

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

13. februar 2014 (*)

»Afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående afgift – leverede ydelser – kontrol – leverandør, som ikke råder over de nødvendige midler – begrebet afgiftssvig – forpligtelse til ex officio at fastslå, om der foreligger afgiftssvig – krav om faktisk levering af tjenesteydelsen – forpligtelse til at føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede – retssager – forbud mod, at retten kvalificerer svigen strafferetligt og forværrer sagsøgerens situation«

I sag C-18/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarien) ved afgørelse af 11. december 2012, indgået til Domstolen den 14. januar 2013, i sagen:

Maks Pen EOOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia tidligere Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« Sofia,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne G. Arestis og J.-C. Bonichot (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia, tidligere Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« Sofia, ved A. Georgiev, som befuldmægtiget
- den bulgarske regering ved E. Petranova og D. Drambozova, som befuldmægtigede
- den græske regering ved K. Paraskevopoulou og M. Vergou, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og D. Roussanov, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63, artikel 178, stk. 1, litra a), artikel 226, stk. 1, nr. 6), artikel 242 og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Maks Pen EOOD (herefter »Maks Pen«) og Direktor na Direktsia »Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika« Sofia, tidligere Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« Sofia (direktøren for direktoratet »klager og opkrævningsadministration« i Sofia under centraladministrationen ved det nationale agentur for offentlige indtægter), vedrørende nægtelse af fradrag af merværdiafgift (herefter »moms«) i form af momsgodtgørelse vedrørende fakturaer udstedt af visse af Maks Pens leverandører.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 62 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»I dette direktiv forstås ved:

- 1) »afgiftspligtens indtræden«: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt
- 2) »afgiftens forfald«: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.«

4 Direktivets artikel 63 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

5 Direktivets artikel 167 bestemmer:

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

6 Direktivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

7 Artikel 178 i direktiv 2006/112 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

[...]

8 Artikel 220, nr. 1), i direktiv 2006/112, som er indeholdt i direktivets afsnit XI, kapitel 3, med overskriften »Fakturering«, bestemmer, at enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

9 Artikel 226 i direktiv 2006/112 opregner de eneste oplysninger, som det, med forbehold af særbestemmelserne i direktivet og med henblik på momsen, er obligatorisk at anføre på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i dette direktivs artikel 220 og 221.

10 Direktivets artikel 242 har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed.«

11 Samme direktivs artikel 273 bestemmer:

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

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

Bulgarsk ret

12 I henhold til artikel 70, stk. 5, i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) er moms, der er fejlagtigt faktureret, ikke fradragsberettiget.

13 Artikel 12 i bekendtgørelse om gennemførelse af momsloven med overskriften »Tidspunktet for afgiftspligtens indtrædelse ved levering af varer eller tjenesteydelser« i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer følgende i stk. 1:

»[...] en tjenesteydelse anses i henhold til denne lov for leveret på det tidspunkt, hvor betingelserne for anerkendelse af indtægten fra ydelsen er opfyldt i overensstemmelse med den regnskabslovgivning og de regnskabsstandarde, der finder anvendelse.«

14 Artikel 160, stk. 1, 2 og 5, i Danachno osiguriteln protsesualen kodeks (lov om skatteproceduren og socialforsikring) bestemmer følgende:

»1. Retten træffer afgørelse om sagens realitet og kan helt eller delvis annullere eller ændre en berigtiget ansættelse eller forkaste søgsmålet.

2. Retten bedømmer, om den berigtigede ansættelse er i overensstemmelse med loven, og om

den er begrundet, idet den efterprøver, om ansættelsen er blevet udstedt af en kompetent afdeling i den krævede form i henhold til formforskrifterne og de materielle bestemmelser.

[...]

5. En retsafgørelse kan ikke ændre en berigtiget ansættelse på bekostning af sagsøgeren.«

15 Artikel 17, stk. 1, i Grazhdanskiya protsesualen kodeks (retsplejeloven) bestemmer:

»Retten træffer afgørelse om alle spørgsmål, der er relevante for tvistens løsning, bortset fra spørgsmålet om, hvorvidt der er begået en lovovertrædelse.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Maks Pen er et bulgarsk selskab, hvis virksomhed består i en gros handel med kontor- og reklamematerialer.

17 En skattekontrol, som selskabet blev undergivet for beskatningsperioden mellem den 1. januar 2007 og den 30. april 2009, førte til, at skattemyndigheden undersøgte, om det momsfradrag, som var foretaget på grundlag af den moms, der var anført på fakturaer fra syv af selskabets leverandører, var berettiget.

