

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS KENDELSE (Tiende Afdeling)

3. september 2020 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 99 i Domstolens procesreglement – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 168, 178, 220 og 226 – princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet – ret til at fradrage moms – nægtelse – betingelse om, at der foreligger en levering af varer – svig – bevis – sanktion – artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – ret til effektiv domstolsprøvelse«

I sag C-610/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 5. juli 2019, indgået til Domstolen den 13. august 2019, i sagen

**Vikingo F?vállalkozó Kft.**

mod

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis (refererende dommer), og dommerne E. Juhász og M. Ileši?,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den rumænske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitis og Zs. Teleki, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i overensstemmelse med artikel 99 i Domstolens procesreglement,

afsagt følgende

## Kendelse

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006

om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, og af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

2 Anmodningen er indgivet under en tvist mellem Vikingo F?vállalkozó Kft. (herefter »Vikingo«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager for den nationale told- og skatteforvaltning, Ungarn) vedrørende retten til at fradrage den indgående merværdiafgift (moms) betalt i henhold til to fakturaer for erhvervelse af maskiner.

## **Retsforskrifter**

### ***EU-retten***

3 Henset til datoerne for de faktiske omstændigheder i hovedsagen skal det bemærkes, at det er den affattelse af direktiv 2006/112, som fremgår af Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1), og som finder anvendelse fra den 1. januar 2013, der finder anvendelse ratione temporis på visse af disse faktiske omstændigheder. De ændringer, der er foretaget ved dette direktiv, er imidlertid uden direkte relevans for den foreliggende sag.

4 Artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Direktivets artikel 168 fastsætter:

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

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

[...]«

6 Nævnte direktivs artikel 178 bestemmer:

»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

[...]«

7 Samme direktivs artikel 220 fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af hans kunde eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«

8 Artikel 226 i direktiv 2006/112 opremser de oplysninger, som det, med forbehold af

særbestemmelserne i direktivet og med henblik på momsen, kun er obligatorisk at anføre på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i dette direktivs artikel 220 og 221.

9 Nævnte direktivs artikel 273, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

### ***Ungarsk ret***

10 § 27 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr CXXVII af 2007 om merværdiafgift) bestemmer i stk. 1:

»Når en vare er genstand for flere på hinanden følgende salg på en sådan måde, at den forsendes eller transporteres direkte fra den oprindelige leverandør til den endelige erhverver, der er angivet som modtager, finder artikel 26 kun anvendelse på en enkelt levering af varen.«

11 Denne lovs § 26 bestemmer:

»Når forsendelsen eller transporten foretages af leverandøren, af erhververen eller – for førstnævnte eller sidstnævntes regning – af tredjemand, er varens leveringssted det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten, hvor erhververen er angivet som modtager, sendes eller påbegyndes.«

12 Nævnte lovs § 119, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medmindre andet er fastsat i loven, opstår retten til fradrag i afgiften, når den skyldige afgift, som svarer til den indgående moms, skal fastsættes (§ 120).«

13 Samme lovs § 120, litra a), bestemmer:

»I det omfang den afgiftspligtige person – som handler i denne egenskab – anvender eller på en anden måde udnytter varer eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, har denne ret til i den afgift, der påhviler den pågældende, at fradrage afgifter, som:

a) andre afgiftspligtige personer, herunder personer eller organer, der er omfattet af den forenklede virksomhedsskat, har opkrævet af den pågældende i forbindelse med erhvervelsen af varer eller ydelser

[...]«

14 I § 127, stk. 1, litra a), i lov nr. CXXVII fra 2007 præciseres følgende:

»Udøvelsen af fradragsretten er underlagt en betingelse om, at den afgiftspligtige person personligt er i besiddelse af:

a) i tilfælde omfattet af § 120, litra a): en faktura udstedt i vedkommendes navn, der attesterer, at transaktionen er gennemført

[...]«

15 § 1 i számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (lov C af 2000 om regnskabsføring, herefter

»regnskabsføringsloven«) har følgende ordlyd:

»Denne lov fastsætter forpligtelserne på området for regnskabsføring og regnskabsaflæggelse for personer, der henhører under dens anvendelsesområde, de principper, der skal opfyldes i forbindelse med bogholderi og udarbejdelse af regnskaberne, de regler, som er baseret på de nævnte principper og kravene vedrørende udbredelse, offentliggørelse og revision.«

16 Lovens § 15, stk. 3, fastsætter:

»De transaktioner, der er opført i regnskabet og i årsregnskabet, skal foreligge i virkeligheden, skal kunne bevises og kunne konstateres af tredjemand. Værdifastsættelsen af disse transaktioner skal være i overensstemmelse med de principper for værdifastsættelse, der er fastsat i denne lov, og med de dertil knyttede procedurer for værdifastsættelse (»realitetsprincippet«).

17 Nævnte lovs artikel 166, stk. 1 og 2, bestemmer følgende:

»1. Ved »regnskabsbilag« forstås ethvert dokument, der er oprettet eller udarbejdet af en økonomisk aktør, eller som er oprettet eller udarbejdet af en fysisk person eller en anden økonomisk aktør, der har en forretnings- eller anden form for forbindelse med denne (faktura, kontrakt, aftale, formular, lånecertifikat, kontoudtog, lov eller anden retsforord samt andre tilsvarende dokumenter), og som tjener som støtte til regnskabsføringen (erklæring) af en økonomisk transaktion.

