

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

8. maj 2013 (*)

»Beskatning – merværdiafgift – sjette direktiv 77/388/EØF – ret til fradrag for indgående afgift – den afgiftspligtige persons forpligtelser – besiddelse af ikke-forskriftsmæssige eller upræcise fakturaer – udeladelse af obligatoriske angivelser – nægtelse af retten til fradrag – efterfølgende beviser for de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse – berigtede fakturaer – ret til refusion af momsen – princippet om neutralitet«

I sag C-271/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour d'appel de Mons (Belgien) ved afgørelse af 25. maj 2012, indgået til Domstolen den 1. juni 2012, i sagen:

Petroma Transports SA,

Martens Énergie SA,

Martens Immo SA,

Martens SA,

Fabian Martens,

Geoffroy Martens,

Thibault Martens,

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne G. Arestis (refererende dommer), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev og J.L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, F. Martens, G. Martens og T. Martens ved avocat O. Van Ermengem

- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved W. Roels 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 Anmodningen 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 94/5/EF af 14. februar 1994 (EFT L 60, s. 16, herefter »sjette direktiv«), og af princippet om neutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Petroma Transports SA, Martens Énergie SA, Martens Immo SA, Martens SA, Fabian Martens, Geoffroy Martens og Thibault Martens, der tilsammen udgør Martens-koncernen, og État belge på den anden side vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme disse selskaber ret til fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) for levering af tjenesteydelser, som er foretaget inden for Martens-koncernen.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges moms »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Under overskriften »Afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald« fastsætter sjette direktivs artikel 10:

»1. I det følgende forstås ved

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

b) 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.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...]

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person i indlandet

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 18 om fremgangsmåden for udøvelse af fradragsretten fastsætter:

»1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3

[...]

2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den [moms], der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[...]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.

[...]«

7 Sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra a) og c), bestemmer:

»Merværdiafgiften påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig transaktion, bortset fra de i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlede transaktioner foretaget af en i udlandet etableret afgiftspligtig person

[...]

[...]

c) enhver person, som anfører [momsen] på en faktura eller et dokument, der tjener som faktura [...]«

8 Sjette direktivs artikel 22, som affattet ved artikel 28h, fastsætter:

»Forpligtelser ved indenlandsk virksomhed

1. a) Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig.

[...]

2. a) Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre [momsens] anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed.

[...]

3. a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer; [...]

[...]

b) fakturaen skal indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser, samt eventuelle fritagelser

[...]

c) medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.

[...]

8. 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.

[...]«

Belgisk ret

9 Artikel 3, stk. 1, nr. 1), i arrêté royal n° 3 relatif aux déductions pour l'application de la TVA (kongelig anordning nr. 3 om fradrag med henblik på anvendelsen af moms) af 10. december 1969 (*Moniteur belge* af 12.12.1969) bestemmer:

»Stk. 1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person:

1) for så vidt angår afgiften på de til ham leverede goder og tjenesteydelser være i besiddelse af en faktura, som er udstedt i overensstemmelse med artikel 5 i arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992[, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (kongelig anordning nr. 1 af 29.12.1992 om foranstaltninger til sikring af betalingen af moms) (*Moniteur belge* af 31.12.1992, s. 27976, herefter »kongelig anordning nr. 1«)].«

10 I henhold til artikel 5, stk. 1, nr. 6), i kongelig anordning nr. 1 indeholder en faktura »de oplysninger, som er nødvendige for at fastlægge transaktionen og satsen på den afgift, der skal betales, navnlig den almindeligt anvendte benævnelse af de leverede goder og tjenesteydelser, deres mængde samt genstanden for disse tjenesteydelser«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Fabian Martens, Geoffroy Martens og Thibault Martens er retssuccessorerne efter Jean-Pierre Martens, der drev en enkeltmandsvirksomhed under navnet »Margaz«. Martens-koncernen, hvis selskaber udøvede forskellige aktiviteter, såsom køb, salg og transport af olieprodukter samt tjenesteydelser i form af byggearbejder, udviklede sig ud fra denne enkeltmandsvirksomhed.

Petroma Transports SA var i personalemæssig henseende hovedselskabet i Martens-koncernen og leverede flere tjenesteydelser til de andre selskaber i denne koncern. Der blev indgået aftaler for at regulere anvendelsen af dette personale i forbindelse med tjenesteydelser inden for koncernen. Det fremgik af disse aftaler, at betalingen for disse tjenesteydelser skulle ske på grundlag af de arbejdstimer, som personalet udførte.

