

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

22. oktober 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – beskatning – merværdiafgift – sjette direktiv – ret til fradrag – afslag – salg foretaget af en enhed, som anses for ikke-eksisterende«

I sag C-277/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol, Polen) ved afgørelse af 6. marts 2014, indgået til Domstolen den 5. juni 2014, i sagen:

PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, T. von Danwitz (refererende dommer), som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász og C. Vajda,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi ved P. Szczerbiak og T. Szymański, som befuldmægtigede
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget
- den østrigske regering ved G. Eberhard, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og M. Owsiany-Hornung, 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 2002/38/EF af 7. maj 2002 (EUT L 128, s. 41, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (herefter »PPUH Stehcemp«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (direktøren for skatteforvaltningen i Łódź) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme retten til at fradrage den merværdiafgift (herefter »moms«), som PPUH Stehcemp i et forudgående led havde erlagt for transaktioner, der blev anset for mistænkelige.

Retsforskrifter

EU-retten

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

4 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Ifølge direktivets artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

6 Sjette direktivs artikel 10, stk. 1 og 2, fastsætter:

»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. [...]«

7 Det fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

8 Direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved direktivets artikel 28f, nr. 1), fastsætter:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons

transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

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

9 Sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), som affattet ved direktivets artikel 28f, stk. 2, bestemmer, at den afgiftspligtige person, for at kunne udøve den i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradragsret, skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 3.

10 Denne artikel 22, der er indeholdt i direktivets afsnit XIII med overskriften »Forpligtelser for betalingspligtige personer«, fastsætter i den affattelse, som følger af sjette direktivs artikel 28h, følgende i stk. 1, litra a), stk. 3, litra b), stk. 4, litra a), og stk. 5:

»1. a) Enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig. Medlemsstaterne tillader på betingelser, som de selv fastsætter, den afgiftspligtige at foretage sådanne anmeldelser elektronisk og kan også kræve, at det sker elektronisk.

[...]

3.

[...]

b) Med forbehold af særbestemmelserne i nærværende direktiv er det kun følgende oplysninger, der er obligatoriske med hensyn til merværdiafgiften på de fakturaer, der udstedes på grundlag af bestemmelserne i litra a), første, andet og tredje afsnit:

- udstedelsesdato
- ét fortløbende nummer, der bygger på en eller flere serier, og som identificerer den enkelte faktura
- det momsregistreringsnummer, som omhandlet i stk. 1, litra c), hvorunder den afgiftspligtige person har foretaget leveringen af goderne eller tjenesteydelserne
- kundens momsregistreringsnummer, som omhandlet i stk. 1, litra c), og hvorunder kunden har modtaget en levering af goder eller tjenesteydelser, for hvilke han skal svare merværdiafgift, eller en levering af goder som omhandlet i artikel 28c, punkt A
- den afgiftspligtige persons og dennes kundes fulde navn og adresse
- mængden og arten af de leverede goder eller omfanget og arten af de leverede tjenesteydelser
- den dato, hvor levering af goderne eller tjenesteydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor det i litra a), andet afsnit, omhandlede acountobeløb betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato
- afgiftsgrundlaget angivet for hver enkelt sats eller fritagelse, enhedsprisen uden afgift, eventuelt prisnedslag, bonus og rabatter, hvis de ikke er medregnet i enhedsprisen
- gældende afgiftssats

– det afgiftsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, hvor dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]

4.

a) Enhver afgiftspligtig person skal indgive en angivelse inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode. Afgiftsperioden fastsættes af medlemsstaterne til en, to eller tre måneder. Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år. Medlemsstaterne tillader på betingelser, som de selv fastsætter, den afgiftspligtige at foretage sådanne angivelser elektronisk og kan også kræve, at det sker elektronisk.

[...]

5. Enhver afgiftspligtig person skal indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med indgivelsen af den periodiske angivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acountobeløb.«

Polsk ret

11 Artikel 5, stk. 1, nr. 1), i lov om afgift på varer og tjenesteydelser (Ustawa r. o podatku od towarów i usług) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, position 535, herefter »momsloven«) fastsætter, at afgiftsgrundlaget for afgiften på varer og tjenesteydelser udgøres af de leveringer af varer og tjenesteydelser, som foretages mod vederlag på det nationale område.

