

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 juni 2012 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt – Villkor för utnyttjande – Artikel 273 – Nationella bestämmelser för förebyggande av skatteundandragande – Nationella skattemyndigheters praxis – Ej medgiven avdragsrätt på grund av att den som har utställt fakturan hänförlig till varorna eller tjänsterna för vilka avdrag har yrkats handlat i strid med tillämplig lagstiftning – Bevisbörda – Skyldighet för den beskattningsbara personen att försäkra sig om att fakturautställaren agerat rättsenligt samt att styrka detta”

I de förenade målen C-80/11 och C-142/11,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Baranya Megyei Bíróság (Ungern) och Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungern), av den 9 februari och den 9 mars 2011, som inkom till domstolen den 22 februari och den 23 mars 2011, i målen

Mahagében kft

mot

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

och

Péter Dávid

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis och T. von Danwitz (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 mars 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ungerns regering, genom M. Fehér samt genom K. Szíjjártó och K. Veres, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom S. Centeno Huerta, i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom P. Moser, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom V. Bottka och A. Sipos samt genom C. Soulay, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 (EGT L 15, 2002, s. 24) (nedan kallat sjätte direktivet) och av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Den ena begäran har framställts i ett mål mellan Mahagében kft (nedan kallat Mahagében) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (den regionala skattemyndigheten i Dél-Dunántúl) och den andra i ett mål mellan Péter Dávid och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (den regionala skattemyndigheten i Észak-Alföld). Målen rör skattemyndighetens beslut att neka avdrag för ingående mervärdesskatt på transaktioner som betraktats som misstänkta.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Direktiv 2006/112 har, enligt artiklarna 411 och 413 i direktivet, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet. Enligt skälen 1 och 3 i direktiv 2006/112 var det nödvändigt att omarbета sjätte direktivet i syfte att presentera samtliga tillämpliga bestämmelser på ett tydligt och effektivt sätt i en omarbetad struktur och lydelse, utan att detta, i princip, skulle leda till några materiella ändringar. Bestämmelserna i direktiv 2006/112 är således i huvudsak identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.

4 Enligt artikel 2.1 a och 2.1 c i direktiv 2006/112, som i allt väsentligt motsvarar artikel 2.1 i sjätte direktivet, är leveranser av varor mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, föremål för mervärdesskatt.

5 I artikel 167 i direktiv 2006/112, vars lydelse är identisk med artikel 17.2 a i sjätte direktivet, föreskrivs att "[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar".

6 I artikel 168 a i direktiv 2006/112, som i allt väsentligt motsvarar artikel 17.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i sistnämnda direktiv, föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person."

7 Artikel 178 i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 4, som har rubriken "Regler om utövande av avdragsrätten". Detta kapitel återfinns i sin tur i avdelning X i nämnda direktiv. I nämnda artikel föreskrivs följande:

"För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

..."

8 Denna bestämmelse motsvarar artikel 18.1 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.2 i detta direktiv, som innehåller en hänvisning till kraven i artikel 22.3 i samma direktiv, i dess lydelse enligt artikel 28h i detta direktiv.

9 Artikel 220.1 i direktiv 2006/112 motsvarar i allt väsentligt artikel 22.3 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i sistnämnda direktiv. Här anges att varje beskattningsbar person ska se till att en faktura utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person, för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

10 Artikel 226 i direktiv 2006/112 motsvarar i allt väsentligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i sistnämnda direktiv. Den innehåller en uppräkningslista av de enda uppgifter som, utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i direktiv 2006/112, ska vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221 i direktiv 2006/112.

11 I artikel 273 i direktiv 2006/112, vars lydelse i allt väsentligt är identisk med artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i sistnämnda direktiv, föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri [] med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3." [I överensstämmelse med terminologin i resten av direktiv 2006/112 används nedan i stället begreppet "skatteundandragande". Övers. anm.]

Ungersk rätt

12 I 32 § första stycket a i lag LXXIV från 1992 om mervärdesskatt (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, Magyar Közlöny 1992/128 (XII.19.)) (nedan kallad

mervärdesskattelagen) föreskrivs att en beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för ingående skatt som är hänförlig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster från en annan beskattningsbar person.

13 I 34 § första stycket i samma lag föreskrivs att "enbart beskattningsbara personer vars räkenskaper förs i enlighet med systemen för enkel eller dubbel bokföring har rätt att göra avdrag för ingående skatt".

