



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

11. november 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 – ret til fradrag – artikel 199 – ordning for omvendt betalingspligt – princip om afgiftsneutralitet – materielle betingelser for fradragsretten – leverandørens egenskab af afgiftspligtig person – bevisbyrde – svig – misbrug – faktura, der angiver en fiktiv leverandør«

I sag C-281/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) ved afgørelse af 11. februar 2020, indgået til Domstolen den 26. juni 2020, i sagen:

Ferimet SL

mod

Administración General del Estado,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Femte Afdeling, formanden for Fjerde Afdeling, C. Lycourgos, og dommerne I. Jarukaitis (refererende dommer) og M. Ilešič,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Ferimet SL ved procurador M.A. Montero Reiter og abogado F. Juanes Ródenas,
- den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,

* Processprog: spansk.

- den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vláčil og O. Serdula, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitė, 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 artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), sammenholdt, hvis dette måtte vise sig nødvendigt, med andre bestemmelser i dette direktiv og med princippet om afgiftsneutralitet.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Ferimet SL og Administración General del Estado (den spanske statsadministration) vedrørende retten til fradrag for merværdiafgift (moms) betalt i forbindelse med leveringen af genbrugsmateriale i 2008.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:
»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«
- 4 Direktivets artikel 168 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

[...]«

5 Direktivets artikel 178 er har følgende ordlyd:

»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

[...]

f) når han skal erlægge afgiften som kunde i tilfælde af anvendelse af artikel 194-197 og artikel 199, opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat.«

6 Artikel 199, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

[...]

d) levering af brugt materiale, også brugt materiale, som ikke kan genanvendes i uforandret stand, skrot, industriaffald og andet affald, genbrugsaffald, delvis forarbejdet affald og visse varer og ydelser opført i bilag VI

[...]«

7 Nævnte direktivs artikel 273, første afsnit, har følgende ordlyd:

»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.«

Spansk ret

8 Artikel 84, stk. 1, nr. 2, litra c), i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov om merværdiafgift) af 28. december 1992 (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), pålægges virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende, for hvem der udføres afgiftspligtige transaktioner, moms, når der er tale om levering af industriaffald, affald og skrot af jern, rester og andre genbrugsmaterialer bestående af jernholdige og ikke-jernholdige metaller, legeringer heraf, slagger, aske og industriaffald indeholdende metaller eller metallegeringer.

9 I medfør af momslovens artikel 92, stk. 1, nr. 3, kan afgiftspligtige personer fradrage moms, der skal betales på indenlandsk område, og som er pålagt som indgående moms eller i forbindelse med levering af de varer, som er nævnt i lovens artikel 84, stk. 1, nr. 2), i den moms, som skal betales for afgiftspligtige transaktioner, der er foretaget på samme område.

10 Lovens artikel 97 bestemmer:

»1. Virksomheder og selvstændige erhvervsdrivende kan kun udøve fradragsretten, hvis de er i besiddelse af dokumentation for deres ret.

Med henblik herpå er det kun følgende dokumenter, der kan anses for dokumentation for fradragsretten:

[...]

4° en faktura, som udstedes af den afgiftspligtige person i de i denne lovs artikel 165, stk. 1, omhandlede tilfælde på de i sjette direktivs artikel 165, stk. 1, fastsatte betingelser [...]

2. Tidligere dokumenter, der ikke opfylder samtlige de ved lov eller administrativt fastsatte betingelser, udgør ikke dokumentation for fradragsretten [...]

[...]«

11 Momslovens artikel 165, stk. 1, bestemmer, at »i de tilfælde, der er omhandlet i denne lovs artikel 84, stk. 1, nr. 2), skal en faktura, der i givet fald er udstedt af den person, som har foretaget den relevante levering af varer eller tjenesteydelser, eller et regnskabsbilag for transaktionen være ledsaget af en faktura, der indeholder afgiftsfastsættelsen. Denne faktura skal være i overensstemmelse med de krav, som er fastsat ved bekendtgørelse.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Ferimet forklarede, at selskabet i 2008 havde erhvervet genbrugsmateriale (metalskrot) fra selskabet Reciclatges de Terra Alta, idet selskabet anførte, at transaktionen var omfattet af ordningen for omvendt betalingspligt for moms og ved udstedelse af en dertil tilsvarende faktura.