2. Oplysningerne i et regnskabsbilag skal med hensyn til form og indhold være retvisende, pålidelige og korrekte. Klarhedsprincippet er afgørende for dets affattelse.«

18 § 2 i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«) bestemmer i stk. 1:

»De rettigheder, der udøves i retsforhold af skatte- og afgiftsmæssig betydning, skal udøves i overensstemmelse med deres formål. Ved anvendelsen af skatte- og afgiftslovgivningen kan indgåelsen af aftaler eller gennemførelsen af andre transaktioner, der har til formål at omgå skatte- og afgiftslovens bestemmelser, ikke kvalificeres som udøvelse af rettigheder, der er i overensstemmelse med deres formål.«

19 § 97, stk. 4 og 6, i lov om skatte- og afgiftsprocedurer fastlægger:

»4. Under kontrollen har skatte- og afgiftsforvaltningen pligt til at fastlægge og bevise kendsgerningerne undtagen i de tilfælde, hvor bevisbyrden påhviler den skatte- eller afgiftspligtige.

[...]

6. Når skatte- og afgiftsforvaltningen fastlægger de faktiske omstændigheder, har den pligt til også at undersøge de forhold, der er til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige. Bortset fra i forbindelse med estimeringsmetoden kan et forhold eller en omstændighed, som ikke er bevist, ikke vurderes til skade for den skatte- eller afgiftspligtige.«

20 Den nævnte lovs § 170, stk. 1, bestemmer:

»Ved utilstrækkelig afgiftsbetaling pålægges en afgiftsbøde. Medmindre andet er fastsat i denne lov, er bødebøbeløbet på 50% af det ubetalte beløb. Bødebøbeløbet vil være på 200% af det ubetalte beløb, hvis forskellen i forhold til det beløb, der skal betales, har forbindelse med hemmeligholdelse af indtægter, forfalskning eller tilintetgørelse af bevismateriale, regnskabsbøger eller optegnelser. Afgiftsmyndighederne kan ligeledes pålægge en afgiftsbøde, når den skatte-

eller afgiftspligtige uden at være berettiget hertil indgiver en anmodning om støtte eller tilbagebetaling af skat, eller en angivelse vedrørende et tilgodehavende, en støtte eller en godtgørelse, og myndigheden fastslår, at den skatte- eller afgiftspligtige ikke har nogen ret i denne henseende inden tildelingen. I dette tilfælde er beregningsgrundlaget for bøden det beløb, som med urette er blevet krævet.«

21 Samme lovs § 171, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Der kan af egen drift eller efter anmodning træffes bestemmelse om, at bøden nedsættes eller endog bortfalder, under omstændigheder, der bør anses for at være ekstraordinære, og som gør det muligt at fastslå, at den skatte- eller afgiftspligtige person eller dennes repræsentant, ansatte, medlem eller befuldmægtigede, der er årsag til skatte- eller afgiftsgælden, har handlet med en sådan dømmekraft, som kan forventes af den pågældende i en given situation. Fastsættelse af bødens nedsættelse skal ske ved afvejning af alle omstændighederne i den pågældende situation, bl.a. skatte- eller afgiftsgældens størrelse, omstændighederne ved dens opståen, grovheden og hyppigheden af den skatte- eller afgiftspligtige persons ulovlige adfærd (handling eller undladelse).

2. Der er ikke grundlag for at træffe bestemmelse om nedsættelse af bøden, hverken af egen drift eller efter anmodning, såfremt skatte- eller afgiftsgælden har forbindelse med hemmeligholdelse af indtægter, forfalskning eller tilintetgørelse af bevismateriale, regnskabsbøger eller optegnelser.

[...]«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

22 Vikingo, hvis hovedvirksomhed er engroshandel med sukkervarer og slik, indgik den 20. marts 2012 en aftale med Freest Kft. om levering af ti emballeringsmaskiner og en påfyldningsmaskine, der skulle gennemføres inden den 20. december 2012. Denne aftale fastsatte muligheden for at benytte underleverandører. Den 21. maj 2012 indgik Vikingo en ny aftale med Freest om levering af seks emballeringsmaskiner og en sække-fyldningsmaskine, der skulle leveres den 30. marts 2013. Disse maskiner blev i henhold til bestemmelserne i de to aftaler af Freest købt af et andet selskab, som selv havde købt dem af et andet selskab. Vikingo udøvede sin ret til fradrag af indgående moms på grundlag af de to fakturaer, som Freest havde udstedt.

23 Efter en efterfølgende kontrol af momsangivelserne foretog afgiftsmyndigheden i første instans en efteropkrævning af et beløb på 8 020 000 ungarske forint (HUF) (ca. 23 290 EUR) for andet og fjerde kvartal af 2012 og 13 257 000 HUF (ca. 38 844 EUR) for første kvartal af 2013, idet en del af disse beløb svarede til den ulovligt tilbagebetalte moms og den anden til et ubetalt momsbeløb. Myndigheden pålagde desuden Vikingo en afgiftsbøde og pålagde selskabet morarenter.

24 Til støtte for sine afgørelser fandt afgiftsmyndigheden, idet den støttede sig på konstateringer foretaget i forbindelse med relaterede kontroller samt på erklæringerne fra direktørerne for de selskaber, der var involveret i leveringskæden, at maskinerne i virkeligheden var blevet købt hos en ukendt person, således at disse transaktioner hverken havde fundet sted mellem de personer, der var identificeret på fakturaerne, eller på den måde, der var angivet på disse.

25 Afgiftsmyndigheden i anden instans stadfæstede den ene af disse afgørelser og ændrede den anden ved at ændre det ubetalte momsbeløb samt størrelsen af afgiftsbøden og morarenterne.

26 Vikingo har anlagt søgsmål til prøvelse af disse afgørelser ved den forelæggende ret, som ved to domme har ændret afgørelserne. Den forelæggende ret har bl.a. for så vidt angår fradragsretten anført, at Vikingo havde fremlagt de omhandlede fakturaer samt de dokumenter, der godtgjorde, at de var udstedt og betalt, og denne ret anser leveringen af de maskiner, der var genstand for de to aftaler, for en ubestridt kendsgerning. Den fandt i øvrigt, at skatte- og afgiftsforvaltningen havde støttet sig på irrelevante forhold, såsom bl.a. fraværet af materielle og menneskelige ressourcer i de virksomheder, der befinder sig i tidligere led i leveringskæden, og at de adspurgte direktører ikke kunne huske de pågældende transaktioner.