14 I 35 § första stycket a i denna lag föreskrivs att om inget annat anges i bestämmelserna i den allmänna skattelagen, får beskattningsbara personer utöva sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enbart under förutsättning att de kan förete handlingar i vilka mervärdesskattebeloppet tillförlitligen styrks. Sådana handlingar är fakturor, förenklade fakturor och handlingar som tjänar som fakturor, som utfärdats till den beskattningsbara personen.

15 I 44 § femte stycket mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

"Den som har utfärdat fakturan ansvarar för att uppgifterna i fakturan eller den förenklade fakturan är riktiga. De skattemässiga rättigheter som tillkommer den beskattningsbara person som anges som köpare i den bestyrkande handlingen kan inte begränsas om vederbörande mot bakgrund av omständigheterna vid leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har agerat med vederbörlig aktsamhet såvitt avser den beskattningsbara transaktionen."

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-80/11

16 Den 1 juni 2007 slöt Mahagében ett avtal med bolaget Rómahegy-Kert Kft (nedan kallat RK) avseende leverans av obehandlat akaciatimmer, för perioden den 1 juni 2007 till den 31 december 2007. Under leveransperioden utfärdade RK 16 fakturor till Mahagében avseende leverans av olika kvantiteter akaciatimmer. Sex av fakturorna innehöll en anteckning med numret på den bifogade följesedeln. RK tog upp fakturorna i sin deklaration och intygade därmed att leveranserna hade ägt rum och betalade in mervärdesskatten efter genomförda leveranser. Även Mahagében tog upp fakturorna i sin deklaration och utnyttjade sin avdragsrätt. De partier med akaciatimmer som köpts från RK fanns i Mahagébens lager och bolaget sålde timret vidare till olika företag.

17 Vid en kontroll av RK:s inköp och leveranser, kom skattemyndigheten till slutsatsen att bolaget inte hade något lager av akaciatimmer och att den mängd som hade köpts in under år 2007 inte var tillräcklig för att täcka de leveranser som Mahagében fakturerats för. Trots att båda avtalsparter under kontrollförfarandet hävdade att de inte hade behållit följesedlarna överlämnade Mahagében senare till skattemyndigheten kopior på 22 följesedlar som bevis för att de aktuella transaktionerna hade ägt rum.

18 I beslut av den 1 juni 2010 slog skattemyndigheten fast att Mahagében hade en skatteskuld och påförde bolaget skattetillägg och förseningsavgift, eftersom det inte hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt med stöd av fakturorna från RK. Med hänsyn till vad som framkommit vid den utförda kontrollen kunde dessa fakturor inte anses tillförlitliga.

19 Mahagében begärde omprövning av beslutet av den 1 juni 2010, men skattemyndigheten i Dél-Dunántúl fann vid omprövning inte skäl att ändra beslutet. I skälen till beslutet anförde myndigheten bland annat att RK, som hade utfärdat fakturorna, inte hade kunnat förete några handlingar som styrkte transaktionerna, som till exempel följesedlar, att RK inte kunde ha förfogat över den mängd akaciatimmer som fanns upptagna i fakturorna och att bolaget saknade fordon som kunde användas för att frakta timmer samt att det inte heller kunde visa upp någon handling

som styrkte att frakt hade betalats. Dessutom hade Mahagében inte agerat med vederbörlig aktsamhet enligt 44 § femte stycket mervärdesskattelagen, eftersom det inte hade kontrollerat huruvida RK var en befintlig beskattningsbar person eller huruvida det förfogade över de varor som Mahagében önskade förvärva.

20 Mahagében överklagade beslutet till Baranya Megyei Bíróság (regionsdomstolen i Baranya) och yrkade att domstolen skulle upphäva skatteskulden, skattetillägget och förseningsavgiften. Bolaget gjorde gällande att det agerade med vederbörlig aktsamhet när avtalet ingicks med RK. Bolagets inflytande över transaktionen sträckte sig endast till att försäkra sig om att säljarbolaget var registrerat, hade ett giltigt skatteregistreringsnummer och att det var i stånd att fullgöra avtalet. Härutöver hade bolaget kontrollerat varornas kvalitet och kvantitet när det mottog dem vid sitt etableringsställe, som enligt avtalet utgjorde platsen för leveransen av varorna.