12 I henhold til denne lovs artikel 7, stk. 1, forstås ved »levering af varer« som omhandlet i nævnte artikel 5, stk. 1, nr. 1), overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne.

13 Momslovens artikel 15, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses juridiske personer, organisatoriske enheder uden status som juridisk person og fysiske personer, der selvstændigt udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. Som økonomisk virksomhed anses alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv, herunder også når virksomheden kun udøves en enkelt gang, men under omstændigheder, der viser, at hensigten er at udøve den gentagne gange. Som økonomisk virksomhed anses ligeledes udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

14 I henhold til momslovens artikel 19, stk. 1, opstår afgiftspligten på det tidspunkt, hvor varen eller tjenesteydelserne bliver leveret.

15 I overensstemmelse med denne lovs artikel 86, stk. 1, er den i nævnte lovs artikel 15 omhandlede afgiftspligtige person, i det omfang varerne og tjenesteydelserne anvendes i forbindelse med vedkommendes afgiftspligtige virksomhed, berettiget til i beløbet på den afgift, der påhviler den pågældende, at fradrage beløbet på den indgående afgift. Stk. 2 i denne artikel 86 fastsætter, at beløbet på den indgående afgift er lig med summen af de momsbeløb, som er angivet i de af den afgiftspligtige person modtagne fakturaer for erhvervelsen af varer og tjenesteydelser.

16 Artikel 14, stk. 2, nr. 1), litra a), i finansministerens bekendtgørelse af 27. april 2004 om gennemførelsen af visse bestemmelser i lov om afgift på varer og tjenesteydelser (Dz. U. 2004, nr. 97, position 970) fastsætter i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »bekendtgørelsen af 27. april 2004«), at såfremt salg af varer eller tjenesteydelser er dokumenteret ved fakturaer eller berigtigede fakturaer udstedt af en ikke-eksisterende erhvervsdrivende eller en erhvervsdrivende uden beføjelse til at udstede fakturaer eller berigtigede fakturaer (herefter »en ikke-eksisterende erhvervsdrivende«), giver disse fakturaer og tolddokumenter hverken ret til nedsættelse af den skyldige afgift, tilbagebetaling af et momstilgodehavende eller refusion af den indgående moms.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 I løbet af 2004 foretog PPUH Stehcemp flere køb af dieselbrændstof, som det anvendte i forbindelse med sin økonomiske virksomhed. Fakturaerne for disse brændstøfkøb blev udstedt af Finnet sp. z o.o. (herefter »Finnet«). PPUH Stehcemp foretog fradrag for den moms, der var blevet erlagt for disse brændstøfkøb.

18 Som følge af en afgiftskontrol gav skatte- og afgiftsmyndighederne ved afgørelse af 5. april 2012 PPUH Stehcemp afslag på at fradrage denne moms med den begrundelse, at fakturaerne for de nævnte brændstøfkøb var blevet udstedt af en ikke-eksisterende erhvervsdrivende.

19 Ved afgørelse af 29. maj 2012 stadfæstede direktøren for skatteforvaltningen i Łódź denne afgørelse med den begrundelse, at Finnet i lyset af kriterierne i bekendtgørelsen af 27. april 2004 skulle anses for en ikke-eksisterende erhvervsdrivende, der ikke kunne foretage levering af varer. Konstateringen af, at Finnet ikke eksisterede, var baseret på en række forhold, bl.a. den omstændighed, at dette selskab ikke var momsregistreret, ikke indgav nogen skatteangivelse og ikke betalte skat. Desuden offentliggjorde det nævnte selskab ikke sine årsregnskaber og var ikke i besiddelse af en koncession til salg af flydende brændstof. Den bygning, der i selskabsregistret var angivet som selskabets hjemsted, var i forfalden stand, hvorved det ikke var muligt at udøve nogen økonomisk virksomhed. Endelig mislykkedes ethvert forsøg på at komme i kontakt med Finnet eller med den person, der i selskabsregistret var angivet som selskabets direktør.