18 For visse af disse leverandører eller for deres underleverandører var det ikke muligt at fastslå på baggrund af de oplysninger, som de under denne kontrol blev anmodet om at afgive, at de rådede over de midler, der var nødvendige for at sikre levering af de fakturerede ydelser. Da skattemyndigheden fandt, at det enten ikke var godtgjort, at visse af disse underleverandørers transaktioner reelt var blevet foretaget, eller at transaktionerne ikke var blevet foretaget af de leverandører, der var anført på fakturaerne, udstedte den en berigtiget afgiftsansættelse, som anfægtede, at den moms, der var anført på disse syv virksomheders fakturaer, var fradragsberettiget.

19 Maks Pen har anfægtet denne berigtigede ansættelse for Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto« Sofia og dernæst for den forelæggende ret, og har herved gjort gældende, at selskabet var i besiddelse af forskriftsmæssige fakturaer og kontrakter, at disse fakturaer er blevet betalt ved bankoverførsler, at de er registreret i leverandørernes regnskaber, at leverandørerne har angivet momsen i forbindelse med disse fakturaer, at der således er ført bevis for, at de omhandlede ydelser reelt er blevet leveret, og at det i øvrigt ikke er blevet bestridt, at selskabet efter disse ydelsers udførelse selv gennemførte leveringer.

20 Skattemyndigheden har gjort gældende, at besiddelsen af forskriftsmæssige fakturaer ikke er tilstrækkelig til at tjene som grundlag for retten til fradrag, eftersom de private dokumenter, der af de omhandlede leverandører er blevet fremlagt til støtte for fakturaerne, bl.a. er uden troværdig datering og ikke har nogen beviskraft, og at underleverandørerne hverken havde angivet, hvilke arbejdstagere de havde anvendt, eller hvilke tjenesteydelser der var blevet leveret. Skattemyndigheden har for den forelæggende ret påberåbt sig nye anbringender og har herved dels rejst tvivl om gyldigheden af underskrifter fra repræsentanter for to af leverandørerne, dels anført, at en af disse leverandører hverken i sit regnskab eller sine afgiftsangivelser havde anført fakturaerne for den ene af de underleverandører, der var blevet anvendt. Selv om skattemyndigheden har anerkendt, at de fakturerede tjenesteydelser er blevet leveret til Maks Pen, er de imidlertid ikke blevet leveret af de leverandører, der er anført på fakturaerne.

21 På denne baggrund har Administrativen sad Sofia-grad besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sådanne faktiske omstændigheder i henhold til EU-retten behandles som vedrørende »afgiftsunddragelse« i forbindelse med fradrag for indgående moms, hvor den tjenesteyder eller en denne underordnet virksomhed, der har udstedt fakturaen, ikke råder over det personale, de anlæg og de aktiver, der ville være nødvendige for at levere ydelsen, og hvor omkostningerne til levering af ydelsen ikke er dokumenteret eller indført i regnskaberne, og hvor der foreligger dokumenter, som ikke er ægte med hensyn til de underskrivende personers udstederegenskab, i form af kontrakter og overtagelses- og overdragelsesprotokoller, der er blevet fremlagt som bevis for de skyldige modydelser og leveringen af den ydelse, med hensyn til hvilken der er udstedt en momsfaktura, og for hvilken retten til fradrag for indgående moms blev udøvet?

2) Følger det af rettens pligt ifølge EU-retten og [Domstolens] retspraksis til at afvise fradrag for indgående moms, når der foreligger afgiftsunddragelse, at i tilfælde, hvor der foreligger afgiftsunddragelse, har den nationale ret under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede også pligt til på embeds vegne at fastslå afgiftsunddragelse, idet den – under hensyntagen til sin pligt efter national ret til at afgøre sagen således, at den respekterer forbuddet mod at stille sagsøgeren dårligere samt princippet om retten til adgang til effektive retsmidler for en domstol og retssikkerhedsprincippet, og anvende de relevante retsregler på embeds vegne – tager stilling til nye faktiske anbringender, der først er fremsat for den under sagens behandling, samt alle beviser, herunder sådanne, der vedrører proformaforretninger, uægte dokumenter og dokumenter med urigtigt indhold?

3) Følger det af artikel 178, stk. 1, litra a), i [direktiv 2006/112] med henblik på rettens pligt til at afvise fradrag for indgående moms, hvor der foreligger afgiftsunddragelse, at den ydelse, der er forudsætningen for at kunne udøve retten til fradrag for indgående moms, faktisk skal være leveret af den tjenesteyder, der er angivet i fakturaen eller af en af denne underordnet virksomhed?