21 Baranya Megyei Bíróság ställde sig tveksam till att avdragsrätten skulle kunna nekas enbart på grund av att fakturautställaren inte bokfört inköpet av varorna i fråga och, eftersom den inte förfogade över något fordon, inte hade möjlighet att leverera dessa, när fakturautställaren samtidigt hade uppgett att den genomfört leveransen och uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och skatteinbetalning.

22 Baranya Megyei Bíróság fann att en tolkning av unionsrätten var nödvändig för att målet skulle kunna avgöras och beslutade därför att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska direktiv 2006/112 tolkas så, att en person som är beskattningsbar med avseende på mervärdesskatt och uppfyller de materiella rekvisit som föreskrivs i detta direktiv för att ha rätt till avdrag för denna skatt kan nekas sin rätt till avdrag med stöd av nationell lagstiftning eller praxis enligt vilken det inte är tillåtet att dra av ingående mervärdesskatt vid köp av varor i sådana fall då fakturan är den enda tillförlitliga handling i vilken det intygas att varorna har levererats och den beskattningsbara personen inte kan förete någon sådan handling som fakturautställaren utfärdat och i vilken det intygas att den sistnämnde förfogade över varorna, kunde leverera dem och hade uppfyllt sina skyldigheter i deklarationshänseende? Får medlemsstaten med stöd av artikel 273 i ovan nämnda direktiv, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, föreskriva krav på att fakturamottagaren ska kunna förete en annan handling i vilken det intygas att fakturautställaren förfogade över varorna och att dessa levererades eller transporterades till fakturamottagaren?

2) Är begreppet 'vederbörlig aktsamhet' i 44 § femte stycket ... mervärdesskattelagen förenligt med principerna om neutralitet och proportionalitet, som domstolen vid upprepade tillfällen har hänvisat till i samband med tillämpning av [direktiv 2006/112], i den mån begreppet, enligt skattemyndigheten och fast rättspraxis, innebär att fakturamottagaren måste kontrollera att fakturautställaren är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatten, har bokfört varorna, kan förete fakturorna för varuinköpet och har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt?

3) Ska artiklarna 167 och 178 a i direktiv 2006/112 ... tolkas så, att de utgör hinder för nationell lagstiftning eller praxis enligt vilken det för att avdragsrätt ska få utövas krävs att den beskattningsbara person som står som fakturamottagare styrker att det bolag som har utfärdat fakturan uppfyller kraven i lagstiftningen?”

23 Målet vid den nationella domstolen i mål C-142/11 rör två från varandra fristående transaktioner.

24 Vad avser den första hade Péter Dávid förbundit sig att enligt ett bygg- och anläggningsavtal utföra diverse byggnadsarbeten. När arbetena hade färdigställts i maj 2006 utställde byggherrens ombud ett certifikat för godkänt utförande, enligt vilket antalet arbetstimmar uppgick till 1 992 baserat på närvarorapporter, som även innehöll uppgift om arbetenas start- och slutdatum och platsen för arbetenas utförande, samt namn, födelsedatum och underskrift avseende samtliga uppdragstagare, däribland Péter Dávids namn och stämpel.

25 Vid en skattekontroll av denna transaktion uppgav Péter Dávid att han inte hade några egna anställda utan att han utfört arbetet med hjälp av en underentreprenör, Zoltán Máté. Han hade inga personuppgifter på de arbetstagare som utfört arbetena för underentreprenörens räkning. Det avtalade priset mellan Péter Dávid och Zoltán Máté skulle betalas på grundval av certifikatet för godkänt utförande.

26 Vid skattekontroller framkom att Zoltán Máté inte förfogade över vare sig den personal eller det material som krävdes för att utföra de arbeten som han fakturerat för och att de fakturor som han utställt endast var avskrifter av fakturor som en annan underentreprenör hade utställt. Denna underentreprenör var Zoltán Mátés svärfar, som under den aktuella perioden inte hade deklarerat några anställda och inte hade ingett någon skattedeklaration för det aktuella beskattningsåret.