27 Kúria (øverste domstol, Ungarn) ophævede disse to domme og hjemviste sagerne til den forelæggende ret. Denne domstol fandt, at skatte- og afgiftsforvaltningen ved undersøgelsen af hver enkelt aftales realitet og den eventuelle hensigt at undgå af betale afgift skulle foretage en undersøgelse af hele leveringskæden og af, hvilken indflydelse dens elementer havde på hinanden. Den fandt, at forvaltningen således havde handlet korrekt ved at indsamle beviser vedrørende alle aktører i denne kæde, og at retten i første instans havde foretaget en urigtig fortolkning af regnskabsføringsloven § 127, stk. 1, og af Domstolens praksis, idet den lagde særlig vægt på, at der skulle foreligge en korrekt faktura, selv om fradragsretten forudsætter, at der foreligger en reel økonomisk transaktion.

28 Den forelæggende ret har anført, at selv om det er godtgjort, at de maskiner, der var genstand for de omhandlede aftaler, var blevet taget i brug på Vikingos forretningssted, fandt skatte- og afgiftsforvaltningen, at de tilhørende fakturaer, der ikke blev kritiseret med hensyn til deres form, og de øvrige fremlagte dokumenter ikke beviste, at de økonomiske transaktioner, der var nævnt i disse fakturaer, var blevet gennemført, eftersom hver af disse transaktioner var blevet benægtet i erklæringer vedrørende leveringen og maskinernes oprindelse afgivet af udstederen af fakturaerne og direktørerne for de virksomheder, der befandt sig i tidligere led i leveringskæden, således at de nævnte fakturaer ikke var retvisende med hensyn til deres indhold, på trods af, at hver af direktørerne medgav, at leveringen og ibrugtagningen af maskinerne faktisk var sket. Hvad angår de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af erhververen, fandt skatte- og afgiftsforvaltningen desuden ikke, at den omstændighed, at Vikingo forud for indgåelsen af aftalerne havde konsulteret en udskrift fra selskabsregistret vedrørende dets medkontrahent og anmodet om en underskriftsprøve, eller den omstændighed, at Freests direktør var taget hen til driftsstedet, var tilstrækkelig.

29 Den forelæggende ret har anført, at de faktiske omstændigheder i hovedsagen svarer til omstændighederne i de sager, der gav anledning til dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373), samt kendelse af 16. maj 2013, Hardimpex (C-444/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:318), og af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:869). Til trods for de svar, som Domstolen gav i denne dom og disse kendelser, er der stadig uoverensstemmelser i den retlige fortolkning, som skatte- og afgiftsforvaltningen og de nationale domstole foretager. Skatte- og afgiftsforvaltningen nægter fortsat ret til fradrag med den begrundelse, at fakturaernes indhold ikke er retvisende, og idet den automatisk anser denne omstændighed for svig, som den afgiftspligtige person nødvendigvis burde have kendskab til.

30 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at Kúria (øverste domstol) i de kendelser, der hjemviste sagerne til den forelæggende ret, fastslog, at kendelse af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:869), som den havde lagt til grund i de ophævede domme, ikke ændrede kriterierne for den procedure, der skulle følges ved bedømmelsen af fradragsretten, og gav den forelæggende ret instruks om i overensstemmelse med de gældende civile retsplejeregler at overholde de kriterier, som den havde opstillet i en udtalelse af 26. september 2016, for så vidt angår såvel fastlæggelsen af de faktiske

omstændigheder, der er relevante for anerkendelsen af en ret til at fradrage moms, som vurderingen af beviserne, idet Kúria (øverste domstol) krævede, at den forelæggende ret skulle overholde reglerne om leveringskæder og bestemmelserne i regnskabsføringsloven. Ifølge de anvisninger, som Kúria (øverste domstol) gav, handlede skatte- og afgiftsforvaltningen korrekt ved at indsamle beviser vedrørende alle aktører i denne kæde og havde under overholdelse af disse regler og denne lov undersøgt, om Vikingo vidste, at selskabet deltog i afgiftssvig.

31 Ifølge den forelæggende ret opstår således på ny spørgsmålet, om skatte- og afgiftsforvaltningens praksis og den fortolkning, som Kúria (øverste domstol) har anlagt i sin udtalelse, er i strid med formålet med fradragsretten i artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, og om denne fortolkning er i overensstemmelse med dette direktivs artikel 178, litra a), samt med princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet.

32 Den forelæggende ret er navnlig i tvivl om, hvorvidt skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, der består i at underlægge fradragsretten de betingelser, at fakturaen skal godtgøre transaktionens gennemførelse, og at regnskabsføringslovens bestemmelser er overholdt, er i overensstemmelse med artikel 220 og 226 i direktiv 2006/112, og som består i at betragte en formelt forskriftsmæssig faktura som utilstrækkelig.

33 Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvorvidt denne praksis er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet samt med Domstolens praksis for så vidt angår kravene til de faktiske omstændigheder, der skal godtgøres, og de beviser, der skal fremlægges. Selv om den forelæggende ret anerkender, at svig kan forudsætte en undersøgelse af de relevante faktiske omstændigheder vedrørende de deltagere i kæden, der befinder sig i et tidligere led end den afgiftspligtige, er den i tvivl om skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, der består i at rekonstruere hele transaktionskæden, og, såfremt den vurderer, at denne ikke er økonomisk rationel, eller hvis en transaktion ikke er begrundet eller behørigt godtgjort, at finde, at der foreligger en uregelmæssighed, der skal føre til en nægtelse af retten til fradrag, uanset om den afgiftspligtige person havde eller burde have haft kendskab til denne omstændighed.