12 I forbindelse med kontrolundersøgelser, der blev gennemført fra 1997, rejste den belgiske afgiftsmyndighed – for så vidt angår både de direkte skatter som momsen – tvivl om fakturaerne inden for koncernen og de fradrag, som var fulgt heraf siden skatteåret 1994, med den hovedbegrundelse, at disse fakturaer var ufuldstændige, og at det ikke kunne lægges til grund, at de var udtryk for faktiske leveringer. Flertallet af nævnte fakturaer indeholdt et samlet beløb uden angivelse af enhedsprisen og de af personalet i de tjenesteydende selskaber udførte arbejdstimer, hvorved det på ingen måde var muligt for afgiftsmyndigheden at kontrollere, at der var foretaget en korrekt opkrævning af afgiften.

13 Afgiftsmyndigheden afslog således de fradrag, som blev foretaget af de selskaber, der var aftagere af tjenesteydelser, navnlig for manglende overensstemmelse med kravene i artikel 5, stk. 1, nr. 6), i kongelig anordning nr. 1 og artikel 3, stk. 1, nr. 1), i kongelig anordning nr. 3 af 10. december 1969 om fradrag med henblik på anvendelsen af moms.

14 Efterfølgende fremlagde nævnte selskaber supplerende oplysninger, men afgiftsmyndigheden anså dem ikke for at udgøre et tilstrækkeligt grundlag til at tillade udøvelsen af fradrag for de forskellige momsbeløb. Denne myndighed var nemlig af den opfattelse, at der enten var tale om underhåndsaftaler om levering af tjenesteydelser, som blev fremlagt for sent efter gennemførelsen af afgiftskontrolundersøgelserne og efter meddelelsen om de berigtigelser, som denne myndighed påtænkte at foretage, idet de således ikke indeholdt nogen sikker dato og ikke havde virkning over for tredjemand, eller om fakturaer, der med håndskrift blev suppleret efter deres udstedelse og under den administrative procedure ved angivelser om de af personalet udførte arbejdstimer, arbejdstimelønsatsen og arten af de leverede ydelser, og som ifølge afgiftsmyndigheden derfor var helt uden bevismæssig værdi.

15 Den 2. februar 2005 afsagde Tribunal de première instance de Mons (førsteinstansretten i Mons) flere domme. Selv om den afgiftspligtige fik medhold for så vidt angår nogle af fakturaerne, stadfæstede retten samtidig afgørelsen om at nægte fradraget for moms i forhold til de selskaber, der var aftagere af tjenesteydelser.

16 Som følge af nye anmodninger vedrørende refusion af de afgifter, som er blevet betalt af tjenesteyderne, besluttede denne ret at genåbne den mundtlige forhandling. Ved dom af 23. februar 2010 traf Tribunal de première instance de Mons afgørelse om de samlede sager og forkastede søgsmålene med påstand om refusion som ubegrundede. Disse tjenesteydere har derfor iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse.

17 På denne baggrund har Cour d'appel de Mons besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Må en medlemsstat nægte afgiftspligtige aftagere af tjenesteydelser ret til fradrag, når de pågældende er i besiddelse af mangelfulde fakturaer, som dog er blevet suppleret ved fremlæggelse af oplysninger, der har til formål at bevise de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse, deres art og beløbet herfor (aftaler, rekonstruktion af tal på grundlag af indberetningerne til det nationale kontor for social sikring, oplysninger om den involverede koncerns funktionsgang ...)?

2) Bør en medlemsstat, der på grund af unøjagtige fakturaer nægter en afgiftspligtig aftager af

tjenesteydelser ret til fradrag, fastslå, at fakturaerne i givet fald også er for upræcise til at tillade betaling af moms? Er medlemsstaten følgelig forpligtet til at refundere den moms, som er blevet betalt til medlemsstaten for at sikre princippet om momsens neutralitet, til de selskaber, der leverede de således anfægtede tjenesteydelser?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

18 Det bemærkes, at den foreliggende ret ikke har anført de EU-retlige bestemmelser, som den ønsker fortolket.

19 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen og af den sammenhæng, hvori tvisten i hovedsagen indgår, at de præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af bestemmelserne i sjette direktiv og princippet om afgiftsneutralitet.

20 For så vidt som det ligeledes fremgår af nævnte afgørelse, at de første anfægtede fakturaer er dateret den 31. marts 1994, skal de omhandlede bestemmelser fortolkes i henhold til den affattelse, der var gældende på denne dato.

Om det første spørgsmål

21 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i sjette direktiv skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken de afgiftspligtige aftagere af tjenesteydelser, der er i besiddelse af ufuldstændige fakturaer, kan nægtes retten til fradrag for moms, når disse fakturaer efterfølgende suppleres ved fremlæggelse af oplysninger, som har til formål at bevise de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse, deres art og beløbet herfor.