27 Mot denna bakgrund fann skattemyndigheten att fakturorna som utfärdats av Zoltán Mátés underentreprenör inte på ett tillförlitligt sätt kunde anses styrka den ekonomiska transaktion som dessa avsåg och att Zoltán Máté inte utfört någon reell ekonomisk verksamhet som underentreprenör. Även om de utförda kontrollerna inte reste några tvivel om att arbetena verkligen hade utförts eller om att de hade utförts av de personer som angavs på närvarorapporterna, var det inte möjligt att på ett tillförlitligt sätt försäkra sig om vilken entreprenör som hade utfört arbetena och om vilket företag som hade anlitat de nämnda arbetstagarna. Under dessa omständigheter avspeglade fakturorna som Péter Dávid mottagit inte en reell ekonomisk transaktion och framstod därför som fiktiva. Vidare hade Péter Dávid inte visat den vederbörliga aktsamhet som avses i 44 § femte stycket mervärdesskattelagen.

28 Vad avser den andra transaktionen hade Péter Dávid under 2006 åtagit sig att utföra vissa arbeten åt ett företag med hjälp av en underentreprenör. När skattekontrollen genomfördes var dock denna underentreprenör redan gått i likvidation. Det var inte möjligt att komma i kontakt med underentreprenörens tidigare företrädare och den hade inte överlämnat några handlingar till likvidatorn. Enligt skattemyndigheten kunde det inte styrkas att uppgifterna om priset och avtalsparterna som angetts på fakturan som utställdes av underentreprenören var sanningsenliga. Vidare hade Péter Dávid inte handlat med vederbörlig aktsamhet i den mening som avses i mervärdesskattelagen då han inte hade försäkrat sig om att underentreprenören förfogade över nödvändiga medel för att utföra det avtalade arbetet.

29 Mot denna bakgrund beslutade skattemyndigheten att neka Péter Dávid rätt att göra avdrag för ingående skatt hänförlig till de två transaktionerna i fråga, slog fast att han hade en skatteskuld med avseende på mervärdesskatten och påförde honom ett skattetillägg och en förseningsavgift.

30 Péter Dávid överklagade skattemyndighetens beslut till Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (regionsdomstolen i Jász-Nagykun-Szolnok) och gjorde gällande att han hade iakttagit vederbörlig aktsamhet. Han menade att han hade försäkrat sig om att den ekonomiska transaktionen verkligen hade utförts och kontrollerat att fakturautställaren var en beskattningsbar person. Han kunde inte hållas ansvarig för underentreprenörens underlåtenhet att uppfylla sina

skattemässiga skyldigheter.

31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság är osäker på huruvida en beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt utan att vidta någon ytterligare utredning i en situation där skattemyndigheten inte styrker att fakturautställaren, eller den som har utställt andra fakturor till densamme, har agerat vårdslöst eller uppsåtligt, eventuellt i syfte att undvika skatt, och mottagaren av fakturan, det vill säga den beskattningsbara personen, varken kände till eller var medvållande till detta agerande.

32 Nämnda domstol anser mot bakgrund av bestämmelserna i sjätte direktivet att en beskattningsbar person som utövar sin rätt till avdrag för mervärdesskatt inte har ett strikt ansvar i förhållande till de fakturor som han har mottagit och inte kan åläggas bevisbördan för iakttagandet av vederbörlig aktsamhet i den mening som avses i 44 § femte stycket mervärdesskattelagen för det fall fakturautställaren ska anses ha underlåtit att uppfylla sina skyldigheter.

33 Mot denna bakgrund beslutade Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska bestämmelserna om avdrag för mervärdesskatt i sjätte direktivet ... och i direktiv [2006/112] avseende år 2007, tolkas så, att skattemyndigheten – under åberopande av att det föreligger ett strikt ansvar – kan begränsa eller neka en beskattningsbar persons rätt till avdrag när fakturautställaren inte kan styrka att anlitaandet av andra underentreprenörer har skett på ett rättsenligt sätt?

2) Kan skattemyndigheten – om den inte bestrider att den ekonomiska transaktion som angetts på fakturan verkligen har genomförts och fakturan uppfyller de lagstadgade formkraven – lagligen neka rätt till återbetalning av mervärdesskatt i fall där det inte går att fastställa identiteten på de andra underentreprenörer som fakturautställaren har anlitat, eller där underentreprenörerna har utställt fakturor i strid med tillämplig lagstiftning?

3) Är en skattemyndighet som [under de omständigheter som angetts i fråga två] nekar rätt till avdrag skyldig att under det administrativa förfarandet styrka att den beskattningsbara person som utövar sin rätt till avdrag kände till att underentreprenörerna i kedjan av underentreprenörer bakom honom agerat rättsstridigt, eventuellt i syfte att undandra sig skatt, eller till och med att den beskattningsbara personen varit medvållande till detta agerande?”

