

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-643/11,

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:

LVK – 56 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, 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:

- LVK – 56 EOOD ved advokat P. Bakalova
- 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,

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 LVK – 56 EOOD (herefter »LVK«) og Direktor na Direksia »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 Det fremgår af 39. betragtning til direktiv 2006/112, at »[f]radragsordningen bør harmoniseres, i det omfang den har indvirkning på de faktisk opkrævede beløb, og beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i alle medlemsstater«.

4 Direktivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), 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.

5 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.«

6 Artikel 63 i direktiv 2006/112 bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og momsen forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

7 Direktivets artikel 73 bestemmer, at »[v]ed levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74-77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

8 Direktivets artikel 167 bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

9 Artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 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.«

10 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

[...]

11 I direktivets artikel 179, stk. 1, er fastsat, at »[f]radraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178«.

12 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.«

13 Direktivets artikel 273, som er indeholdt i samme afsnit XI, kapitel 7 med overskriften »Diverse bestemmelser«, bestemmer:

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

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

14 Direktivets artikel 395, stk. 1-3, har følgende ordlyd:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse.

Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.

2. En medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, sender en anmodning herom til Kommissionen med alle fornødne oplysninger. Finder Kommissionen, at oplysningerne ikke er tilstrækkelige, kontakter den inden to måneder efter modtagelse af anmodningen den pågældende medlemsstat og præciserer, hvilke yderligere oplysninger der er behov for.

Så snart Kommissionen råder over alle de oplysninger, den finder nødvendige for at kunne vurdere anmodningen, underretter den inden én måned den anmodende medlemsstat herom og

fremsender, på originalsproget, anmodningen til de øvrige medlemsstater.

3. Inden tre måneder efter, at Kommissionen har givet underretning i overensstemmelse med stk. 2, andet afsnit, forelægger den Rådet et passende forslag eller, hvis anmodningen om fravigelse giver Kommissionen anledning til at rejse indvendinger, en meddelelse, hvori den redegør for disse indvendinger.«

Bulgarsk ret

15 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«.

16 Ifølge ZDDS' artikel 71, nr. 1, kan den afgiftspligtige udøve sin ret til fradrag af afgifter, når vedkommende er i besiddelse af et afgiftsdokument, der er udfærdiget i overensstemmelse med kravene i artikel 114 og 115, hvori momsen er anført særskilt i forhold til varer og tjenesteydelser, der er blevet leveret til den afgiftspligtige.

17 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«.

18 I medfør af ZDDS' artikel 85 er enhver person, der anfører denne afgift i et afgiftsdokument som omhandlet i ZDDS' artikel 112, dvs. bl.a. i en faktura, momspligtig.

19 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, medmindre transaktionen fremgår af det dokument, der er omhandlet i artikel 117.

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

20 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.

21 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.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

22 LVK, der er landbrugsproducent, foretog i september og oktober 2007 fradrag for indgående moms på flere fakturaer vedrørende levering af varer, som var udstedt af henholdsvis REYA – 96 OOD (herefter »REYA«) og SITI GRUP 76 DZZD (herefter »SITI GRUP«), der i mellemtiden er ophørt med at være registreret som momspligtige. Alle disse fakturaer blev betalt kontant og opført i regnskabet hos LVK. Det er ligeledes ubestridt, at de tilsvarende leveringer er opført i ordrebøgerne hos nævnte leverandører.

23 Skattemyndigheden foretog krydskontrol hos de to leverandører. Under denne kontrol krævede myndigheden fremlæggelse af visse dokumenter om bl.a. oprindelsen af de leverede varer samt om leveringsens udførelse. Leverandørerne besvarede ikke denne anmodning inden for de fastsatte frister.

24 På skattemyndighedens anmodning om at fremlægge bevis for, at de omhandlede leveringer faktisk havde fundet sted, fremlagde LVK følgesedler, vejningscertifikater og fragtbreve, som imidlertid indeholdt uregelmæssigheder.

25 Skattemyndigheden fastslog, at det ikke var godtgjort, at de fakturerede leveringer havde fundet sted, således at momsen var fejlagtigt angivet på de omhandlede fakturaer. Myndigheden fremsendte derfor den 20. december 2010 en berigtiget afgiftsansættelse til LVK, hvorved LVK fik afslag på at fradrage momsen på disse fakturaer (herefter »den omtvistede berigtigede afgiftsansættelse«).

26 Efter at den omtvistede berigtigede afgiftsansættelse den 18. februar 2011 blev opretholdt af Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, anlagde LVK sag ved Administrativen sad Varna og gjorde herved gældende, at de omhandlede fakturaer svarede til de faktiske vareleveringer, hvorfor afslaget på ret til fradrag var ubegrundet.