22 Indledningsvis bemærkes, at retten til fradrag udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der som udgangspunkt ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. i denne retning dom af 6.12.2012, sag C-285/11, Bonik, præmis 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis).

23 Den således fastlagte fradragsordning 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 på denne måde, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv som udgangspunkt er momspligtig (jf. dom af 29.4.2004, sag C-137/02, Faxworld, Sml. I, s. 5547, præmis 37, og af 22.12.2010, sag C-438/09, Dankowski, Sml. I, s. 14009, præmis 24).

24 Det fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at enhver afgiftspligtig person har ret til at fradrage den fakturerede moms for tjenesteydelser, der er leveret til ham, for så vidt som disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

25 Hvad angår fremgangsmåden for udøvelse af fradragsretten fastsætter sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med dette direktivs artikel 22, stk. 3.

26 I henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), skal fakturaen indeholde tydelig angivelse af prisen uden afgift, afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser samt eventuelle

fritagelser. Litra c) i samme stk. 3 i nævnte artikel 22 giver medlemsstaterne beføjelse til at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura. Endvidere gør stk. 8 i samme artikel 22 det muligt for medlemsstaterne at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

27 Det følger heraf, at for så vidt angår udøvelsen af fradragsretten stilles der i sjette direktiv kun krav om, at en faktura indeholder visse angivelser, og at medlemsstaterne har mulighed for at kræve yderligere angivelser for at sikre en korrekt opkrævning af momsen, samt for at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol (jf. i denne retning dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme og EGI, Sml. s. 4517, præmis 16).

28 Kravet om, at fakturaen som betingelse for, at fradragsretten kan udøves, skal indeholde andre angivelser end dem, der er opregnet i sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), skal imidlertid begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre, at momsen opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol. Desuden må antallet af sådanne angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig (dommen i sagen Jeunehomme og EGI, præmis 17).

29 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning bemærkes, at État belge har gjort brug af den i sjette direktivs artikel 22, stk. 8, fastsatte beføjelse, idet en faktura i henhold til artikel 5, stk. 1, nr. 6), i kongelig anordning nr. 1 skal indeholde de oplysninger, som er nødvendige for at fastlægge transaktionen og satsen på den afgift, der skal betales, navnlig den almindeligt anvendte benævnelse af de leverede goder og tjenesteydelser, deres mængde samt genstanden for disse tjenesteydelser.

30 I denne henseende tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, hvorvidt de ved denne lovgivning fastsatte supplerende angivelser er forenelige med de krav, der er anført i denne doms præmis 28.

31 Selv om det i øvrigt ganske vist er korrekt, at Domstolen i præmis 41 i dom af 15. juli 2010, Pannon Gép Centrum (sag C-368/09, Sml. I, s. 7467), har fastslået, at udøvelsen af retten til at fradrage momsen ikke frit af medlemsstaterne kan gøres afhængig af betingelser vedrørende fakturaers indhold, som ikke udtrykkeligt følger af bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), bemærkes, at de for hovedsagen gældende bestemmelser tillod medlemsstaterne at fastsætte de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.

32 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de afgiftspligtige aftagere af tjenesteydelser er blevet nægtet udøvelsen af retten til fradrag for moms med den begrundelse, at de i hovedsagen omhandlede fakturaer ikke var tilstrækkeligt præcise eller fuldstændige. Den forelæggende ret har navnlig anført, at flertallet af disse fakturaer ikke indeholdt enhedsprisen og de af personalet i de tjenesteydende selskaber udførte arbejdstimer, hvorved det på ingen måde var muligt for afgiftsmyndigheden at kontrollere, at der var foretaget en korrekt opkrævning af afgiften.

33 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at det forhold, at disse fakturaer ikke indeholder bestemte angivelser, som kræves af den nationale lovgivning, ikke kan drage tvivl om udøvelsen af retten til fradrag for moms, når den faktiske gennemførelse, arten og rækkevidden af transaktionerne efterfølgende er blevet bevist over for afgiftsmyndigheden.

34 Det bemærkes dog, at det fælles momssystem ikke forbyder at berigtige fejlbehæftede fakturaer. Når samtlige de materielle betingelser, der er nødvendige for indrømmelse af retten til at fradrage momsen, er opfyldt, og den afgiftspligtige person – inden den pågældende myndighed træffer sin afgørelse – har forelagt denne myndighed en berigtiget faktura, kan indrømmelsen af

denne ret således i princippet ikke nægtes personen med den begrundelse, at den oprindelige faktura indeholdt en fejl (jf. i denne retning dommen i sagen Pannon Gép Centrum, præmis 43-45).