4) Indebærer kravet i artikel 242 i direktiv [2006/112] om at føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre kontrol med retten til fradrag for indgående moms, at også medlemsstatens tilsvarende lovgivning om regnskabsaflæggelse, som sikrer overensstemmelsen med EU-rettens internationale regnskabsstandarder, skal følges, eller betyder det kun et krav om udfærdigelse af de i dette direktiv fastsatte dokumenter i momsregnskabet, nemlig fakturaer, momsangivelser og oversigter?

Såfremt det andet alternativ er det korrekte:

Følger det af kravet i artikel 226, stk. 1, nr. 6), i direktiv 2006/112, hvorefter fakturaerne skal indeholde oplysninger om »omfanget og arten af de leverede ydelser«, at fakturaerne eller andre dokumenter udstedt i sammenhæng hermed for så vidt angår tjenesteydelser skal indeholde oplysninger om, at ydelsen faktisk er leveret – objektive omstændigheder, som kan efterprøves, og som både er bevis for, at ydelsen faktisk er leveret, og bevis for den tjenesteyder, der er angivet i fakturaen?

5) Skal artikel 242 i direktiv [2006/112], der kræver en detaljeret regnskabsførelse af hensyn til kontrollen med retten til fradrag for indgående moms, sammenholdt med dette direktivs artikel 63 og 273, fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national retsforordning, hvorefter en tjenesteydelse anses for leveret på det tidspunkt, hvor betingelserne for anerkendelse af de omsætninger, der er opstået i henhold til den lovgivning om regnskabsaflæggelse, der finder anvendelse, og som kræver overensstemmelse med EU-rettens internationale regnskabsstandarder og principperne om regnskabsmæssig dokumentation af retshandler, og

som giver forrang til indholdet frem for til formen samt foreskriver, at omsætningerne og omkostningerne skal kunne sammenlignes?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det tredje spørgsmål

22 Med det første og det tredje spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en afgiftspligtig person foretager fradrag af moms, der er anført på fakturaer, som er udstedt af en leverandør, såfremt det viser sig, at selv om tjenesteydelsen er blevet leveret, er den reelt ikke blevet leveret af denne leverandør eller af dennes underleverandør, bl.a. eftersom disse ikke rådede over det nødvendige personale, det nødvendige materiale og de nødvendige aktiver, eftersom omkostningerne i forbindelse med ydelsen ikke er dokumenteret i deres regnskaber, og eftersom identiteten på personer, der har underskrevet visse dokumenter som leverandører, har vist sig at være ukorrekt.

23 Det bemærkes, at i henhold til fast retspraksis udgør 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, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (jf. dom af 6.12.2012, sag C-285/11, Bonik, ECLI:EU:C:2012:774, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

24 I denne henseende har Domstolen gentagne gange fastslået, at den fradragsret, der er fastsat i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112, udgør en integrerende del af momsordningen, og at den i princippet ikke kan begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. Bonik-dommen, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det fremgår i øvrigt af ordlyden af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at det for at udøve fradragsretten for det første er en forudsætning, at den berørte er en afgiftspligtig person som omhandlet i dette direktiv, og for det andet, at de varer og ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med hans egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer og ydelser er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led (jf. Bonik-dommen, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis). Hvis disse betingelser er opfyldt, kan det således i princippet ikke nægtes at indrømme ret til fradrag.

26 Det bemærkes dog, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er 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. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. Bonik-dommen, præmis 35-37 og den deri nævnte retspraksis).

27 Dette er tilfældet, når afgiftssvig er begået af den afgiftspligtige person selv, og det samme gælder, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at han ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Den afgiftspligtige skal således med henblik på direktiv 2006/112 anses for at have medvirket til denne svig uanset spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende har opnået en fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af ham gennemførte udgående momspligtige transaktioner (jf. Bonik-dommen, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

28 Indrømmelse af fradragsretten kan således kun nægtes en afgiftspligtig person på betingelse af, at det på grundlag af objektive forhold godtgøres, at denne 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 erhvervelsen af disse varer eller ydelser medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. Bonik-dommen, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

29 Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det de kompetente skattemyndigheder i tilstrækkelig grad at godtgøre, at de objektive forhold, der henvises til i denne doms foregående præmis, foreligger. Det tilkommer herefter den nationale ret at efterprøve, om de pågældende skattemyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (jf. i denne retning Bonik-dommen, præmis 43 og 44).

