/112's] anvendelse, for så vidt som begrebet ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden og fast retspraksis indebærer, at fakturaens adressat skal sikre sig, at fakturaens udsteder var afgiftspligtig, havde bogført goderne, var i besiddelse af fakturaerne for indkøbet heraf og havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale [moms]?

3) Skal artikel 167 og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller praksis, som betinger udøvelsen af fradragsretten af, at den afgiftspligtige, som modtager fakturaen, godtgør, at det selskab, som har udstedt fakturaen, har handlet lovligt?«

Sag C-142/11

23 Tvisten i hovedsagen i sag C-142/11 vedrører to adskilte transaktioner.

24 For det første påtog Péter Dávid sig i henhold til en entreprisekontrakt at udføre forskellige bygge- og anlægsarbejder. Efter opfyldelsen af denne kontrakt i maj 2006 udstedte bygherrens befuldmægtigede et certifikat for arbejdernes udførelse, hvorpå der var angivet 1 992 arbejdstimer på grundlag af arbejdssedlerne, der bl.a. indeholdt arbejdstiderne og -stederne, håndværkernes navn, fødselsdato og underskrift samt Péter Dávids navn og stempel.

25 Under en afgiftskontrol vedrørende denne transaktion erklærede Péter Dávid, at han ikke havde nogen ansatte, og at han havde fået udført arbejdet ved hjælp af en underentreprenør, Zoltán Máté. Han kunne ikke give nogen oplysninger for så vidt angår identiteten på de håndværkere, som var ansat hos denne underentreprenør. Den pris, der var blevet aftalt i kontrakten mellem Péter Dávid og Zoltán Máté, blev betalt på grundlag af certifikatet for arbejdernes udførelse.

26 En afgiftskontrol afslørede, at Zoltán Máté heller ikke rådede over håndværkere eller det nødvendige materiel med henblik på at udføre de fakturerede arbejder, og at han blot havde gengivet en anden underentreprenørs fakturaer. Sidstnævnte var Zoltán Mátés svigerfar, havde ikke haft nogen registrerede håndværkere ansat i den omhandlede periode og havde ikke indgivet nogen selvangivelse for det pågældende skatteår.

27 I lyset af alle disse forhold konstaterede afgiftsmyndigheden, at de af den sidste underentreprenør udstedte fakturaer ikke i tilstrækkelig grad kunne bekræfte ægtheden af den økonomiske transaktion, som de afspejlede, og at Zoltán Máté ikke havde udøvet nogen reel virksomhed som underentreprenør. Selv om den gennemførte kontrol ikke havde rejst tvivl om, hvorvidt arbejderne faktisk var blevet fuldført, eller om de var blevet det af de håndværkere, som fremgik af arbejdssedlerne, er det ikke i tilstrækkelig grad muligt at vide, hvilken entreprenør der havde udført arbejderne, og hvilken virksomhed der havde ansat de nævnte håndværkere. På baggrund heraf afspejler de af Péter Dávid modtagne fakturaer ikke en reel økonomisk transaktion, hvorfor de var fiktive. Desuden havde Péter Dávid ikke udvist fornøden omhu i henhold til momslovens artikel 44, stk. 5.

28 For det andet havde Péter Dávid i løbet af 2006 for et selskab påtaget sig at udføre bestemte arbejder, hvilke blev udført ved hjælp af en anden underentreprenør. På tidspunktet for afgiftskontrollen var sidstnævnte imidlertid under konkurs. Det var ikke muligt at få kontakt til dets tidligere direktør, og denne havde ikke fremsendt nogen dokumenter til kurator i konkursboet. Ifølge afgiftsmyndigheden var der intet bevis for, at den pris og de parter, der fremgik af den af denne underentreprenør udstedte faktura, afspejlede virkeligheden. Desuden havde Péter Dávid ikke udvist den fornødne omhu, som kræves af nævnte lov, idet han ikke havde sikret sig, at nævnte underentreprenør rådede over de nødvendige midler til udførelsen af de pågældende arbejder.

29 På baggrund heraf nægtede afgiftsmyndigheden at indrømme fradragsret for de to omhandlede transaktioner, konstaterede, at Péter Dávid havde en afgiftsskyld for momsen, og pålagde ham en bøde og morarenter.