20 PPUH Stehcemp anlagde sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (regional forvaltningsdomstol i Łódź) til prøvelse af afgørelsen af 29. maj 2012 truffet af direktøren for skatteforvaltningen i Łódź. Sagen blev forkastet med den begrundelse, at Finnet var en ikke-eksisterende erhvervsdrivende på tidspunktet for de i hovedsagen omhandlede transaktioner, og at PPUH Stehcemp ikke havde udvist fornøden omhu ved at afstå fra at undersøge, om disse transaktioner var led i svig.

21 PPUH Stehcemp har iværksat kassationsappel for Naczelny Sąd Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol) under påberåbelse af en tilsidesættelse af momslovens artikel 86, stk. 1 og stk. 2, nr. 1), litra a), sammenholdt med sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

22 PPUH Stehcemp har til støtte for sin kassationsappel gjort gældende, at det vil være i strid

med princippet om afgiftens neutralitet at fratage en afgiftspligtig person i god tro retten til fradrag. PPUH Stehcomp modtog fra Finnet de registreringsdokumenter, der godtgjorde, at dette selskab var en erhvervsdrivende, der udøvede virksomhed lovligt, nemlig en udskrift fra selskabsregistret, tildelingen af et afgiftsregistreringsnummer og en attest for tildelingen af et statistisk registreringsnummer.

23 Den forelæggende ret er i tvivl om den betydning, som den afgiftspligtige persons gode tro er tillagt i Domstolens praksis i sammenhæng med retten til momsfradrag (jf. bl.a. domme Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, og Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, og kendelser Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, og Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184). Den forelæggende ret er af den opfattelse, at den afgiftspligtige persons gode tro ikke giver ret til at fradrage momsen, hvis de materielle betingelser for denne ret ikke er opfyldt. Den forelæggende ret er navnlig i tvivl om, hvorvidt en erhvervelse af varer kan anses for levering af varer, når fakturaerne vedrørende denne transaktion indeholder en angivelse af en ikke-eksisterende erhvervsdrivende, og når det er umuligt at fastslå identiteten på den faktiske leverandør af de omhandlede varer. En ikke-eksisterende erhvervsdrivende kan nemlig hverken overdrage retten til som ejer at råde over varer eller modtage betaling. Under disse omstændigheder har skatte- og afgiftsmyndighederne heller ikke nogen forfalden afgiftsfordring, hvorfor der ikke foreligger nogen skyldig afgift.

24 Henset til disse betragtninger har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 2, nr. 1), artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, samt artikel 10, stk. 1 og 2, [...] fortolkes således, at det i forbindelse med en transaktion, som fandt sted under omstændigheder som dem, der er tale om i den for den nationale ret verserende sag, i hvilken hverken den afgiftspligtige eller skattemyndighederne kan fastslå identiteten af den faktiske leverandør af en vare, drejer sig om levering af varer?

2) Hvis første spørgsmål besvares bekræftende: Skal sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), artikel 18, stk. 1, litra a), samt artikel 22, stk. 3, fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter – under omstændigheder som dem, der er tale om i den for den nationale ret verserende sag – den afgiftspligtige ikke kan fradrage afgiften, fordi fakturaen er udstedt af en person, som ikke er den faktiske leverandør af varen, og det ikke er muligt at fastslå den faktiske leverandørs identitet, og at forpligte ham til at betale afgiften eller at sætte navn på den person, der som udsteder af fakturaen er forpligtet hertil på grundlag af sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra c)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

25 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs bestemmelser skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for varer, der er blevet leveret til den pågældende, med den begrundelse, at fakturaen er blevet udstedt af en erhvervsdrivende, som i lyset af kriterierne i denne lovgivning skal anses for en ikke-eksisterende erhvervsdrivende, og at det er umuligt at fastslå identiteten på den faktiske leverandør af varerne.

26 Det fremgår af fast retspraksis, at den ret til fradrag, som er fastsat i sjette direktivs artikel 17 ff., 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 domme Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 37 og 38 og den deri nævnte retspraksis, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 25 og 26, og Petroma Transports m.fl., C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 22).

27 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. domme Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 24, og Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 25, og kendelser Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, præmis 27, og Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184, præmis 25).

28 Hvad angår de materielle betingelser for fradragsrettens indtræden fremgår det af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at det for at udøve denne ret for det første er en forudsætning, at den berørte er en afgiftspligtig person i dette direktivs forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer eller ydelser er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led (jf. i denne retning domme Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 52, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 26, og Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 29, og kendelse Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184, præmis 27).