30 Det bemærkes, at Domstolen i sager, der er anlagt i henhold til artikel 267 TEUF, hverken har kompetence til at prøve eller bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen. I hovedsagen tilkommer det derfor den forelæggende ret i henhold til de nationale bevisregler at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i denne sag med henblik på, henset til de objektive forhold, som skattemyndighederne har fremlagt, at fastlægge, om Maks Pen vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er påberåbt som grundlag for fradragsretten, var led i svig begået af selskabets leverandører.

31 I denne forbindelse er den blotte omstændighed, at den ydelse, som i hovedsagen er blevet leveret til Maks Pen, ikke reelt er blevet leveret af den leverandør, som er anført på fakturaen, eller af leverandørens underleverandør, bl.a. eftersom disse ikke rådede over det nødvendige personale, det nødvendige materiale og de nødvendige aktiver, eftersom omkostningerne i forbindelse med ydelsen ikke er dokumenteret i deres regnskaber, eller identiteten på personer, der har underskrevet visse dokumenter som leverandører, har vist sig at være ukorrekt, ikke i sig selv tilstrækkelig til at nægte den ret til fradrag, som Maks Pen har påberåbt sig.

32 Under disse omstændigheder skal det første og det tredje spørgsmål herefter besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en afgiftspligtig person foretager fradrag af moms, der er anført på fakturaer, som er udstedt af en leverandør, såfremt det viser sig, at selv om tjenesteydelsen er blevet leveret, er den reelt ikke blevet leveret af denne leverandør eller af dennes underleverandør, bl.a. eftersom disse ikke rådede over det nødvendige personale, det nødvendige materiale og de nødvendige aktiver, eftersom omkostningerne i forbindelse med ydelsen ikke er blevet dokumenteret i deres regnskaber, eller at identiteten på personer, der har underskrevet visse dokumenter som leverandører, har vist sig at være ukorrekt, såfremt to betingelser er opfyldt, nemlig at sådanne faktiske omstændigheder udgør svigagtig adfærd, og at det, henset til de objektive forhold, som skattemyndighederne har fremlagt, er godtgjort, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er påberåbt som grundlag for fradragsretten, var led i denne svig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Om det andet spørgsmål

33 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten kræver, at den under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ex officio prøver, om der foreligger afgiftssvig, på baggrund af alle beviser og nye faktiske omstændigheder, som af skattemyndighederne er blevet påberåbt for første gang for den forelæggende ret, selv om den ved at foretage en sådan prøvelse tilsidesætter forpligtelser, som den er pålagt i henhold til den

nationale ret, der finder anvendelse.

34 Som det er anført i denne doms præmis 26, kræver EU-retten, at de nationale myndigheder og domstole skal nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Selv om parterne ikke har påberåbt sig EU-retten, skal de nationale domstole ex officio inddrage anbringender, der støtter sig på bindende EU-retlige regler, når de nationale domstole i henhold til national ret er forpligtet til eller har mulighed for at inddrage anbringender, der støttes på en bindende national retsregel (jf. i denne retning dom af 12.2.2008, sag C-2/06, *Kempter*, Sml. I, s. 411, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

35 Når det – som den forelæggende ret selv har anført i forelæggelsesafgørelsens punkt 72 – fremgår af artikel 160, stk. 2, i lov om skatteproceduren og socialforsikring, at den er forpligtet til at udtale sig om, hvorvidt der foreligger afgiftssvig, når den ex officio bedømmer, om en berigtiget afgiftsansættelse, der anfægter et momsfradrag foretaget af en afgiftspligtig person, er i overensstemmelse med national ret, skal den ligeledes ex officio inddrage det EU-retlige krav, som er nævnt i denne doms foregående præmis, i overensstemmelse med formålet i direktiv 2006/112 om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug.

36 I denne forbindelse bemærkes, at det påhviler de nationale domstole i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af det omhandlede direktivs ordlyd og formål for at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvilket kræver, at de gør alt, hvad der henhører under deres kompetence, idet de tager den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning og anvender fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne ret (jf. i denne retning dom af 4.7.2006, sag C-212/04, *Adeneler m.fl.*, Sml. I, s. 6057, præmis 111). Det påhviler således den forelæggende ret at efterprøve, om de nationale retsregler, som den inddrager, og som ifølge den kan være i strid med kravene i henhold til EU-retten, kan fortolkes i overensstemmelse med det formål om bekæmpelse af afgiftssvig, som ligger til grund for disse krav.