30 Péter Dávid har anlagt sag ved Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (den amtslige domstol i Jász-Nagykun-Szolnok) til prøvelse af den af afgiftsmyndigheden trufne afgørelse, hvori han bl.a. har gjort gældende, at han havde udvist fornøden omhu. Han havde således sikret sig, at den økonomiske transaktion reelt var blevet gennemført, og undersøgt, om udstederen af fakturaen var afgiftspligtig. Han kan i lyset af de forpligtelser, der påhviler ham på afgiftsområdet, ikke anses for ansvarlig for nogen form for undladelse fra underentreprenørens side.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság er i tvivl om, hvorvidt en afgiftspligtig person har ret til fradrag for den indgående moms uden at foretage supplerende undersøgelser i det tilfælde, hvor afgiftsmyndigheden ikke godtgør, at der foreligger en uagtsom eller forsætlig adfærd – der eventuelt har afgiftsunddragelse til formål, og som kan tilregnes udstederen af fakturaen eller udstederne af andre fakturaer til denne – hvilken adfærd fakturaens adressat, dvs. den afgiftspligtige person, ikke havde kendskab til eller ikke havde medvirket til.

32 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság er af den opfattelse, at den afgiftspligtige person, som udøver retten til momsfradrag, henset til sjette direktivs bestemmelser, ikke bærer et objektivt ansvar i forhold til de fakturaer, han er adressat for, og at han i tilfælde af en undladelse, der kan tilskrives udstederen af disse fakturaer, ikke bærer bevisbyrden for at have udvist den adfærd, som forventes af ham i henhold til momslovens artikel 44, stk. 5.

33 På baggrund heraf har Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal ordningen vedrørende fradrag for [moms] i [sjette direktiv] eller i [direktiv 2006/112], som fandt anvendelse i 2007, fortolkes således, at afgiftsmyndigheden – idet den lægger et objektivt ansvar til grund – kan begrænse eller helt afstå fra at anvende den fradragsret, som den afgiftspligtige gør krav på, hvis udstederen af fakturaen ikke kan godtgøre, at anvendelsen af øvrige underentreprenører skete i overensstemmelse med loven?

2) Dersom afgiftsmyndigheden ikke bestrider, at den økonomiske transaktion, som fremgår af fakturaen, reelt har fundet sted, og at fakturaen opfylder de formelle krav, der er fastsat i loven, kan afgiftsmyndigheden da lovligt nægte at tilbagebetale momsen i de tilfælde, hvor det ikke er

muligt at fastlægge identiteten af de øvrige underentreprenører, der er blevet anvendt af udstederen af fakturaen, eller underentreprenørernes udstedelse af fakturaer ikke opfylder de bestemmelser, som finder anvendelse?

3) Har en afgiftsmyndighed, som under omstændigheder som dem, der er beskrevet i det andet spørgsmål, nægter at anvende retten til fradrag, pligt til under den administrative procedure at godtgøre, at den afgiftspligtige, som har ret til fradrag, vidste, at de virksomheder, som ligger bag ved den afgiftspligtige i kæden af underentreprenører, har handlet ulovligt, eventuelt med henblik på afgiftsunddragelse, eller at den afgiftspligtige handlede i forening med disse?«

34 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 15. juni 2011 er sagerne C-80/11 og C-142/11 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

35 Indledningsvis bemærkes, at de forelagte spørgsmål, henset til de forskellige datoer for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, er omfattet af såvel sjette direktiv som direktiv 2006/112. Som anført i denne doms præmis 3, har sidstnævnte direktiv principielt ikke medført nogen substansændringer i forhold til sjette direktiv. Navnlig er de bestemmelser i de to direktiver, som er relevante inden for rammerne af hovedsagerne, grundlæggende ens. Under disse omstændigheder er det tilstrækkeligt at behandle de forelagte spørgsmål på grundlag af bestemmelserne i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 15.9.2011, forenede sager C-180/10 og C-181/10, Słaby m.fl., Sml. I, s. 8461, præmis 28 og 49-51).

Om de forelagte spørgsmål i sag C-142/11

36 Med de præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i skyldig moms, at fradrage beløbet på den moms, som skal betales eller er betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for disse ydelser eller en af fakturaudstederens leverandører har handlet ulovligt, uden at nævnte myndighed godtgør, at den omhandlede afgiftspligtige person kendte til den ulovlige handling eller selv havde medvirket hertil.

37 Med henblik på besvarelsen af disse spørgsmål bemærkes for det første, at 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 tjenesteydelser, som de har fået leveret, i henhold til fast retspraksis udgør 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 28.7.2011, sag C-274/10, Kommissionen mod Ungarn, Sml. I, s. 7289, præmis 42).