29 Hvad angår de formelle betingelser for retten til fradrag 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 direktivets artikel 22, stk. 3. Det fremgår af nævnte artikel 22, stk. 3, litra b), at fakturaen skal indeholde en særskilt angivelse af bl.a. det momsregistreringsnummer, hvorunder den afgiftspligtige person har foretaget leveringen, denne persons fulde navn og adresse og mængden og arten af de leverede goder.

30 Hvad angår hovedsagen fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at PPUH Stehcomp, der ønsker at udøve fradragsretten, har egenskab af afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand, faktisk har modtaget og betalt for de omhandlede varer – nemlig brændstof – som er angivet i de af Finnet udstedte fakturaer, og i et efterfølgende led har anvendt disse varer i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner.

31 Den forelæggende ret tager imidlertid udgangspunkt i den forudsætning, at den transaktion, der er angivet i den i hovedsagen omhandlede faktura, ikke giver ret til fradrag for den indgående moms, for så vidt som Finnet, selv om selskabet var registreret i selskabsregistret, i lyset af kriterierne i den i hovedsagen omhandlede lovgivning skal anses for en ikke-eksisterende erhvervsdrivende på tidspunktet for disse brændstofleveringer. Ifølge den forelæggende ret følger denne manglende eksistens bl.a. af den omstændighed, at Finnet ikke var momsregistreret, ikke indgav nogen skatteangivelse, ikke betalte skat og ikke var i besiddelse af en koncession til salg af flydende brændstof. Desuden gjorde den forfaldne stand på den bygning, der var angivet som selskabets hjemsted, det umuligt at udøve nogen økonomisk virksomhed.

32 Den forelæggende ret har, idet den er af den opfattelse, at en sådan ikke-eksisterende erhvervsdrivende hverken kan foretage en levering af varerne eller udstede en faktura for en sådan levering i henhold til de relevante bestemmelser i sjette direktiv, konkluderet, at der ikke foreligger nogen levering af varer i direktivets forstand, for så vidt som den faktiske leverandør af disse varer heller ikke kunne fastslås.

33 I denne henseende bemærkes for det første, at kriteriet om vareleverandørens eksistens

eller dennes ret til at udstede fakturaer, således som dette følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning som fortolket af den nationale ret, ikke henhører under de betingelser for fradragsret, der er anført i denne doms præmis 28 og 29. Derimod fastsætter sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), at denne leverandør skal have egenskab af afgiftspligtig person som omhandlet i dette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2. De kriterier, som den i hovedsagen omhandlede lovgivning som fortolket af den nationale ret gør leverandørens eksistens eller dennes ret til at udstede fakturaer betinget af, må således ikke være i strid med de krav, der følger af egenskaben af afgiftspligtig person i disse bestemmelsers forstand.

34 I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, anses enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, for afgiftspligtig person. Heraf følger, at begrebet »afgiftspligtig person« defineres bredt på grundlag af de faktiske omstændigheder (jf. dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 30).

35 Hvad angår Finnet synes en sådan økonomisk virksomhed ikke udelukket, henset til omstændighederne omkring de i hovedsagen omhandlede brændstofleveringer. Denne konklusion drages ikke i tvivl af den af den forelæggende ret anførte omstændighed, hvorefter den forfaldne stand på den bygning, hvor Finnets hjemsted er beliggende, ikke gør det muligt at udøve nogen økonomisk virksomhed, for så vidt som en sådan konstatering ikke udelukker, at denne virksomhed kan udøves andre steder end på hjemstedet. Navnlig forholder det sig således, at når den omhandlede virksomhed består i vareleveringer, der foretages inden for rammerne af flere successive salg, kan den første erhverver og videresælger af disse varer nøjes med at give ordrer til den første sælger om at transportere de pågældende varer direkte til den anden erhverver (jf. kendelser Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, præmis 34, og Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184, præmis 32) uden nødvendigvis selv at råde over de opbevaringsfaciliteter og de transportmidler, som er nødvendige for gennemførelsen af den omhandlede varelevering.

36 Tilsvarende gør den omstændighed, at det inden for rammerne af administrative procedurer eventuelt var umuligt at få kontakt til Finnet eller til den person, der i selskabsregistret var opført som selskabets direktør, det ikke muligt automatisk at konkludere, at der ikke var nogen økonomisk virksomhed på datoen for de i hovedsagen omhandlede leveringer, for så vidt som disse forsøg på at oprette kontakt har fundet sted i en periode forud for eller efter disse leveringer.