35 Det må for så vidt angår tvisten i hovedsagen imidlertid konstateres, at de nødvendige oplysninger, som havde til formål at gøre fakturaerne fuldstændige og forskriftsmæssige, blev fremlagt efter, at afgiftsmyndigheden havde truffet afgørelse om nægtelse af retten til fradrag for moms, hvorved de til nævnte myndighed fremlagte fakturaer – inden denne afgørelse blev truffet – endnu ikke var blevet berigtiget med henblik på at gøre det muligt for denne at sikre en korrekt opkrævning af momsen og gennemføre sin kontrol.

36 Følgelig skal det første spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i sjette direktiv skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken afgiftspligtige aftagere af tjenesteydelser, der er i besiddelse af ufuldstændige fakturaer, kan nægtes retten til fradrag for moms, selv om disse fakturaer, efter at en sådan afgørelse om nægtelse er blevet truffet, suppleres ved fremlæggelse af oplysninger, som har til formål at bevise de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse, deres art og beløbet herfor.

Om det andet spørgsmål

37 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at afgiftsmyndigheden nægter refusion af den moms, som et tjenesteydende selskab har betalt, når udøvelsen af retten til fradrag for den moms, der er blevet pålagt nævnte tjenesteydelser, er blevet nægtet de selskaber, som var aftagere af disse tjenesteydelser, på grund af konstaterede uregelmæssigheder i de af nævnte tjenesteydende selskab udstedte fakturaer.

38 Spørgsmålet er således, om momsens forfald over for tjenesteyderen med henblik på at sikre princippet om afgiftsneutralitet kan gøres betinget af, at aftageren af disse tjenesteydelser faktisk udøver retten til at fradrage momsen.

39 I henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, bliver levering af goder eller tjenesteydelser pålagt moms, når de mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Det fremgår af dette direktivs artikel 10, stk. 2, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

40 Det fremgår af fast retspraksis, at der opkræves moms af enhver levering af tjenesteydelser og enhver levering af goder, som udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

41 Det må derfor konstateres, således som État belge og Europa-Kommissionen med rette har anført i deres skriftlige indlæg, at det af nævnte bestemmelser i sjette direktiv følger, at det fælles momssystem ikke gør momsens forfald over for den tjenesteydende afgiftspligtige person betinget af, at den afgiftspligtige aftager af tjenesteydelser faktisk udøver retten til at fradrage momsen.

42 Det fremgår af denne doms præmis 13, at den udøvelse af retten til at fradrage den på de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser pålagte moms, som aftagerne af disse tjenesteydelser normalt ville have været indrømmet, er blevet nægtet dem, idet visse obligatoriske angivelser ikke var indeholdt i de af tjenesteyderen udstedte fakturaer.

43 For så vidt som den faktiske gennemførelse af de momspålagte leveringer af tjenesteydelser er blevet bekræftet i hovedsagen, var den til disse transaktioner knyttede moms

forfalden og er derfor med rette blevet betalt til afgiftsmyndigheden. I denne sammenhæng kan princippet om afgiftsneutralitet ikke påberåbes for at begrunde refusion af moms i en situation som den i tvisten i hovedsagen foreliggende. Enhver anden fortolkning ville kunne fremme situationer, der kan være til hinder for en korrekt opkrævning af momsen, hvilket sjette direktivs artikel 22 netop har til formål at forhindre.

44 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål følgelig besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for, at afgiftsmyndigheden nægter refusion af den moms, som et tjenesteydende selskab har betalt, når udøvelsen af retten til fradrag for den moms, der er blevet pålagt nævnte tjenesteydelser, er blevet nægtet de selskaber, som var aftagere af disse tjenesteydelser, på grund af konstaterede uregelmæssigheder i de af nævnte tjenesteydende selskab udstedte fakturaer.

Sagens omkostninger

45 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelser af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

1) **Bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken afgiftspligtige aftagere af tjenesteydelser, der er i besiddelse af ufuldstændige fakturaer, kan nægtes retten til fradrag for merværdiafgift, selv om disse fakturaer, efter at en sådan afgørelse om nægtelse er blevet truffet, suppleres ved fremlæggelse af oplysninger, som har til formål at bevise de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse, deres art og beløbet herfor.**

2) **Princippet om afgiftsneutralitet er ikke til hinder for, at afgiftsmyndigheden nægter refusion af den merværdiafgift, som et tjenesteydende selskab har betalt, når udøvelsen af retten til fradrag for den merværdiafgift, der er blevet pålagt nævnte tjenesteydelser, er blevet nægtet de selskaber, som var aftagere af disse tjenesteydelser, på grund af konstaterede uregelmæssigheder i de af nævnte tjenesteydende selskab udstedte fakturaer.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.