34 Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at pålæggelsen af en afgiftsbøde på 200% af momsdifferencen i forbindelse med, at der nægtes ret til fradrag, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er forholdsmæssig.

35 Endelig har den forelæggende ret, henset til en national retspraksis, som efter dens opfattelse ikke er i overensstemmelse med formålene med direktiv 2006/112, rejst tvivl om retsmidlernes effektivitet, idet den har anført, at det ikke er muligt for den at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse i alle sager.

36 På denne baggrund har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en national retlig fortolkning og praksis, hvorefter det, når de materielle betingelser for at fradrage afgiften er opfyldt, ikke er tilstrækkeligt blot at være i besiddelse af en faktura, hvis indhold er i overensstemmelse med artikel 226 i [direktiv 2006/112], men den afgiftspligtige person derimod for at udøve retten til at fradrage afgiften på grundlag af den pågældende faktura derudover skal være i besiddelse af yderligere dokumentation, som ikke blot skal være i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112, men ligeledes skal være i overensstemmelse med nationalretlige principper om regnskabsføring og specifikke bestemmelser om dokumentation, hvorefter det kræves, at hver enkelt aktør i transaktionskæden

samstemmende husker og gengiver alle detaljer ved den økonomiske transaktion, som fremgår af denne dokumentation, i overensstemmelse med artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i førnævnte direktiv, sammenholdt med artikel 220, litra a), og artikel 226 i samme direktiv, og med effektivitetsprincippet?

2) Er en national retlig fortolkning og praksis, hvorefter det i forbindelse med en transaktionskæde, uanset de øvrige omstændigheder, blot fordi transaktionen har denne karakter, kræves, at hver enkelt aktør i transaktionskæden kontrollerer de elementer af den økonomiske transaktion, som de pågældende har gennemført, og drager konsekvenser af denne kontrol for så vidt angår en afgiftspligtig person, der befinder sig i den anden ende af kæden, og den afgiftspligtige person nægtes retten [til at fradrage moms], idet det gøres gældende, at denne kædes sammensætning, som imidlertid ikke er forbudt i henhold til national ret, ikke var [rimeligt] begrundet ud fra et økonomisk synspunkt, i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112 om retten [til fradrag for moms] og princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet? Er det i denne forbindelse – i forbindelse med en transaktionskæde ved en undersøgelse af de objektive forhold, der kan begrunde en nægtelse af retten [til at fradrage moms] ved fastlæggelsen og vurderingen af relevansen og beviskraften af de beviser, som nægtelsen af retten til at fradrage moms støttes på – udelukkende muligt at anvende bestemmelserne i direktiv 2006/112 og i national ret om fradrag for afgiften som materielle bestemmelser, der præciserer de relevante faktiske omstændigheder med hensyn til fastlæggelsen af den faktuelle ramme, eller skal den omhandlede medlemsstats regnskabsregler ligeledes anvendes, idet de udgør særlige regler?

3) Er en national retlig fortolkning og praksis, hvorefter en afgiftspligtig person, som anvender varerne i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner i den medlemsstat, hvor den pågældende gennemfører dem, og som er i besiddelse af en faktura i overensstemmelse med direktiv 2006/112, nægtes retten [til at fradrage moms], idet det gøres gældende, at den pågældende ikke har kendskab til samtlige elementer [af den transaktion], der er blevet gennemført af aktørerne i kæden, eller der påberåbes forhold, der er knyttet til de aktører i kæden, der befinder sig på et tidligere stadie end udstederen af fakturaen, og som den afgiftspligtige person ikke kunne udøve indflydelse på, hvilket ikke kan tilskrives den pågældende, og retten [til at fradrage moms] betinges af, at den afgiftspligtige person i forbindelse med de foranstaltninger, som det med rimelighed påhviler den pågældende at træffe, overholder en generel kontrolforpligtelse, som ikke blot skal opfyldes inden indgåelsen af aftalen, men også under aftalens gennemførelse og selv efter dens gennemførelse, i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112 om [fradrag for moms] og princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet? Er den afgiftspligtige person i denne forbindelse forpligtet til at undlade at udøve retten [til at fradrage moms], når den pågældende i forbindelse med et hvilket som helst element af den økonomiske transaktion, der fremgår af fakturaen, på et tidspunkt efter indgåelsen af aftalen, under aftalens gennemførelse eller efter dens gennemførelse, bemærker en uregelmæssighed eller får kendskab til et forhold, der medfører, at retten [til at fradrage moms] nægtes i henhold til afgiftsmyndighedens praksis?

4) Er afgiftsmyndigheden, henset til bestemmelserne i direktiv 2006/112 om [fradrag for moms] og effektivitetsprincippet, forpligtet til at præcisere, hvori afgiftssviget består? Er afgiftsmyndighedens fremgangsmåde, hvorefter fejl og uregelmæssigheder, som ikke har en rimelig årsagsforbindelse til retten [til at fradrage moms], som er begået af aktørerne i kæden, anses for beviser for afgiftssvig, i hvilken forbindelse det gøres gældende, at den afgiftspligtige person havde kendskab eller burde have kendskab til afgiftssviget, idet disse fejl og uregelmæssigheder medfører, at indholdet af fakturaen bliver usandsynligt, passende? Såfremt der er tale om afgiftssvig, begrunder denne omstændighed da, at det kræves, at den afgiftspligtige person gennemfører kontrollen med førnævnte rækkevidde, grundighed og omfang, eller

overskrider denne pligt, hvad der kræves i henhold til effektivitetsprincippet?