13 Under en kontrol konstaterede Inspección de los Tributos (skatte- og afgiftsinspektoratet, Spanien) bl.a., at den virksomhed, der var anført på fakturaen som leverandør af disse materialer, i realiteten ikke rådede over de materielle og menneskelige ressourcer, som var nødvendige for levering deraf, og fandt, at de af Ferimet udstedte fakturaer måtte anses for at være falske. Hvis de nævnte materialer ubestrideligt var blevet leveret, udgjorde den pågældende transaktion ifølge Kommissionen en simulering, eftersom deres egentlige leverandør bevidst var blevet skjult. Af disse grunde besluttede skatte- og afgiftsinspektoratet, at der ikke var grundlag for at indrømme ret til fradrag af moms vedrørende denne transaktion, og udstedte for regnskabsåret 2008 en afgiftsansættelse på 140 441,71 EUR ledsaget af en bøde på 140 737,68 EUR.

14 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Catalonien, Spanien) forkastede selskabets klage til prøvelse af denne afgiftsansættelse og bøden, hvorefter Ferimet anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse ved Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (øverste regionale domstol i Catalonien, Spanien). Ferimet gjorde for sidstnævnte domstol gældende, at det var blevet godtgjort, at det omhandlede genbrugsmateriale faktisk var blevet erhvervet, at angivelsen på en faktura af en fiktiv leverandør blot er et formkrav, når erhvervelsen faktisk har fundet sted, at retten til momsfradrag ikke kan nægtes, når det er

godtgjort, at transaktionen faktisk er foretaget, og at den ordning for omvendt betalingspligt, der finder anvendelse i den foreliggende sag, ikke blot sikrer opkrævningen af momsen og kontrollen hermed, men ligeledes, at der ikke foreligger nogen afgiftsfordel for den afgiftspligtige person.

- 15 Ved dom af 23. november 2017 forkastede Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (øverste regionale domstol i Catalonien) Ferimets søgsmål med den begrundelse, at skatte- og afgiftsinspektoret havde ført tilstrækkeligt bevis for, at leverandøren var blevet skjult, at angivelsen af leverandøren ikke kunne anses for at være en ren formel angivelse, eftersom den udgør et element, der gør det muligt at kontrollere lovligheden af momskæden, og at den følgelig påvirker princippet om afgiftens neutralitet. Den nævnte domstol har ligeledes anført, at selv om det er korrekt, at ordningen for omvendt betalingspligt i princippet ikke medfører tab af afgiftsindtægter, er retten til momsfradrag ikke desto mindre underlagt materielle betingelser, herunder den omstændighed, at den nævnte person reelt er leverandør.
- 16 Ferimet iværksatte herefter appel ved Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien), som er den forelæggende ret, for hvilken selskabet har gjort gældende, at den nationale og den europæiske lovgivning samt Domstolens praksis nødvendigvis fører til den konklusion, at Ferimet havde ret til at fradrage moms vedrørende erhvervelsen af det omhandlede genbrugsmateriale. Selskabet har i denne forbindelse gjort gældende, at det var den egentlige modtager af disse, at det rent faktisk købte og modtog disse, og at der ikke havde været og ikke kunne være sket tab af afgiftsindtægter, eftersom hverken selskabet eller dets leverandør var afgiftspligtige, idet de var underlagt ordningen for omvendt betalingspligt.
- 17 Den spanske regering har for den forelæggende ret gjort gældende, at angivelsen på en faktura fra en fiktiv leverandør viser, at der foreligger en simulering, at hemmeligholdelsen af den egentlige leverandørs identitet må anses for at være forbundet med svig med hensyn til moms og direkte skatter, og at Ferimet ikke har godtgjort, at der ikke foreligger den afgiftsfordel, som selskabet har påberåbt sig.
- 18 Den forelæggende ret har anført, at den tvist, der er indbragt for den, vedrører muligheden for at fradrage den moms, som Ferimet selv har overvæltet og båret ved at udstede en faktura inden for rammerne af ordningen for omvendt betalingspligt, mens den faktiske leverandør af disse materialer, selv om den pågældende transaktion faktisk er blevet gennemført, imidlertid er blevet skjult ved angivelsen på denne faktura af en fiktiv eller ikke-eksisterende leverandør.
- 19 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at tvisten forudsætter, at det fastslås for det første, om angivelsen af leverandøren af de pågældende varer udgør en rent formel betingelse for retten til momsfradrag, for det andet, hvilke konsekvenser en angivelse af leverandørens falske identitet og erhververens kendskab til, at denne angivelse er vildledende, har, og for det tredje, om Domstolens praksis nødvendigvis indebærer, at der ikke kan gives afslag på momsfradrag, herunder i tilfælde af ond tro, når der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter for medlemsstaten, mens den afgiftspligtige person i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt principielt ikke skal betale moms til statskassen.
- 20 Ifølge den forelæggende ret indebærer Domstolens praksis ikke nødvendigvis, at retten til momsfradrag aldrig kan nægtes i det tilfælde, hvor ordningen for omvendt betalingspligt finder anvendelse, og hvor den faktiske eksistens af leveringen af de pågældende varer og den afgiftspligtiges erhvervelse heraf er godtgjort. Det fremgår heller ikke af denne retspraksis, at angivelsen af en leverandør på fakturaen er en rent formel angivelse, der er uden betydning for udøvelsen af denne ret, når den pågældende transaktion er reel.