34 Domstolens ordförande har genom beslut av den 15 juni 2011 förenat målen C-80/11 och C-142/11 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

35 Med beaktande av vilka perioder som omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade kan det inledningsvis konstateras att såväl sjätte direktivet som direktiv 2006/112 är tillämpliga på frågorna som ska besvaras. Som påpekats i punkt 3 ovan har direktiv 2006/112 i princip inte inneburit några materiella ändringar jämfört med sjätte direktivet. Bestämmelserna i respektive direktiv som är tillämpliga i de förevarande målen är i allt väsentligt identiska. Under dessa omständigheter räcker det att den hänskjutande domstolens frågor prövas mot bakgrund av bestämmelserna i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2011 i de förenade målen C-180/10 och C-181/10, Saby m.fl., REU 2011, s. I-8461, punkterna 28 och 49–51).

Frågorna i mål C-142/11

36 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168.a, 178.a, 220.1 och 226 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person rätten att från den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in, dra av den mervärdesskatt som nämnda person ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av tjänster, eftersom den som utställt fakturan hänförlig till dessa tjänster, eller en av fakturautställarens leverantörer, har agerat rättsstridigt, utan att myndigheten har styrkt att den beskattningsbara personen kände till eller var medvållande till detta agerande.

37 För att besvara tolkningsfrågorna ska det inledningsvis påpekas att det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (se, bland annat, dom av den 25 oktober 2001 i mål C-78/00, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I-8195, punkt 28, dom av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska, REG 2008, s. I-5129, punkt 14, och dom av den 28 juli 2011 i mål C-274/10, kommissionen mot Ungern, REU 2011, s. I-7289, punkt 42).

38 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 47, dom av den 30 september 2010 i mål C-392/09, Uszodaépít?, REU 2010, s. I-8791, punkt 34, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Ungern, punkt 43).

39 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, domen i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 44, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 78, domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 48, och dom av den 22 december 2010 i mål C-438/09, Danowski, REU 2010, s. I-14009, punkt 24).

40 Frågan huruvida mervärdesskatten i samband med en tidigare eller senare försäljning av de berörda varorna har betalats in till statskassan saknar betydelse för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska tas ut i varje tillverknings- och distributionsled, med avdrag för den skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (se beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 26, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 54, och domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 49).

41 Vidare ska det påpekas att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112 (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 71, dom av den 7 december 2010 i mål C-285/09, R., REU 2010, s. I-12605, punkt 36, och dom av den 27 oktober 2011 i mål C-504/10, Tanoarch, REU 2011, s. I-10853, punkt 50). I detta avseende har domstolen redan slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, bland annat, dom av

den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 32, domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 68, och domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 54).

42 Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att vägra den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats i skatteundandragande syfte eller på ett sätt utgör missbruk (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Fini H, punkterna 33 och 34, domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 55, och dom av den 29 mars 2012 i mål C-414/10, Véleclair, punkt 32).

43 När det gäller målet vid den nationella domstolen framgår det av beslutet om hänskjutande att Péter Dávid, som vill utöva sin rätt till avdrag, är en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 och att han har använt de förvärvade tjänster som angetts som grund för avdragsrätten för sina utgående skattepliktiga transaktioner.

44 Dessutom framgår det av beslutet om hänskjutande att tolkningsfrågorna bygger på två förutsättningar, nämligen för det första att den transaktion som angetts som grund för avdragsrätten har genomförts på sätt som framgår av tillhörande faktura, och, för det andra, att denna faktura innehåller samtliga uppgifter som krävs enligt direktiv 2006/112, så att de materiella och formella kraven i direktivet avseende avdragsrättens inträde och utövande är uppfyllda. Det ska särskilt noteras att det i beslutet om hänskjutande inte påstås att Péter Dávid själv skulle ha ägnat sig åt fusk, såsom att lämna oriktiga uppgifter eller upprätta rättsstridiga fakturor.

45 Under dessa omständigheter får avdragsrätten vägras endast på de grunder som framgår av rättspraxis i domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkterna 56–61, nämligen om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att den beskattningsbara personen, som tillhandahållits varorna eller tjänsterna som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga var ett led i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till.