5) Er en sanktion, som indebærer, at retten [til at fradrage moms] nægtes, og som består i en pligt til at betale en afgiftsbøde svarende til 200% af afgiftsforskellen, når den statskasse, der er direkte forbundet med den afgiftspligtige persons ret [til at fradrage moms], ikke er blevet påført et indkomsttab, forholdsmæssig? Kan det fastslås, at nogle af de i § 170, stk. 1, tredje punktum, i az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [lov om skatte- og afgiftsprocedurer] omhandlede omstændigheder foreligger, når den afgiftspligtige person har forelagt afgiftsmyndigheden alle de dokumenter, som den pågældende var i besiddelse af, og i forbindelse med sin afgiftsangivelse har vedlagt de udstedte fakturaer?

6) Hvis det på baggrund af svarene på de forelagte præjudicielle spørgsmål kan fastslås, at den fortolkning af den nationale retlige bestemmelse, som blev anlagt efter den sag, der gav anledning til kendelse af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869 [ikke trykt i Sml.]), og den praksis, der blev vedtaget på dette grundlag, ikke er forenelige med bestemmelserne i direktiv 2006/112 om retten [til fradrag for moms], og i betragtning af at retten i første instans ikke kan forelægge Den Europæiske Unions Domstol en anmodning om præjudiciel afgørelse i alle sager, kan det på grundlag af artikel 47 i chartret om grundlæggende rettigheder da fastslås, at afgiftspligtige personers ret til at anlægge en retssag om skadeserstatning sikrer dem den adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol, som er sikret ved ovennævnte artikel? Kan der i denne forbindelse anlægges en fortolkning, hvorefter den afgørelse, der blev truffet i sagen Signum Alfa Sped, [kendelse af 10.11.2016, C-446/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:869], indebærer, at spørgsmålet er blevet reguleret af EU-retten og er blevet afklaret af Den Europæiske Unions Domstols praksis, og at det dermed var indlysende, eller betyder dette, eftersom der blev indledt en ny procedure, at spørgsmålet ikke var blevet endeligt afklaret, og at det dermed fortsat var nødvendigt at anmode Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse?«

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

37 I henhold til procesreglementets artikel 99 kan Domstolen, navnlig såfremt besvarelsen af et præjudicielt spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, eller såfremt besvarelsen af et sådant spørgsmål ikke giver anledning til nogen rimelig tvivl, til enhver tid på forslag fra den refererende dommer og efter at have hørt generaladvokaten beslutte at træffe afgørelse ved begrundet kendelse.

38 Denne bestemmelse skal finde anvendelse på nærværende sag.

### ***Om det første til det fjerde spørgsmål***

39 Med det første til det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national praksis, hvorved skatte- og afgiftsforvaltningen nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den moms, der er betalt for erhvervelser af varer, som er blevet leveret til den pågældende, på grund af det usandsynlige indhold af fakturaerne for disse erhvervelser, når fremstillingen af disse varer og leveringen heraf for det første ikke har kunnet udføres af udstederen af disse fakturaer, da denne savner de nødvendige materielle og menneskelige resurser hertil, og de nævnte varer således reelt er erhvervet hos en ikke-identificeret person, når de nationale regnskabsføringsregler for det andet ikke er blevet overholdt, når den leveringskæde, der har ført til de nævnte erhvervelser for det tredje ikke var økonomisk begrundet, og når der for det fjerde har været uregelmæssigheder forbundet med tidligere transaktioner, der er del af denne leveringskæde.

40 Det skal bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet (jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 37 og 38, af 3.10.2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, præmis 27, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 33).

41 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 39, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 37).

42 Spørgsmålet, om den forfaldne moms af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt eller ej til statskassen, er uden betydning for den afgiftspligtiges ret til at fradrage den betalte indgående moms. Der skal nemlig pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer (dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 49, og af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 40, samt kendelse af 10.11.2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:869, præmis 32).

43 Retten til momsfradrag er ikke desto mindre betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes. Hvad angår de materielle krav eller betingelser fremgår det af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 for det første, at den berørte for at kunne indrømmes den nævnte ret skal være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for retten til fradrag af moms, skal anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og at de pågældende varer eller ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led. Med hensyn til de vilkår for at udøve retten til momsfradrag, der kan betegnes som krav eller betingelser af formel art, bestemmes det i momsdirektivets artikel 178, litra a), at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 220-236 og 238-240 (dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 30-32 og den deri nævnte retspraksis).

44 I henhold til artikel 273, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne derudover fastsætte andre forpligtelser end de i dette direktiv fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. De foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 49 og 50 samt den deri nævnte retspraksis).

45 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret anført, at selv om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen, er Vikingo blevet nægtet ret til fradrag i henhold til bl.a. regnskabsføringslovens bestemmelser, hvoraf det følger, at fakturaen skal godtgøre, at transaktionen er gennemført, og dermed vedrøre en reel økonomisk transaktion. Skatte- og

afgiftsforvaltningen fandt imidlertid, at de omhandlede varer hverken var blevet fremstillet eller leveret af Freest, der er udstederen af fakturaerne, eller af dennes underleverandør, idet disse virksomheder ikke har de nødvendige menneskelige og materielle ressourcer, og at disse varer således i virkeligheden blev erhvervet hos en ikke-identificeret person. Under disse omstændigheder er den forelæggende ret i tvivl om muligheden for at underlægge denne fradragsret beviskrav, der går ud over de formaliteter, der er fastsat i direktiv 2006/112.

46 I denne henseende bemærkes, at de materielle betingelser, som fradragsretten er underlagt, kun er opfyldt, hvis den levering af varer eller tjenesteydelser, som fakturaen vedrører, rent faktisk er blevet gennemført. Domstolen har allerede fastslået, at efterprøvelsen af, om der foreligger en afgiftspligtig transaktion, skal foretages i overensstemmelse med national rets bevisregler ved at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde (jf. i denne retning dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 31 og 32, og af 31.1.2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 45). Anvendelsen af regler som dem, der er fastsat i regnskabsføringslovens § 15, stk. 3, for i hovedsagen at efterprøve, om fakturaerne vedrører reelle økonomiske transaktioner, er således i overensstemmelse med direktiv 2006/112.