- 21 Hvad i øvrigt angår den afgiftsmæssige fordel, hvis eksistens udgør en betingelse for at nægte retten til momsfradrag, har den forelæggende ret anført, at det ikke fremgår af den nævnte retspraksis, at denne fordel udelukkende vedrører den afgiftspligtige person, der anmoder om fradrag, og ikke i givet fald andre deltagere i den transaktion, der giver ret til dette fradrag. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at der ikke nødvendigvis skal ses bort fra leverandørens adfærd, når der opstår spørgsmål om, hvorvidt en afgiftspligtig har ret til fradrag i forbindelse med anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt, navnlig når den direkte beskatning kan bringes i fare.
- 22 På denne baggrund har Tribunal Supremo (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 168 og hermed forbundne bestemmelser i [direktiv 2006/112/EF] af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, princippet om afgiftsneutralitet, der følger af dette direktiv, og den tilknyttede praksis fra Domstolen fortolkes således, at disse ikke tillader fradrag af indgående moms for virksomheder, der ved hjælp af en ordning for omvendt betalingspligt, eller »reverse charge«-proceduren i henhold til EU-rettens terminologi, udsteder et bevisdokument (faktura) for erhvervelse af varer med angivelse af en fiktiv leverandør, selv om det er uomtvistet, at erhvervelsen reelt blev foretaget af den pågældende virksomhed, som anvendte det indkøbte materiel som led i sit erhverv?
- 2) Såfremt en praksis som den således beskrevne – som den pågældende skal anses for at have haft kendskab til – kan kvalificeres som misbrug eller svig, således at fradrag for indgående moms ikke kan tillades, er det da med henblik på at nægte dette fradrag nødvendigt fuldt ud at bevise, at der foreligger en afgiftsfordel, der er uforenelig med de mål, som er opstillet i momslovgivningen?
- 3) Hvis et sådant bevis er nødvendigt, ønskes det endelig oplyst, om den afgiftsfordel, som ville danne grundlag for at nægte fradrag, og som i givet fald skal identificeres i det konkrete tilfælde, udelukkende skal bedømmes i forhold til den afgiftspligtige (køberen af varerne), eller om den eventuelt bør bedømmes i forhold til andre parter, som er involveret i transaktionen?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 23 Med de tre spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at udøvelsen af retten til momsfradrag vedrørende erhvervelsen af varer, der er blevet leveret til ham, når denne afgiftspligtige person bevidst har angivet en fiktiv leverandør på den faktura, som den pågældende selv har udstedt vedrørende denne transaktion inden for rammerne af anvendelsen af ordningen med omvendt betalingspligt.
- 24 Den forelæggende ret er for det første i tvivl om, hvorvidt angivelsen af leverandøren på fakturaen vedrørende de varer, for hvilke retten til momsfradrag udøves, udgør en rent formel betingelse. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, hvilke konsekvenser det har for udøvelsen af denne ret, at den afgiftspligtige person hemmeligholder, hvem der er den faktiske leverandør af disse varer i et tilfælde, hvor det ikke bestrides, at leveringen af disse varer faktisk har fundet sted, og at den afgiftspligtige person har anvendt dem i senere led i forbindelse med sine egne afgiftspligtige transaktioner. Endelig ønsker den forelæggende ret oplyst, om udøvelsen af fradragsretten kun