37 Det fremgår desuden ikke af sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, at egenskaben af afgiftspligtig person afhænger af en tilladelse eller licens, der er udstedt af myndighederne med henblik på at udøve økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 30).

38 Ganske vist fastsætter dette direktivs artikel 22, stk. 1, litra a), at enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig. Uanset betydningen af en sådan anmeldelse for, at momssystemet skal kunne fungere korrekt, kan denne imidlertid ikke udgøre en yderligere betingelse for at blive anerkendt som afgiftspligtig person som omhandlet i samme direktivs artikel 4, idet denne artikel 22 er indeholdt i direktivets afsnit XIII med overskriften »Forpligtelser for betalingspligtige personer« (jf. i denne retning dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 31).

39 Det følger heraf, at denne egenskab heller ikke kan afhænge af, at de forpligtelser til at indgive en afgiftsangivelse og indbetale momsen, som den afgiftspligtige person har i henhold til stk. 4 og 5 i nævnte artikel 22, er opfyldt. Anerkendelsen af egenskaben af afgiftspligtig person kan i endnu mindre grad underlægges en forpligtelse til at offentliggøre sine årsregnskaber eller til at være i besiddelse af en koncession til salg af brændstof, idet disse forpligtelser ikke er fastsat i sjette direktiv.

40 I denne sammenhæng har Domstolen ligeledes fastslået, at en tjenesteyders eventuelle tilsidesættelse af forpligtelsen til at anmelde påbegyndelsen af sin afgiftspligtige virksomhed ikke kan rejse tvivl om fradragsretten for aftageren af de leverede varer for så vidt angår den erlagte moms for disse. Den nævnte aftager har derfor fradragsret, selv om leverandøren af varerne er en afgiftspligtig person, som ikke er momsregistreret, såfremt fakturaerne vedrørende de leverede varer indeholder alle de oplysninger, som kræves i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), herunder navnlig de oplysninger, som er nødvendige for at identificere den person, der har udstedt disse fakturaer, og arten af disse varer (jf. i denne retning domme Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 33, 36 og 38, og Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 32).

41 Domstolen har heraf konkluderet, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan afvise fradragsretten med den begrundelse, at udstederen af fakturaen ikke længere råder over en licens til at drive enkeltmandsvirksomhed og derfor ikke længere har ret til at anvende sit momsregistreringsnummer, såfremt denne faktura indeholder alle de oplysninger, der er angivet i nævnte artikel 22, stk. 3, litra b) (jf. i denne retning dom Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 33).

42 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at fakturaerne for de i hovedsagen omhandlede transaktioner i overensstemmelse med den nævnte bestemmelse bl.a. indeholdt en angivelse af arten af de leverede varer og beløbet på den skyldige moms samt Finnets navn og afgiftsregistreringsnummer og adressen på selskabets hjemsted. De af den forelæggende ret anførte omstændigheder, som er sammenfattet i denne doms præmis 31, gør det således hverken muligt at fastslå, at Finnet ikke har egenskab af afgiftspligtig person, eller derfor at nægte PPUH Stehcemp retten til fradrag.

43 Det skal for det andet tilføjes, at for så vidt angår de i hovedsagen omhandlede brændstofleveringer var de øvrige materielle betingelser for fradragsretten, som er anført i denne doms præmis 28, ligeledes opfyldt, uanset om Finnet eventuelt ikke eksisterede, når henses til bekendtgørelsen af 27. april 2004.

44 Da det i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, omhandlede begreb »levering af varer« nemlig ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men til enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. bl.a. domme Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7, og Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis), kan det ud fra den omstændighed, at Finnet eventuelt ikke havde beføjelse til retligt at råde over de i hovedsagen omhandlede varer, ikke udelukkes, at disse varer er blevet leveret i denne bestemmelses forstand, for så vidt som varerne faktisk er blevet overdraget til PPUH Stehcemp, der har anvendt dem i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner.