47 Den omstændighed, at de omhandlede varer i hovedsagen hverken er blevet fremstillet eller leveret af udstederen af fakturaerne eller dennes underleverandør, bl.a. eftersom disse ikke råder over de nødvendige menneskelige og materielle ressourcer, er imidlertid ikke nok til at konkludere, at de omhandlede leveringer af varer ikke eksisterer, og til at udelukke den fradragsret, som Vikingo har påberåbt sig, idet denne omstændighed kan være konsekvensen af såvel leverandørernes svigagtige hemmeligholdelse som den blotte anvendelse af underleverandører (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 49, og af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 31).

48 Det følger derudover af fast retspraksis, at begrebet »levering af varer« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet. Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at det pågældende begreb har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater. Det følger heraf, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner udgør leveringer af varer som omhandlet i ovennævnte artikel, også selv om de omhandlede varer hverken er blevet fremstillet eller leveret af udstederen af fakturaerne, og den person, hos hvem disse varer faktisk er blevet erhvervet, ikke er blevet identificeret, såfremt varerne opfylder de objektive betingelser, som danner grundlag for det nævnte begreb, og når de ikke er behæftet med momssvig (jf. i denne retning dom af 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 20-22, og analogt dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 22 og 23).

49 Det følger heraf, at såfremt de i hovedsagen omhandlede leveringer af varer, således som den forelæggende ret har anført, faktisk er blevet foretaget, og Vikingo har anvendt disse varer i et efterfølgende led i forbindelse med selskabets afgiftspligtige transaktioner, kan selskabet i princippet ikke nægtes fradragsretten (jf. i denne retning dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 33, og kendelse af 16.5.2013, Hardimpex, C-444/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:318, præmis 22).

50 Det skal dog bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, og at Domstolen gentagne gange har fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og retsinstanser 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. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54 og 55, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

51 Dette er tilfældet, når svig er begået af den afgiftspligtige person selv, og det samme gælder, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at den pågældende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig (jf. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56, af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 46, og af 6.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 35).

52 Det er derimod ikke foreneligt med den i nævnte direktiv fastsatte ordning for fradragsret at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den af leverandøren begåede 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. Indførelse af et system med ubetinget hæftelse ville nemlig gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (jf. bl.a. dom af 12.1.2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 52 og 55, af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 47 og 48, og af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 41 og 42).

53 Når den afgiftspligtige person ikke selv er ophavsmand til momssvig, kan indrømmelse af fradragsretten kun nægtes på betingelse af, at det på grundlag af objektive forhold godtgøres, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelsen af disse varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, medvirkede til en transaktion, som var led i en sådan svig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. i denne retning dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

54 Hvad i denne henseende angår den grad af omhu, der kræves af en afgiftspligtig person, som ønsker at udøve sin fradragsret, har Domstolen allerede flere gange fastslået, at det ikke er i strid med EU-retten at kræve, at en erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af den pågældende, for at sikre sig, at vedkommendes transaktioner ikke fører til deltagelse i afgiftssvig. Fastlæggelsen af de foranstaltninger, der i et konkret tilfælde med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve retten til at fradrage moms, for at sikre sig, at vedkommendes transaktioner ikke er led i svig begået af en erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled, afhænger i det væsentlige af omstændighederne i det foreliggende tilfælde (jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 54 og 59, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 52).

55 Hvis der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, kan en påpasselig erhvervsdrivende efter omstændighederne i det konkrete tilfælde ganske vist se sig nødsaget til at indhente oplysninger om en anden erhvervsdrivende, hos hvem den pågældende overvejer at købe goder eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60).

56 Myndighederne kan imidlertid ikke pålægge en afgiftspligtig person at foretage komplekse og vidtrækkende kontroller vedrørende dennes leverandør og dermed de facto overføre deres

egne undersøgelsesopgaver til den pågældende (dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 51). Domstolen har navnlig allerede fastslået, at afgiftsmyndigheden ikke på generel vis kan kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de goder og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig, rådede over de pågældende goder 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 (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 61).

57 Det fremgår desuden af Domstolens faste praksis, at eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det afgiftsmyndighederne i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person begik svig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i en svig. Det tilkommer herefter de nationale retter at efterprøve, om de pågældende afgiftsmyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (jf. i denne retning dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 39, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

58 Hvis skatte- og afgiftsforvaltningen konstaterer svig eller uregelmæssigheder begået af udstederen af fakturaerne eller af andre aktører i tidligere led i leveringskæden, således at de transaktioner, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, reelt ikke har fundet sted, skal den for at kunne nægte denne ret, på grundlag af objektive forhold godtgøre, uden at kræve, at modtageren af fakturaerne foretager en kontrol, som ikke tilkommer den, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at disse transaktioner var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve (jf. i denne retning kendelse af 10.11.2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:869, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

59 Da EU-retten ikke fastsætter nogen regler om fremgangsmåden for bevisoptagelse på området for momssvig, skal disse objektive forhold godtgøres af skatte- og afgiftsforvaltningen i overensstemmelse med de i national lov fastsatte bevisregler. Disse regler må imidlertid ikke begrænse EU-rettens effektive virkning (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 65, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 37).

60 Hvad angår hovedsagen fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsforvaltningen med henblik på at nægte Vikingo ret til fradrag ud over de faktiske omstændigheder, der er nævnt i denne kendelses præmis 45, ligeledes lagde til grund, at de omhandlede transaktioner havde til formål at tilvejebringe et bevis for oprindelsen af de erhvervede maskiner med ukendt oprindelse, som var anført på fakturaerne, at give underleverandøren til udstederen af fakturaerne mulighed for at undgå at betale moms og at skabe fradragsret til fordel for Vikingo, selv om momsen ikke var blevet betalt af denne underleverandør.