kan nægtes den afgiftspligtige person i ond tro, såfremt der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter for den pågældende medlemsstat og en afgiftsfordel for denne afgiftspligtige person eller for andre deltagere i den pågældende transaktion.

- 25 Det skal indledningsvis fremhæves, at de forelagte spørgsmål udelukkende vedrører udøvelsen af fradragsretten og ikke spørgsmålet om, hvorvidt en økonomisk sanktion under omstændigheder som dem, der er beskrevet af den forelæggende ret, pålægges den pågældende afgiftspligtige person for at have tilsidesat visse krav i direktiv 2006/112, eller om en sådan sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.
- 26 Det skal derfor i første række bemærkes, at retten til momsfradrag er undergivet både materielle og formelle betingelser. Hvad angår de materielle betingelser fremgår det af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at den berørte for at indrømmes den nævnte ret for det første skal være en »afgiftspligtig« i dette direktivs forstand. For det andet skal de varer eller tjenesteydelser, der påberåbes til støtte for fradragsretten, i et forudgående led leveres eller ydes af en anden afgiftspligtig person, og disse varer eller ydelser skal anvendes i efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner. Med hensyn til de vilkår for at udøve retten til momsfradrag, der kan betegnes som krav eller betingelser af formel art, bestemmes det i momsdirektivets artikel 178, litra a), at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 og 238-240 (dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 28 og 29 og den deri nævnte retspraksis, og af 21.11.2018, Vädan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 39 og 40, samt kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 43).
- 27 Det følger heraf, at angivelsen af leverandøren på fakturaen vedrørende de varer eller tjenesteydelser, for hvilke retten til momsfradrag udøves, udgør en formel betingelse for udøvelsen af denne ret. Derimod henhører egenskaben af afgiftspligtig person for leverandøren af varerne eller tjenesteydelserne, således som den spanske og den tjekkiske regering har anført, under rettens materielle betingelser.
- 28 Hvad specifikt angår de nærmere bestemmelser for udøvelsen af retten til at fradrage moms i forbindelse med en procedure med omvendt betalingspligt henhørende under artikel 199, stk. 1, i direktiv 2006/112 er en afgiftspligtig person, der som køber af en vare er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med de formelle betingelser i dette direktiv, for at kunne udøve sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat i forbindelse med, at den gør brug af den mulighed, der er åbnet for medlemsstaten i nævnte direktivs artikel 178, litra f) (jf. dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den afgiftspligtige person bevidst har angivet en fiktiv leverandør på den i hovedsagen omhandlede faktura, hvilket har forhindret Inspección de los Tributos (skatte- og afgiftsinspektoratet) i at identificere den egentlige leverandør og dermed at fastslå, at denne sidstnævnte er en afgiftspligtig person som en materiel betingelse for retten til momsfradrag.
- 30 I anden række skal det med hensyn til følgerne af den afgiftspligtiges hemmeligholdelse af den egentlige leverandør bemærkes, at 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 (kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

- 31 Det følger af Domstolens faste praksis, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet (kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Selv om medlemsstaterne henhold til artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan 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, må de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, imidlertid 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 (kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Domstolen har således fastslået, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for denne indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 38, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 41).
- 34 Når skattemyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42).
- 35 Disse betragtninger gælder særligt inden for rammerne af en ordning for omvendt betalingspligt (jf. i denne retning dom af 1.4.2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 50 og 51, af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 62-64, og af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 34 og 35).
- 36 Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af de formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Dette kan imidlertid være tilfældet, når den faktiske leverandørs identitet ikke er anført på fakturaen vedrørende de varer eller tjenesteydelser, for hvilke fradragsretten udøves, hvis dette forhindrer, at denne leverandør identificeres, og dermed i at fastslå, at han var afgiftspligtig, eftersom denne egenskab, således som det er anført i denne doms præmis 27, udgør en af de materielle betingelser for retten til momsfradrag.