37 Det er herved ganske vist korrekt, at de nationale domstole ikke i medfør af EU-retten kan være forpligtet til ex officio at anvende en EU-retlig bestemmelse, når anvendelsen heraf vil medføre en tilsidesættelse af princippet om forbuddet mod reformatio in pejus, som gælder i den nationale procesret (dom af 25.11.2008, sag C-455/06, *Heemskerk og Schaap*, Sml. I, s. 8763, præmis 46). I en tvist som den i hovedsagen, der siden sagens begyndelse har omhandlet retten til at fradrage moms, som er anført på et vist antal bestemte fakturaer, forekommer et sådant forbud dog under alle omstændigheder ikke at finde anvendelse på den omstændighed, at skattemyndigheden under sagens behandling for en retsinstans har fremført nye forhold vedrørende samme fakturaer, som ikke kan anses for at forværre situationen for den afgiftspligtige person, der har påberåbt sig fradragsretten.

38 Selv om en national retsregel kvalificerer afgiftssvig som en strafferetlig lovovertrædelse, og denne kvalificering udelukkende påhviler kriminalretten, forekommer en sådan regel desuden ikke at være til hinder for, at den domstol, som skal bedømme lovligheden af en berigtiget afgiftsansættelse, der anfægter et momsfradrag foretaget af en afgiftspligtig person, lægger objektive forhold, som skattemyndigheden har fremlagt, til grund for at fastslå, at der i det foreliggende tilfælde foreligger svig, når moms, der er »fejlagtigt faktureret«, ikke er fradragsberettiget i henhold til en anden bestemmelse i national ret, såsom momslovens artikel 70, stk. 5.

39 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål herefter besvares med, at når de nationale domstole er forpligtet til eller har mulighed for ex officio at inddrage anbringender, der støttes på en bindende national retsregel, gælder dette også med hensyn til en bindende EU-retlig regel såsom den, hvorefter det kræves, at de nationale myndigheder og domstole skal nægte at

indrømme ret til momsfradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Ved bedømmelsen af, om påberåbelsen af fradragsretten er udtryk for svig eller misbrug, tilkommer det disse domstole i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af ordlyden af og formålet med direktiv 2006/112 for at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvilket kræver, at de gør alt, hvad der henhører under deres kompetence, idet de tager den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning og anvender fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne ret.

Om det fjerde og det femte spørgsmål

40 Med det fjerde og det femte spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112, som ifølge artikel 242 navnlig kræver, at enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed, skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at den omhandlede medlemsstat kræver, at enhver afgiftspligtig person i denne forbindelse overholder alle nationale regnskabsregler, som er i overensstemmelse med internationale regnskabsstandarder, herunder en national bestemmelse, hvorefter en tjenesteydelse anses for leveret på det tidspunkt, hvor betingelserne for anerkendelse af indtægterne fra ydelsen er opfyldt.

41 Det bemærkes, at medlemsstaterne inden for rammerne af det fælles momssystem har pligt til at sikre, at de forpligtelser, som de afgiftspligtige personer er underlagt, overholdes, og de er i denne forbindelse i besiddelse af et vist skøn, bl.a. med hensyn til, hvorledes de anvender de midler, som de råder over. Blandt disse forpligtelser bestemmer artikel 242 i direktiv 2006/112 bl.a., at enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed (jf. i denne retning dom af 29.7.2010, sag C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, Sml. I, s. 7639, præmis 22 og 23).

42 I medfør af artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Denne mulighed, som kun må anvendes på betingelse af, at samhandelen mellem medlemsstaterne ikke påvirkes, må ifølge artikel 273, stk. 2, heller ikke anvendes til at pålægge yderligere forpligtelser end dem, der er fastsat i nævnte direktiv.

43 Denne mulighed giver endvidere ikke medlemsstaterne tilladelse til at træffe foranstaltninger, som går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålene om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig (dommen i sagen Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, præmis 26).

44 Forudsat at de overholder disse begrænsninger, er EU-retten ikke til hinder for yderligere nationale regnskabsregler, som er fastsat med henvisning til de internationale regnskabsstandarder, der finder anvendelse i Unionen på de betingelser, som er fastsat i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder (EFT L 243, s. 1).