61 Den forelæggende ret har anført, at i tilfælde af kædetransaktioner skal der i henhold til Kúrias (øverste domstol) praksis foretages en undersøgelse af hele denne kæde og af de retlige handlinger, der er foretaget mellem deltagerne heri, og at efterprøve, om oprettelsen af den nævnte kæde med rimelighed kan begrundes. Retten til fradrag kan nægtes, hvis oprettelsen af kæden er økonomisk irrationel eller ikke er rimeligt begrundet, eller hvis en hvilken som helst del af den økonomiske transaktion mellem deltagerne ikke er begrundet af den afgiftspligtige eller ikke kan efterprøves. I øvrigt består skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, der er baseret på en

udtalelse og denne rets praksis, bl.a. i – idet der hovedsageligt tages hensyn til den måde, hvorpå den økonomiske transaktion er blevet gennemført – at sondre mellem de omhandlede transaktioner, alt efter om de er eller ikke er gennemført mellem de parter, der er anført på fakturaen. Det må antages, at den økonomiske transaktion ikke er blevet gennemført mellem parterne, når denne er behæftet med en hvilken som helst mangel eller en fejl, navnlig når den afgiftspligtige person ikke har haft kendskab til eller ikke har noget bevis for den økonomiske virksomhed for de erhvervsdrivende, der befinder sig i et tidligere led i kæden. I dette tilfælde er undersøgelsen af, om modtageren af fakturaen havde kendskab eller burde have haft kendskab til svigen, en mulighed, men ikke en forpligtelse.

62 Det skal imidlertid for det første bemærkes, således som det er anført i denne kendelses præmis 41 og 42, at retten til momsfradrag finder anvendelse, uanset formålet med og resultatet af den omhandlede økonomiske virksomhed, og spørgsmålet, om den skyldige moms af tidligere transaktioner vedrørende de pågældende varer er blevet indbetalt til statskassen eller ej, er uden betydning for denne ret. Ifølge Domstolens praksis kan de afgiftspligtige personer desuden i almindelighed frit vælge de organisationsstrukturer eller transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet og for at begrænse deres afgiftsbyrde (dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). Princippet om forbud mod misbrug, der finder anvendelse på momsområdet, forbyder alene rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med direktiv 2006/112 at tildele (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35 og 36 samt den deri nævnte retspraksis).

63 Det følger heraf, at hvis det, som den forelæggende ret har anført, er godtgjort, at der foreligger leveringer af varer i hovedsagen, kan den omstændighed, at den transaktionskæde, der førte til disse leveringer, forekommer økonomisk irrationel eller ikke er rimeligt begrundet, ligesom den omstændighed, at en af deltagerne i denne kæde ikke har opfyldt sine afgiftsmæssige forpligtelser, ikke i sig selv anses for at udgøre svig.

64 For det andet er en bevisordning som den, der er beskrevet i denne kendelses præmis 61, som fører til, at den afgiftspligtige person nægtes ret til fradrag, når denne bl.a. ikke fremlægger dokumentation for samtlige transaktioner, der er udført af alle deltagerne i denne kæde, eller for disse deltagers økonomiske virksomhed, idet den afgiftspligtige person i givet fald tilregnes den omstændighed, at disse forhold ikke kan efterprøves, i strid med den retspraksis, der er henvist til i nærværende kendelses præmis 50-58, hvoraf det fremgår, at det påhviler den pågældende skatte- og afgiftsforvaltning i hvert enkelt tilfælde på grundlag af objektive forhold at føre tilstrækkeligt bevis for, at der foreligger svig begået af den afgiftspligtige person, eller bevis for, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den pågældende transaktion ved led i svig begået af udstederen af fakturaen eller en anden erhvervsdrivende, der befinder sig i et tidligere led i leverings- eller forsyningskæden.

65 Selv om de faktiske omstændigheder, der er beskrevet i denne kendelses præmis 45 og 60, ganske vist kan indeholde indicier for, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i svig, eller for, at selskabet vidste eller burde have vidst, at de pågældende transaktioner var led i svig begået af udstederen af fakturaerne, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om sådant bevis er ført, ved i henhold til de nationale bevisregler at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen (jf. i denne retning dom af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 30, og kendelse af 10.11.2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:869, præmis 36).

66 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første til det fjerde spørgsmål

besvares med, at direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national praksis, hvorved skatte- og afgiftsforvaltningen nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den moms, der er betalt for erhvervelser af varer, som er blevet leveret til den pågældende, på grund af det usandsynlige indhold af fakturaerne for disse erhvervelser, når fremstillingen af disse varer og leveringen heraf for det første ikke har kunnet udføres af udstederen af disse fakturaer, da denne savner de nødvendige materielle og menneskelige resurser hertil, og de nævnte varer således reelt er erhvervet hos en ikke-identificeret person, når de nationale regnskabsføringsregler for det andet ikke er blevet overholdt, når den leveringskæde, der har ført til de nævnte erhvervelser for det tredje ikke var økonomisk begrundet, og når der for det fjerde har været uregelmæssigheder forbundet med tidligere transaktioner, der er del af denne leveringskæde. For at begrunde en sådan nægtelse skal det i tilstrækkelig grad godtgøres, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i svig, eller at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at de nævnte transaktioner var led i svig begået af udstederen af fakturaerne eller en anden erhvervsdrivende, der befinder sig i et tidligere led i den nævnte leveringskæde, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

### ***Om det femte spørgsmål***

67 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en afgiftsbøde, der beløber sig til det dobbelte af størrelsen af det uretmæssigt foretagne momsfradrag, pålægges den afgiftspligtige person, når statskassen ikke har lidt tab af afgiftsprovenu. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om en af de faktiske betingelser for anvendelsen af § 170, stk. 1, tredje punktum, i lov om skatte- og afgiftsprocedurer kan anses for at være opfyldt, når den afgiftspligtige person har forelagt skatte- og afgiftsforvaltningen alle de dokumenter, som den pågældende var i besiddelse af, og i forbindelse med sin afgiftsangivelse har vedlagt de udstedte fakturaer.