46 En beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande ska nämligen, vid tillämpning av direktiv 2006/112, anses vara delaktig i skatteundandragandet. Detta gäller oberoende av huruvida varornas återförsäljning eller användningen av tjänsterna inom ramen för vederbörandes skattepliktiga utgående transaktioner innebär vinning för denne (se domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 56).

47 Det är däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i detta direktiv, som beskrivs i punkterna 37–40 ovan, att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl., punkterna 52 och 55, och domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkterna 45, 46 och 60).

48 Inrättandet av ett system med strikt betalningsansvar vore att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-4191, punkt 32, och dom av den 21 februari 2008 i mål C-271/06, Netto Supermarkt, REG 2008, s. I-771,

punkt 23).

49 Att neka avdragsrätt på sätt som framgår ovan i punkt 45 utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt. Av denna anledning ankommer det på skattemyndigheten att styrka de objektiva omständigheter som ligger till grund för bedömningen att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.

50 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska tolkningsfrågorna i mål C-142/11 besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168.a, 178.a, 220.1 och 226 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person rätten att från den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in, dra av den mervärdesskatt som vederbörande ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av tjänster, eftersom den som utställt fakturan hänförlig till dessa tjänster, eller en av fakturautställarens leverantörer, har agerat rättsstridigt, utan att myndigheten har styrkt, mot bakgrund av objektiva omständigheter, att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.

Frågorna i mål C-80/11

51 Den nationella domstolen har ställt frågorna, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168.a, 178.a och 273 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person avdragsrätt med hänvisning till att vederbörande inte försäkrat sig om att den som utställt fakturan hänförlig till varorna för vilka avdrag har yrkats var en beskattningsbar person, att fakturautställaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och hade uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, eller med hänvisning till att den beskattningsbara personen inte kunnat förete någon ytterligare handling, utöver fakturan, för att intyga att dessa villkor är uppfyllda.

52 Det framgår härvid av beslutet om hänskjutande och i synnerhet av den första frågan, att frågorna som ställts i mål C-80/11, i likhet med dem som ställts i mål C-142/11, bygger på förutsättningarna att de materiella och formella kraven i direktiv 2006/112 avseende avdragsrättens utövande är uppfyllda, bland annat att den beskattningsbara personen kan förete en faktura som intygar att varorna har levererats och som uppfyller direktivets krav. Mot bakgrund av svaret ovan i punkt 50, som även avser leverans av varor, får avdragsrätten vägras endast när det är styrkt att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.

53 Enligt domstolens rättspraxis ska näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om ett mervärdesskatteundandragande eller andra bedrägerier, kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt (se domen i de ovannämnda förenade målen Kittel och Recolta Recycling, punkt 51).

54 Däremot strider det inte mot unionsrätten att kräva att näringsidkare vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27

september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkterna 65 och 68, domen i det ovannämnda målet Netto Supermarkt, punkt 24, och dom av den 21 december 2011 i mål C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, REU 2011, s. I-14191, punkt 25).

55 Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 införa andra skyldigheter, utöver dem som föreskrivs i direktivet, som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande.

56 Även om medlemsstaterna genom denna bestämmelse medges ett utrymme för skönsmässig bedömning (se dom av den 26 januari 2012 i mål C-588/10, Kraft Foods Polska, punkt 23), får denna möjlighet inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 ("Fakturering") i avdelning XI ("Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer") i direktivet, särskilt i artikel 226.

57 De åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, får dessutom inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 52, domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 92, dom av den 21 oktober 2010 i mål C-385/09, Nidera Handelscompagnie, REU 2010, s. I-10385, punkt 49, och domen i det ovannämnda målet Danowski, punkt 37).

58 Vad avser åtgärderna på nationell nivå i förevarande mål kan det påpekas att det i mervärdesskattelagen inte anges några konkreta skyldigheter, utan det föreskrivs endast, i artikel 44 femte stycket, att de skattemässiga rättigheter som tillkommer den beskattningsbara person som anges som köpare på fakturan inte kan begränsas om vederbörande, med avseende på skattskyldighetens inträde, har agerat med vederbörlig aktsamhet med hänsyn till omständigheterna vid leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna.