45 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt disse nationale regnskabsregler kan bestemme, at en tjenesteydelse anses for leveret på det tidspunkt, hvor betingelserne for anerkendelse af indtægterne fra den omhandlede ydelse er opfyldt, bemærkes, at denne regel bevirker, at momsen med hensyn til en sådan levering først forfalder på det tidspunkt, hvor de omkostninger, som leverandøren eller dennes underleverandør har haft, er blevet opført i disse erhvervsdrivendes regnskab.

46 Det bemærkes dog, at i medfør af artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, og at momsen ifølge direktivets artikel 63 forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted. Med forbehold for de særlige situationer, der er nævnt i direktivets artikel 64 og 65, som ikke er omhandlet i hovedsagen, kan det tidspunkt, hvor afgiften forfalder og dermed bliver fradragsberettiget for den afgiftspligtige person, ikke fastlægges generelt ud fra opfyldelsen af formaliteter, såsom opførelsen i leverandørernes regnskaber af de omkostninger, som de har afholdt i forbindelse med leveringen af deres ydelser.

47 En tjenesteyders eventuelle manglende opfyldelse af visse regnskabsmæssige krav kan i øvrigt ikke rejse tvivl om fradragsretten for aftageren af de leverede tjenesteydelser for så vidt angår den erlagte moms for disse, såfremt fakturaerne vedrørende de leverede tjenesteydelser indeholder alle de oplysninger, som kræves i henhold til artikel 226 i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, sag C-324/11, Tóth, ECLI:EU:C:2012:549, præmis 32).

48 Henset til de ovenstående betragtninger skal det fjerde og det femte spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112, som ifølge artikel 242 navnlig kræver, at enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed, skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at den omhandlede medlemsstat inden for de begrænsninger, der er fastsat i direktivets artikel 273, kræver, at enhver afgiftspligtig person i denne forbindelse overholder alle nationale regnskabsregler, som er i overensstemmelse med internationale regnskabsstandarder, forudsat at de foranstaltninger, der træffes i denne henseende, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålene om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig. I denne forbindelse er direktiv 2006/112 til hinder for en national bestemmelse, hvorefter en tjenesteydelse anses for leveret på det tidspunkt, hvor betingelserne for anerkendelse af indtægterne fra den omhandlede ydelse er opfyldt.

Sagens omkostninger

49 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

1) **Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en afgiftspligtig person foretager fradrag af merværdiafgift, der er anført på fakturaer, som er udstedt af en leverandør, såfremt det viser sig, at selv om tjenesteydelsen er blevet leveret, er den reelt ikke blevet leveret af denne leverandør eller af dennes underleverandør, bl.a. eftersom disse ikke rådede over det nødvendige personale, det nødvendige materiale og de nødvendige aktiver, eftersom omkostningerne i forbindelse med ydelsen ikke er blevet dokumenteret i deres regnskaber, eller at identiteten på personer, der har underskrevet visse dokumenter som leverandører, har vist sig at være ukorrekt, såfremt to betingelser er opfyldt, nemlig at sådanne faktiske omstændigheder udgør svigagtig adfærd, og at det, henset til de objektive forhold, som skattemyndighederne har fremlagt, er godtgjort, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er påberåbt som grundlag for fradragsretten, var led i denne svig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**

2) Når de nationale domstole er forpligtet til eller har mulighed for ex officio at inddrage anbringender, der støttes på en bindende national retsregel, gælder dette også med hensyn til en bindende EU-retlig regel såsom den, hvorefter det kræves, at de nationale myndigheder og domstole skal nægte at indrømme ret til fradrag af merværdiafgift, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Ved bedømmelsen af, om påberåbelsen af fradragsretten er udtryk for svig eller misbrug, tilkommer det disse domstole i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af ordlyden af og formålet med direktiv 2006/112 for at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvilket kræver, at de gør alt, hvad der henhører under deres kompetence, idet de tager den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning og anvender fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne ret.

3) Direktiv 2006/112, som ifølge artikel 242 navnlig kræver, at enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed, skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at den omhandlede medlemsstat inden for de begrænsninger, der er fastsat i direktivets artikel 273, kræver, at enhver afgiftspligtig person i denne forbindelse overholder alle nationale regnskabsregler, som er i overensstemmelse med internationale regnskabsstandarder, forudsat at de foranstaltninger, der træffes i denne henseende, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålene om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig. I denne forbindelse er direktiv 2006/112 til hinder for en national bestemmelse, hvorefter en tjenesteydelse anses for leveret på det tidspunkt, hvor betingelserne for anerkendelse af indtægterne fra den omhandlede ydelse er opfyldt.

Underskrifter

* Processprog: bulgarsk.