45 Desuden var den moms, som PPUH Stehcemp faktisk erlagde for de i hovedsagen omhandlede brændstofleveringer, ifølge angivelserne i de for Domstolen fremlagte sagsakter ligeledes »skyld[ig] eller [...] erlagt« som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller

omsætningsled med fradrag af den afgift, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen (jf. bl.a. domme Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 54, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 49, og Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 28). Spørgsmålet om, hvorvidt leverandøren af de i hovedsagen omhandlede varer har indbetalt den moms, der skyldes for disse salgstransaktioner, til statskassen, er derfor uden betydning for den afgiftspligtige persons ret til at fradrage den betalte indgående moms (jf. i denne retning domme Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 54, og Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, præmis 25).

46 Det fremgår således af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret i lyset af omstændighederne i hovedsagen er af den opfattelse, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner ikke blev foretaget af Finnet, men af en anden erhvervsdrivende, hvis identitet det var umuligt at fastslå, således at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke har kunnet opkræve afgiften for disse transaktioner.

47 I denne henseende bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunndragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv. 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. domme Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 35 og 37 og den deri nævnte retspraksis, og Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 26).

48 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 vedkommende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Under sådanne omstændigheder skal den omhandlede afgiftspligtige person med henblik på sjette direktiv anses for at have medvirket til et sådant 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 vedkommende gennemførte udgående momspligtige transaktioner (jf. domme Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis, og Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27).

49 Når de i sjette direktiv fastsatte materielle og formelle betingelser for fradragsrettens indtræden og udøvelse er opfyldt, er det derimod ikke foreneligt med den i direktivet fastsatte ordning for fradragsret at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, der ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en af leverandøren begået svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret (jf. i denne retning domme Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 51, 52 og 55, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 44-46 og 60, og Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 44, 45 og 47).

50 Det påhviler de skatte- og afgiftsmyndigheder, der har konstateret svig eller uregelmæssigheder begået af fakturaudstederen, at godtgøre på grundlag af objektive forhold og uden at det hermed kræves af fakturamodtageren, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve (jf. i denne retning domme Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 45, og LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 64).

51 Fastlæggelsen af de foranstaltninger, som i et konkret tilfælde med rimelighed kan kræves

af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve retten til momsfradrag, for at sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke er led i svig begået af en erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled, afhænger i det væsentlige af omstændighederne i det nævnte konkrete tilfælde (jf. dom Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 59, og kendelse Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184, præmis 37).

52 Selv om en sådan afgiftspligtig person, når den pågældende er i besiddelse af oplysninger, som gør det muligt at mistænke, at der foreligger uregelmæssigheder eller svig, kan se sig nødsaget til at indhente oplysninger om den erhvervsdrivende, hos hvem den pågældende påtænker at købe varer eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne erhvervsdrivende er troværdig, kan skatte- og afgiftsmyndighederne imidlertid ikke på generel vis kræve af denne afgiftspligtige person, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de varer og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, rådede over de pågældende varer og kunne levere dem, og havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen, for at sikre sig, at der ikke forelå uregelmæssigheder eller svig hos erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled, eller er i besiddelse af dokumenter herom (jf. i denne retning domme Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60 og 61, og Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 49, samt kendelse Jagie??o, C-33/13, EU:C:2014:184, præmis 38 og 39).

53 Henset til de ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs bestemmelser skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for varer, der er blevet leveret til den pågældende, med den begrundelse, at fakturaen er blevet udstedt af en erhvervsdrivende, som i lyset af kriterierne i denne lovgivning skal anses for en ikke-eksisterende erhvervsdrivende, og at det er umuligt at fastslå identiteten på den faktiske leverandør af varerne, medmindre det på grundlag af objektive forhold og uden at det hermed kræves af den afgiftspligtige person, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, godtgøres, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den nævnte levering var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

54 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 (Femte Afdeling) for ret:

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 2002/38/EF af 7. maj 2002, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til at fradrage den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for varer, der er blevet leveret til den pågældende, med den begrundelse, at fakturaen er blevet udstedt af en erhvervsdrivende, som i lyset af kriterierne i denne lovgivning skal anses for en ikke-eksisterende erhvervsdrivende, og at det er umuligt at fastslå identiteten på den faktiske leverandør af varerne, medmindre det på grundlag af objektive forhold og uden at det hermed kræves af den afgiftspligtige person, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, godtgøres, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den nævnte levering var led i merværdiafgiftssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: polsk.