59 Under dessa omständigheter följer det av den praxis som framgår ovan av punkterna 53 och 54 att avgörandet av vilka åtgärder som i ett enskilt fall rimligen kan krävas av en beskattningsbar person som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt, för att vederbörande ska försäkra sig om att dennes transaktioner inte ingår i ett skatteundandragande som en näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till, huvudsakligen beror på omständigheter i det enskilda fallet.

60 Om det förekommer något som ger en upplyst näringsidkare fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande skulle denne, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kunna se sig tvingad att skaffa upplysningar om en annan näringsidkare från vilken vederbörande kan komma att förvärva varor eller tjänster för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet.

61 Skattemyndigheten kan emellertid inte på ett generellt sätt kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt att dels kontrollera att den som utställt fakturan hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten begärs är en beskattningsbar person, att fakturautställaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels kunna förete handlingar som styrker detta.

62 Det ankommer nämligen i princip på skattemyndigheterna att vidta de kontroller av beskattningsbara personer som krävs för att upptäcka oegentligheter och

mervärdesskatteundandragande samt att påföra beskattningsbara personer som gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande sanktioner.

63 Enligt domstolens rättspraxis är medlemsstaterna skyldiga att kontrollera de beskattningsbara personernas deklarationer och räkenskaper samt andra relevanta dokument, liksom att beräkna och uppbära den skatt som ska betalas (se dom av den 17 juli 2008 i mål C-132/06, kommissionen mot Italien, REG 2008, s. I-5457, punkt 37, och dom av den 29 juli 2010 i mål C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, REU 2010, s. I-7639, punkt 21).

64 I detta syfte har det i artikel 242 i direktiv 2006/112 införts en skyldighet för varje beskattningsbar person att föra tillräckligt detaljerade räkenskaper, i syfte att mervärdesskatt ska kunna tas ut och kontrolleras av skattemyndigheten. För att underlätta denna kontroll har de behöriga myndigheterna enligt artiklarna 245 och 249 i detta direktiv rätt att få tillgång till de fakturor som den beskattningsbara personen är skyldig att lagra enligt artikel 244 i direktivet.

65 Av detta följer att skattemyndigheten, när den överlämnar åt de beskattningsbara personerna att vidta de åtgärder som anges i punkt 61 ovan, som annars riskerar att nekas avdragsrätt, har överfört sitt kontrollansvar på de beskattningsbara personerna, i strid med dessa bestämmelser.

66 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska tolkningsfrågorna i mål C-80/11 besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168.a, 178.a och 273 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person avdragsrätt med hänvisning till att vederbörande inte försäkrat sig om att den som utställt fakturan hänförlig till varorna avseende vilka avdragsrätten görs gällande är en beskattningsbar person, att fakturautställaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och hade uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, eller med hänvisning till att den beskattningsbara personen inte kan förete någon ytterligare handling, utöver fakturan, för att intyga att dessa villkor är uppfyllda, trots att de materiella och formella villkoren i direktiv 2006/112 avseende avdragsrättens utövande är uppfyllda och den beskattningsbara personen inte haft kännedom om något som gett fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande i fakturautställarens krets.

Rättegångskostnader

67 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Artiklarna 167, 168.a, 178.a, 220.1 och 226 i direktiv 2006/112/EG, av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person rätten att från den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in, dra av den mervärdesskatt som vederbörande ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av tjänster, eftersom den som utställt fakturan hänförlig till dessa tjänster, eller en av fakturautställarens leverantörer, har agerat rättsstridigt, utan att myndigheten har styrkt, mot bakgrund av objektiva omständigheter, att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den till stöd för avdragsrätt åberopade transaktionen ingick i ett skatteundandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led i leveranskedjan gjort sig skyldig till.

2) Artiklarna 167, 168.a, 178.a och 273 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en skattemyndighet nekar en beskattningsbar person avdragsrätt med hänvisning till att vederbörande inte försäkrat sig om att den som utställt fakturan hänförlig till varorna avseende vilka avdragsrätten görs gällande är en beskattningsbar person, att fakturautställaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och hade uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, eller med hänvisning till att den beskattningsbara personen inte kan förete någon ytterligare handling, utöver fakturan, för att intyga att dessa villkor är uppfyllda, trots att de materiella och formella villkoren i direktiv 2006/112 avseende avdragsrättens utövande är uppfyllda och den beskattningsbara personen inte haft kännedom om något som gett fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande i fakturautställarens krets.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.