38 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, af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 47, og af 30.9.2010, sag C-392/09, Uszodaépítő, Sml. I, s. 8791, præmis 34, samt dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 43).

39 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige 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, dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 48, samt dom af 22.12.2010, sag C-438/09, Dankowski, Sml. I., s. 14009, præmis 24).

40 Spørgsmålet, om den forfaldne moms af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt eller ej til statskassen, er uden betydning for den afgiftspligtiges ret til at fradrage den betalte indgående moms. Der skal nemlig pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer (jf. kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 26, og 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 54, samt dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 49).

41 Det bemærkes for det andet, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112 (jf. bl.a. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 71, samt dom af 7.12.2010, sag C-285/09, R., Sml. I, s. 12605, præmis 36, og af 27.10.2011, sag C-504/10, Tanoarch, Sml. I, s. 10853, præmis 50). I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 32, dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 68, samt dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 54).

42 Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. i denne retning Fini H-dommen, præmis 33 og 34, dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 55, og dom af 29.3.2012, sag C-414/10, Véleclair, , præmis 32).

43 Hvad angår hovedsagen fremgår det imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at det er ubestridt, at sagsøgeren i hovedsagen, der ønskede at udøve retten til fradrag, er en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, og at de tjenesteydelser, som er påberåbt med henblik på at støtte denne ret, efterfølgende er blevet anvendt af sagsøgeren til brug for egne afgiftspligtige transaktioner.

44 Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at de forelagte spørgsmål baserer sig på præmisser, hvorefter den transaktion, der er påberåbt til at støtte fradragsretten, for det første er blevet gennemført, således som det fremgår af den tilknyttede faktura, og denne faktura for det andet indeholder alle de af direktiv 2006/112 krævede oplysninger, hvorefter de materielle og formelle betingelser, der for fradragsrettens indtræden og udøvelse er fastsat i dette direktiv, er opfyldt. Det bemærkes særligt, at forelæggelsesafgørelsen ikke beskæftiger sig med, at sagsøgeren i hovedsagen selv har tyet til snyd såsom fremlæggelse af falske dokumenter og udstedelse af uregelmæssige fakturaer.

45 Under disse omstændigheder kan indrømmelse af ret til fradrag kun nægtes den afgiftspligtige person på grundlag af den retspraksis, der følger af præmis 56-61 i dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, hvorefter det på grundlag af objektive forhold skal godtgøres, at den afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at denne transaktion var led i svig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led.

46 En afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at han ved erhvervelse af et gode medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig, må nemlig af hensyn til direktiv 2006/112 anses for at have medvirket til denne svig uanset spørgsmålet om, hvorvidt vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af goderne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af ham gennemførte udgående momspligtige transaktioner (jf. dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 56).

47 Det er som beskrevet i denne doms præmis 37-40 derimod ikke foreneligt med den i nævnte direktiv fastsatte ordning for fradragsret 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 gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret (jf. i denne retning dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 52 og 55, og dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 45, 46 og 60).

48 Indførelse af et system med ubetinget hæftelse ville nemlig gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (jf. i denne retning dom af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 32, og af 21.2.2008, sag C-271/06, Netto Supermarkt, Sml. I, s. 771, præmis 23).

49 Eftersom nægtelse af retten til fradrag i henhold til denne doms præmis 45 er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det afgiftsmyndigheden i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den 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 leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af leveringskæden.

50 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål i sag C-142/11 herefter besvares med, at artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i skyldig moms, at fradrage beløbet på den moms, som skal betales eller er betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for disse ydelser eller en af fakturaudstederens leverandører 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.

Om de forelagte spørgsmål i sag C-80/11

51 Med de præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden 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, eller med den begrundelse, at den nævnte afgiftspligtige person foruden nævnte faktura ikke er i besiddelse af dokumenter, der kan godtgøre, at de nævnte omstændigheder er opfyldt.

52 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen og navnlig første spørgsmål, at de i sag C-80/11 forelagte spørgsmål, ligesom de i sag C-142/11 forelagte, er baseret på den præmis, hvorefter de materielle og formelle betingelser, der for udøvelse af fradragsretten er fastsat i direktiv 2006/112, er opfyldt, navnlig den betingelse, hvorefter den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, som bekræfter, at leveringen af goderne reelt har fundet sted, og som er i overensstemmelse med nævnte direktivs krav. I lyset af det i denne doms præmis 50 afgivne svar, der ligeledes er gældende ved levering af goder, kan retten til fradrag kun nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, 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 leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af leveringskæden.