27 Under hovedsagen blev sagsakterne tilført to berigtigede afgiftsansættelser, der var rettet til henholdsvis REYA og SITI GRUP. Disse afgiftsansættelser var blevet udfærdiget inden den omtvistede berigtigede afgiftsansættelse og vedrørte den i hovedsagen omhandlede periode. Det fremgår af disse afgiftsansættelser, at skattemyndigheden fastslog, at der ikke var grund til at berigtige afgiftsgrundlaget og den fakturerede moms for så vidt angik leveringer foretaget af REYA og SITI GRUP.

28 Den forelæggende ret har anført, at den skal vurdere, om det er tilstrækkeligt godtgjort, at afgiftspligten for den indgående moms er indtrådt, eftersom skattemyndigheden har baseret afslaget på ret til fradrag på den omstændighed, at LVK's leverandører ikke har fremlagt de krævede dokumenter, og at visse oplysninger i de dokumenter, som LVK har fremlagt som modtager af de omtvistede leveringer, manglede eller var angivet mangelfuldt. Med henblik på at foretage denne vurdering ønsker den forelæggende ret oplyst, hvilken betydning disse berigtigede afgiftsansættelser, der var rettet til LVK's leverandører, har i forhold til EU-retten, og om det er muligt heraf at udlede, at skattemyndigheden har anerkendt, at de omhandlede fakturaer svarer til

afgiftspligtige transaktioner, der reelt har fundet sted.

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

- »1) Omfatter artikel 203 i direktiv 2006/112 samtlige situationer, hvor moms er blevet faktureret urigtigt, herunder situationer, hvor en faktura, hvorpå der er anført moms, er blevet udstedt, uden at der er indtrådt afgiftspligt? Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende: Kræver artikel 203 og 273 i direktiv 2006/112, at medlemsstaterne udtrykkeligt foreskriver, at moms, der er anført på en faktura, som ikke vedrører foretagne transaktioner, skyldes, eller er det tilstrækkeligt, at der er sket gennemførelse af direktivets almindelige regel, hvorefter momsen påhviler enhver, som anfører den på en faktura?
- 2) Kræver artikel 73, 179 og 203 i direktiv 2006/112, henset til 39. betragtning til direktiv 2006/112 og af hensyn til at sikre rigtigheden af fradrag af indgående moms, at de indtægtsansvarlige myndigheder i tilfælde, hvor der er anført moms på en faktura, uden at der er indtrådt afgiftspligt, skal foretage en berigtigelse af afgiftsgrundlaget og den fakturerede moms?
- 3) Kan de særlige foranstaltninger i henhold til artikel 395 i direktiv 2006/112 bestå i en afgiftspraksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter de indtægtsansvarlige myndigheder med henblik på kontrol med fradrag af indgående moms alene kontrollerer foretagne fradrag, mens moms vedrørende transaktioner, der har fundet sted, allerede anses for ubetinget skyldig, fordi de er anført i en faktura? Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende: Er det lovligt i henhold til artikel 203 i direktiv 2006/112 – og i bekræftende fald i hvilke situationer – at der for så vidt angår samme transaktion først opkræves moms hos leverandøren eller tjenesteyderen, fordi denne har anført afgiften på en faktura, og dernæst hos erhververen, idet denne nægtes ret til fradrag af indgående moms?
- 4) Udgør en afgiftspraksis som den i hovedsagen omhandlede – hvorefter modtageren af en afgiftspligtig levering nægtes ret til at fradrage indgående moms på grund af »manglende godtgørelse af, at transaktionen har fundet sted«, uden hensyn til at det allerede er fastslået, at der er opstået et momskrav over for leverandøren eller tjenesteyderen, og afgiften påhviler denne, i hvilken forbindelse den pågældende berigtigede afgiftsansættelse ikke var blevet ændret, inden det tidspunkt, hvor der blev foretaget en vurdering af fradragsrettens indtræden, henholdsvis at det ikke ansås for begrundet, og det konstateredes, at den skulle ændres på den af staten foreskrevne måde – en krænkelse af princippet om, at momsen ikke må kumuleres, og strider denne afgiftspraksis mod principperne om retssikkerhed, ligebehandling og afgiftsneutralitet?
- 5) Er det lovligt i henhold til artikel 167 og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at modtageren af en afgiftspligtig levering, som opfylder samtlige betingelser i direktivets artikel 178, nægtes ret til fradrag, efter at der ikke er foretaget en berigtigelse af den moms, der er blevet faktureret for denne transaktion ved en berigtiget afgiftsansættelse, som er blevet udstedt i forhold til leverandøren eller tjenesteyderen, og som er blevet endelig som følge af »manglende bevis for indtræden af afgiftspligt«, mens det anerkendtes, at momsen var forfaldet, og der blev taget hensyn hertil ved efterprøvelsen af resultatet for den pågældende afgiftsperiode? Er den omstændighed, at leverandøren eller tjenesteyderen ikke fremlagde regnskabsbilag under afgiftskontrollen, og resultatet for denne periode alene fremkom på grundlag af oplysninger i momsangivelserne og i ordrebøgerne, af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål?