- 38 I denne henseende skal det for det første bemærkes, at skattemyndighederne ikke kan begrænse sig til kun at undersøge selve fakturaen. De skal ligeledes tage hensyn til supplerende oplysninger fremlagt af den afgiftspligtige person (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 44). For det andet påhviler det den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette (jf. i denne retning dom af 21.11.2018, Vădan, C 664/16, EU:C:2018:933, præmis 43). Skattemyndighederne kan følgelig af den afgiftspligtige person selv kræve de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal indrømmes (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Det følger heraf, at det i princippet tilkommer den afgiftspligtige person, der udøver fradragsretten for moms, at godtgøre, at leverandøren af de varer eller tjenesteydelser, for hvilke denne ret udøves, var en afgiftspligtig person. Den afgiftspligtige person er således forpligtet til at fremlægge objektive beviser for, at varerne og tjenesteydelserne faktisk er blevet leveret til den pågældende af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at den pågældende faktisk har betalt moms heraf. Disse beviser kan bl.a. omfatte dokumenter, som befinder sig hos leverandører eller tjenesteydere, som den afgiftspligtige person har købt varer eller tjenesteydelser af, og af hvilke den afgiftspligtige person har betalt moms (jf. i denne retning dom af 21.11.2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 44 og 45).
- 40 Afgiftsmyndigheden kan imidlertid hvad angår bekæmpelse af momssvig ikke på generel vis kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne bl.a. kontrollerer, at leverandøren af de varer og ydelser for hvilke retten udøves, er afgiftspligtig (jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 61, og kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C 610/19, EU:C:2020:673, præmis 56).
- 41 Hvad angår bevisbyrden for, om leverandøren er en afgiftspligtig person, skal der sondres mellem på den ene side, at opfyldelsen af en materiel betingelse for retten til momsfradrag er blevet godtgjort, og på den anden side en afgørelse af, om der foreligger momssvig.
- 42 Selv om det inden for rammerne af bekæmpelsen af momssvig således ikke generelt kan kræves af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve sin ret til momsfradrag, at han kontrollerer, at leverandøren af de pågældende varer eller ydelser er en afgiftspligtig person, forholder det sig anderledes, når det er nødvendigt for at efterprøve, om denne materielle betingelse for fradragsretten er opfyldt.
- 43 I denne sidstnævnte situation tilkommer det den afgiftspligtige på grundlag af objektive beviser at godtgøre, at leverandøren er afgiftspligtig, medmindre afgiftsmyndigheden er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at denne materielle betingelse for ret til momsfradrag er opfyldt. I denne forbindelse bemærkes, at det følger af ordlyden af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112, at begrebet »afgiftspligtig person« defineres bredt på grundlag af de faktiske omstændigheder (dom af 6.9.2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 30, og af 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 34), således at leverandørens egenskab af afgiftspligtig person fremgår af sagens omstændigheder.
- 44 Det følger heraf, at for så vidt angår fastlæggelsen af de materielle betingelser for retten til momsfradrag gælder, at når identiteten af den egentlige leverandør ikke er anført på fakturaen vedrørende de varer eller tjenesteydelser, for hvilke retten til momsfradrag udøves, skal denne ret

nægtes den afgiftspligtige person, hvis de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere, at denne leverandør var afgiftspligtig, henset til de faktiske omstændigheder og til trods for de oplysninger, som den afgiftspligtige person har fremlagt, ikke foreligger.