53 Det fremgår af fast retspraksis, at 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 (jf. dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 51).

54 Derimod er det ikke i strid med EU-retten at kræve, at en erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 65 og 68, Netto Supermarkt-dommen, præmis 24, og dom af 21.12.2011, sag C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, Sml. I, s. 14191, præmis 25).

55 I henhold til artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne desuden fastsætte andre forpligtelser end de i dette direktiv fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

56 Selv om denne bestemmelse indrømmer medlemsstaterne et skøn (jf. dom af 26.1.2012, sag C-588/10, Kraft Foods Polska, , præmis 23), kan denne mulighed imidlertid i henhold til nævnte artikels stk. 2 ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i nævnte direktivs kapitel 3 med overskriften »Fakturering«, i afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«, navnlig direktivets artikel 226.

57 De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, må desuden ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet, som udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem (jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 52, dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 92, dom af 21.10.2010, sag C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Sml. I, s. 10385, præmis 49, og Dankowski-dommen, præmis 37).

58 Hvad angår de i hovedsagen omhandlede nationale foranstaltninger bemærkes, at momsloven ikke fastsætter konkrete forpligtelser, men begrænser sig til i artikel 44, stk. 5, at bestemme, at der ikke kan gøres indgreb i de afgiftsmæssige rettigheder for den afgiftspligtige person, der i en faktura 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 tjenesteydelser.

59 Under disse omstændigheder fremgår det af den i denne doms præmis 53 og 54 fremhævede retspraksis, at fastlæggelsen af de foranstaltninger, som i et konkret tilfælde med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve retten til momsfradrag, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke er led i svig begået af en erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled, i det væsentlige afhænger af omstændighederne i det nævnte konkrete tilfælde.

60 Hvis der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, kan en påpasselig erhvervsdrivende efter omstændighederne i det konkrete tilfælde ganske vist se sig nødsaget til at indhente oplysninger om en anden erhvervsdrivende, hos hvem han overvejer at købe goder eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig.

61 Afgiftsmyndigheden kan imidlertid ikke på generel vis kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de goder og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig, rådede over de pågældende goder 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.

62 Det påhviler nemlig i princippet afgiftsmyndighederne 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.

63 Det fremgår af fast retspraksis, at medlemsstaterne har pligt til at kontrollere de afgiftspligtige personers angivelser, sidstnævntes regnskaber og andre relevante dokumenter (jf. dom af 17.7.2008, sag C-132/06, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5457, præmis 37, og af 29.7.2010, sag C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Sml. I, s. 7639, præmis 21).

64 Til dette formål fastsætter direktiv 2006/112, særligt i sin artikel 242, den forpligtelse, hvorefter enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede med henblik på at muliggøre momsens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol hermed. For at gøre udøvelsen af denne kontrolopgave lettere fastsætter dette direktivs artikel 245 og 249, at de kompetente myndigheder har ret til adgang til de fakturaer, som den afgiftspligtige person er forpligtet til at opbevare i henhold til nævnte direktivs artikel 244.

65 Det følger heraf, at afgiftsmyndigheden i strid med nævnte bestemmelser overfører sine egne kontrolopgaver til de afgiftspligtige personer, idet den på grund af risikoen for at blive nægtet ret til fradrag pålægger disse at træffe de i denne doms præmis 61 anførte forholdsregler.

66 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål i sag C-80/11 herefter besvares med, at artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden 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, eller med den begrundelse, at den nævnte afgiftspligtige person foruden nævnte faktura ikke er i besiddelse af dokumenter, der kan godtgøre, at de nævnte omstændigheder er opfyldt, 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.

Sagsomkostningerne

67 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. 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 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i skyldig merværdiafgift, at fradrage beløbet på den merværdiafgift, som skal betales eller er betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at udstederen af fakturaen for disse ydelser eller en af fakturaudstederens leverandører 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.**

2) **Artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden 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 merværdiafgiften, eller med den begrundelse, at den nævnte afgiftspligtige person foruden nævnte faktura ikke er i besiddelse af dokumenter, der kan godtgøre, at de nævnte omstændigheder er opfyldt, 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.

Underskrifter