6) Afhængig af besvarelsen af de foregående spørgsmål: Skal artikel 167 og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at momsens neutralitet under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, kræver, at den afgiftspligtige kan fradrage den moms, der er blevet faktureret vedrørende transaktionerne? «

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

30 Med det første og det andet 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.

31 Indledningsvis bemærkes, at selv om nævnte spørgsmål vedrører eksistensen af en afgiftsskyld for udstederen af en faktura i forhold til skattemyndigheden, er de 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.

32 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.

33 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).

34 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).

35 Risiko 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).

36 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).

37 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).

38 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.

39 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 37, 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.

40 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.

41 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.

42 Henset til de ovenstående betragtninger, skal det første og det andet 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.

Den første del af det tredje spørgsmål

43 Henset til besvarelsen af det første og det andet spørgsmål, er det uforholdende at besvare den første del af det tredje spørgsmål.

Den anden del af det tredje spørgsmål og det fjerde til det sjette spørgsmål

44 Med den anden del af det tredje spørgsmål og det fjerde til det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at artikel 167 og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet og ligebehandlingsprincippet 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.

45 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.

46 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 33-37.

47 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.

48 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 37, 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.

49 Henset til de spørgsmål, som er rejst i forelæggelsesafgåelsen, skal det præciseres, at skattemyndighederne ikke må gøre det umuligt at anvende denne mulighed ved systematisk at organisere deres kontroller på en måde, hvor en berigtiget afgiftsansættelse først rettes til udstederen af en faktura, og hvor denne afgiftsansættelse endog i givet fald bliver endelig, inden modtageren af fakturaen er blevet kontrolleret. Denne mulighed kan desuden ikke udelukkes alene af den grund, at udstederen af fakturaen på tidspunktet for berigtigelsen ikke længere var registreret som momspligtig.

50 Heraf følger, at artikel 167 og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 samt 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.

51 Hvad angår retssikkerhedsprincippet bemærkes, at dette princip, der hører til EU-rettens almindelige grundsætninger, kræver, at retsreglerne skal være klare, præcise og forudsigelige i

deres retsvirkninger, således at de berørte kan orientere sig i situationer og retsforhold, der henhører under EU-retten (jf. dom af 8.12.2011, sag C-81/10 P, France Télécom mod Kommissionen, Sml. I, s. 12899, præmis 100 og den deri nævnte retspraksis).

52 For så vidt angår de skatteregler, der finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, findes der imidlertid ingen holdepunkter for en formodning om, at den berørte ikke har været i stand til på hensigtsmæssig vis at orientere sig angående anvendelsen af nævnte regler.

53 Retssikkerhedsprincippet er derfor heller ikke til hinder for det omtvistede afslag på at fradrage indgående moms under omstændigheder som dem, der er anført i denne doms præmis 50.

54 Det samme gør sig gældende for så vidt angår ligebehandlingsprincippet.

55 Det almindelige ligebehandlingsprincip, som princippet om afgiftsneutralitet overfører til momsområdet (jf. dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49, af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 41 og 44, og af 10.11.2011, forenede sager C-259/10 og C-260/10, The Rank Group, Sml. I, s. 10947, præmis 61), kræver, at sammenlignelige situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet (jf. Marks & Spencer-dommen, præmis 51, og dommen i sagen NCC Construction Danmark, præmis 44, samt dom af 9.6.2011, sag C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Sml. I, s. 5059, præmis 29).

56 Som det imidlertid er anført i denne doms præmis 33-37 samt præmis 46 og 47, følger det af bestemmelserne i direktiv 2006/112, at udstederen og modtageren af en faktura vedrørende en levering, som i realiteten ikke har fundet sted, ikke befinder sig i situationer, der er sammenlignelige.

57 For så vidt angår hovedsagen fremgår det dog af forelæggelsesafgørelsen, at skattemyndigheden har lagt til grund, at der ikke er foretaget en afgiftspligtig levering bl.a. på grund af den omstændighed, at leverandøren 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).

58 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).

59 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).

60 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 momsrig, 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, samt 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).

61 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.

62 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 60, berøves sit indhold, eller at modtageren af en faktura indirekte pålægges at foretage kontroller hos sin medkontrahent, som i princippet ikke påhviler ham.

63 For så vidt angår hovedsagen skal der dog ifølge den forelæggende ret tages hensyn til den omstændighed, at de dokumenter, som modtageren af de omtvistede fakturaer har fremlagt, ligeledes var behæftet med uregelmæssigheder, hvilket udgør forhold, som skal tages i betragtning under den samlede vurdering, som den nationale ret skal foretage.

64 Henset til de ovenstående betragtninger, skal den anden del af det tredje spørgsmål og det fjerde til det sjette spørgsmål besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at artikel 167 og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet og ligebehandlingsprincippet 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 momsrig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

65 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) EU-retten skal fortolkes således, at artikel 167 og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet, retssikkerhedsprincippet og ligebehandlingsprincippet 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

* Processprog: bulgarsk.