- 45 Endvidere, og som Domstolen gentagne gange har fastslået, er bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112. I denne henseende har Domstolen fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, og at det således tilkommer 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 dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54 og 55, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis samt kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 21).
- 46 Hvad angår svig følger det af fast retspraksis, at retten til fradrag skal nægtes ikke alene, når den afgiftspligtige person selv har begået svig, men også når det 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 vedkommende ved sin erhvervelse af disse varer eller disse ydelser deltog i en transaktion, der var led i momssvig (jf. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 59, af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 45, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis, samt kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 22).
- 47 I denne henseende må en afgiftspligtig person, der vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig, med henblik på direktiv 2006/112 anses for at have deltaget i denne svindel, uanset om vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af ham gennemførte udgående momspligtige transaktioner, idet denne afgiftspligtige person under sådanne omstændigheder er medvirkende til, at der bliver udført svigagtige transaktioner, og derfor er medskyldig (jf. kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 Domstolen har endvidere gentagne gange i tilfælde, hvor de materielle betingelser for fradragsretten var opfyldt, præciseret, at fradragsretten kun kan nægtes en afgiftspligtig person på betingelse af, at det på grundlag af objektive forhold godtgøres, at han vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (kendelse af 14.4.2021 Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 Domstolen har i denne henseende udtalt, at det ikke er foreneligt med den i nævnte direktiv 2006/112 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 en af leverandøren begået 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, idet indførelse af et system med ubetinget

hæftelse nemlig ville gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

- 50 Det fremgår desuden af Domstolens faste praksis, at eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det afgiftsmyndighederne i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person begik svig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i en sådan svig. Det tilkommer herefter de nationale retter at efterprøve, om de pågældende afgiftsmyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 51 Da EU-retten ikke fastsætter nogen regler om fremgangsmåden for bevisoptagelse på området for momssvig, skal disse objektive forhold godtgøres af skatte- og afgiftsforvaltningen i overensstemmelse med de i national lov fastsatte bevisregler. Disse regler må imidlertid ikke begrænse EU-rettens effektive virkning (kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 59 og den der nævnte retspraksis).
- 52 Det følger af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 46 og 51, at denne afgiftspligtige person kun kan nægtes retten til fradrag, hvis det efter en samlet vurdering af alle forhold og alle faktiske omstændigheder i sagen, som er foretaget i overensstemmelse med de nationale bevisregler, er godtgjort, at den pågældende har begået momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er påberåbt som grundlag for fradragsretten, var led i en sådan svig (jf. i denne retning dom af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 30, og kendelse af 10.11.2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:869, præmis 36). Retten til at fradrage moms kan kun nægtes, såfremt disse faktiske omstændigheder på en anden måde end i kraft af formodninger er blevet tilstrækkeligt godtgjort (jf. i denne retning dom af 3.9.2020, Crewprint, C-611/19 ikke trykt i Sml., EU:C:2020:674, præmis 45).
- 53 I det foreliggende tilfælde i forbindelse med denne helhedsvurdering er den omstændighed, at den afgiftspligtige person, der anmoder om at blive omfattet af fradragsretten, og som har udstedt fakturaen, bevidst har angivet en fiktiv leverandør på denne faktura, et relevant forhold, der kan indikere, at denne afgiftspligtige person var klar over, at han deltog i en levering af varer, der var led i momssvig. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret under hensyntagen til samtlige forhold og faktiske omstændigheder i den foreliggende sag at vurdere, om dette faktisk er tilfældet i hovedsagen.
- 54 Hvad angår et eventuelt misbrug bemærkes, at et sådant foreligger, såfremt to betingelser er opfyldt, nemlig for det første, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i det pågældende direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel (jf. bl.a. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 36, af 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 35, og af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 85).

- 55 Følgelig udgør den omstændighed, at en fiktiv leverandør angives på fakturaen vedrørende de varer eller tjenesteydelser, for hvilke retten til momsfradrag udøves, ikke misbrug, eftersom angivelsen af leverandøren på fakturaen vedrørende de varer eller tjenesteydelser, for hvilke retten til momsfradrag udøves, således som det er anført i denne doms præmis 27, udgør en formel betingelse for denne ret, og denne angivelse medfører således ikke, at de materielle betingelser, der er fastsat i bestemmelserne vedrørende fradragsretten, er opfyldt.
- 56 Hvad i tredje række angår spørgsmålet, om udøvelsen af fradragsretten kun kan nægtes den afgiftspligtige person i ond tro, såfremt der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter for medlemsstaten og en afgiftsfordel for den afgiftspligtige person eller andre deltagere i den omhandlede transaktion, bemærkes, at der i forbindelse med anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt i princippet ikke opstår nogen skyld til statskassen (jf. bl.a. dom af 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 29, og af 26.4.2017, Farkas, C-564/15/ EU:C:2017:302, præmis 41). 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 moms (jf. i denne retning kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). Som det fremgår af denne doms præmis 44 og 46-52, skal udøvelsen af fradragsretten nægtes den afgiftspligtige, hvis de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere, at leverandøren af de pågældende varer eller tjenesteydelser var afgiftspligtig, ikke foreligger, eller det i tilstrækkeligt omfang er godtgjort, at denne afgiftspligtige begik momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for denne ret, var led i en sådan svig. En konstatering af, at der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter, er følgelig ikke nødvendig for at begrunde et sådant afslag.
- 57 Tilsvarende er det herved uden betydning, om den omhandlede transaktion har givet den afgiftspligtige eller andre erhvervsdrivende i leveringskæden en afgiftsfordel eller ej. For det første er tilstedeværelsen af en sådan fordel nemlig ikke relevant for spørgsmålet om, hvorvidt de materielle betingelser for fradragsretten, såsom at leverandøren af de pågældende varer eller tjenesteydelser er afgiftspligtig, er opfyldt. For det andet er konstateringen af den afgiftspligtige persons deltagelse i momssvig til forskel fra retspraksis vedrørende misbrug ikke betinget af, at denne transaktion har givet den pågældende en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med bestemmelserne i direktiv 2006/112 at tildele (kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 35).
- 58 Da den forelæggende ret har anført, at den afgiftspligtige person, som hemmeligholder den egentlige leverandørs identitet, muligvis er i ond tro, skal det tilføjes, at selv om det ikke er i strid med EU-retten at kræve, at en erhvervsdrivende handler i god tro, er det ikke nødvendigt, at det godtgøres, at den afgiftspligtige person er i ond tro, for at han kan nægtes ret til fradrag (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 30 og 31).
- 59 For så vidt som den forelæggende ret ligeledes har henvist til den omstændighed, at hemmeligholdelsen af den egentlige leverandør kan bringe den direkte beskatning i fare ved at fratage skatte- og afgiftsmyndigheden kontrolforanstaltninger, skal det endelig fremhæves, at det følger af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 30 og 31, at retten til fradrag ikke kan nægtes af denne grund. En sådan nægtelse ville nemlig være i strid med det grundlæggende princip, som denne ret udgør, og følgelig med princippet om afgiftsneutralitet.

- 60 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person skal nægtes udøvelsen af retten til fradrag af merværdiafgift (moms) vedrørende erhvervelsen af varer, der er blevet leveret til ham, når denne afgiftspligtige person bevidst har angivet en fiktiv leverandør på den faktura, som den pågældende selv har udstedt til denne transaktion inden for rammerne af anvendelsen af ordningen med omvendt betalingspligt, hvis, henset til de faktiske omstændigheder og de oplysninger, som den afgiftspligtige person har fremlagt, de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere, at leverandøren af de pågældende varer eller tjenesteydelser var afgiftspligtig, ikke foreligger, eller det i tilstrækkeligt omfang er godtgjort, at denne afgiftspligtige begik momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for denne ret, var led i en sådan svig.

Sagsomkostninger

- 61 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Femte Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person skal nægtes udøvelsen af retten til fradrag af moms vedrørende erhvervelsen af varer, der er blevet leveret til ham, når denne afgiftspligtige person bevidst har angivet en fiktiv leverandør på den faktura, som den pågældende selv har udstedt til denne transaktion inden for rammerne af anvendelsen af ordningen med omvendt betalingspligt, hvis, henset til de faktiske omstændigheder og de oplysninger, som den afgiftspligtige person har fremlagt, de oplysninger, der er nødvendige for at kontrollere, at leverandøren af de pågældende varer eller tjenesteydelser var afgiftspligtig, ikke foreligger, eller det i tilstrækkeligt omfang er godtgjort, at denne afgiftspligtige begik momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for denne ret, var led i en sådan svig.

Underskrifter