68 Det bemærkes herved, at Domstolen ikke inden for rammerne af den procedure, der er fastsat i artikel 267 TEUF, har kompetence til at fortolke national ret, idet denne opgave udelukkende påhviler den forelæggende ret (dom af 30.1.2020, Generics (UK) m.fl., C-307/18, EU:C:2020:52, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis). Den anden del af dette spørgsmål, der vedrører fortolkningen af national ret, kan derfor ikke antages til realitetsbehandling.

69 Hvad angår den første del af det nævnte spørgsmål bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at der gælder en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante (dom af 26.3.2020, Miasto ?owicz og Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow? (Disciplinærordningen for dommere), C-558/18 og C-563/18, EU:C:2020:234, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af en EU-retlig regel savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 10.12.2018, Wightman m.fl., C-621/18, EU:C:2018:999, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

70 Proceduren efter artikel 267 TEUF er et middel til samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter, som giver Domstolen mulighed for at forsyne de nationale retter med de elementer vedrørende fortolkningen af EU-retten, som er nødvendige for, at de kan afgøre de for dem verserende tvister. Begrundelsen for ordningen med præjudiciel forelæggelse er ikke, at der

skal afgives responsa vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål, men at der skal foreligge et behov med henblik på selve afgørelsen af en retstvist (dom af 26.3.2020, Miasto ?owicz og Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow? (Disciplinærordningen for dommere), C-558/18 og C-563/18, EU:C:2020:234, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

71 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, fastsætter § 170, stk. 1, tredje punktum, i lov om skatte- og afgiftsprocedurer, som skatte- og afgiftsforvaltningen har anvendt i hovedsagen, en bøde på 200% af det ubetalte beløb, hvis forskellen i forhold til det beløb, der skal betales, har forbindelse med hemmeligholdelse af indtægter, forfalskning eller tilintetgørelse af bevismateriale, regnskabsbøger eller optegnelser. Spørgsmålet om, hvorvidt denne sanktion er forholdsmæssig, kan kun opstå, hvis elementerne i denne bestemmelse er til stede, og den undersøgte situation er omfattet af dens anvendelsesområde. Det fremgår imidlertid ikke af den forelæggende rets beskrivelse af situationen, at dette er tilfældet.

72 Under disse omstændigheder forekommer første del af det femte spørgsmål hypotetisk, og besvarelsen heraf er ikke nødvendig for løsningen af tvisten i hovedsagen. Det følger heraf, at det heller ikke kan antages til realitetsbehandling.

### ***Om det sjette spørgsmål***

73 Med det sjette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om afgiftspligtige personers ret til at anlægge et erstatningssøgsmål skal anses for at sikre den adgang til effektive retsmidler, der er fastsat i chartrets artikel 47, når retspraksis fra den nationale ret, der træffer afgørelse i sidste instans, konsekvent er i strid med direktiv 2006/112 som fortolket af Domstolen, eftersom lavere retsinstanser ikke kan forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse i alle de sager, der er indbragt for dem.

74 I denne henseende skal det for det første fastslås, at spørgsmålet om retten til erstatning for den skade, der er forårsaget af en manglende overholdelse af EU-retten, ikke har noget at gøre med genstanden for tvisten i hovedsagen. Endvidere har den forelæggende ret ikke redegjort for nogen hindring for borgernes ret til at anlægge sag til prøvelse af skatte- og afgiftsforvaltningens afgørelser ved de nationale domstole. Endelig har den forelæggende ret heller ikke hævdet, at den nationale lovgivning er til hinder for, at den kan forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål, hvis den er af den opfattelse, at den højere rets praksis er i strid med EU-retten, eller hvis den er i tvivl herom, eller at den i henhold til national procesret er bundet af den højere rets retlige vurderinger eller instruktioner, hvis den – henset til den fortolkning, som den forelæggende ret har anmodet Domstolen om – er af den opfattelse, at disse vurderinger eller instruktioner ikke er i overensstemmelse med EU-retten.

75 I denne henseende bemærkes, at den ret, som ikke træffer afgørelse i sidste instans, skal have frihed til, hvis den skønner, at den højere instans' retlige bedømmelse kan føre til, at der afsiges en dom i strid med EU-retten, at forelægge Domstolen de spørgsmål, som giver anledning til tvivl. Det skal imidlertid understreges, at den adgang, der er tillagt den nationale ret ved artikel 267, stk. 2, TEUF, til at anmode Domstolen om en præjudiciel fortolkning, før den i givet fald undlader at anvende instruktioner fra en højere ret, der viser sig at være i strid med EU-retten, ikke kan omdannes til en forpligtelse (dom af 5.10.2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, præmis 27 og 28).

76 Det følger heraf, at det sjette spørgsmål, som åbenbart ikke har nogen forbindelse med genstanden for og realiteten i tvisten i hovedsagen, ikke kan antages til realitetsbehandling, henset til den retspraksis, der er nævnt i denne kendelses præmis 69.

### **Sagsomkostninger**

77 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

Af disse grunde bestemmer Domstolen (Tiende Afdeling):

**Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national praksis, hvorved skatte- og afgiftsforvaltningen nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den merværdiafgift, der er betalt for erhvervelser af varer, som er blevet leveret til den pågældende, på grund af det usandsynlige indhold af fakturaerne for disse erhvervelser, når fremstillingen af disse varer og leveringen heraf for det første ikke har kunnet udføres af udstederen af disse fakturaer, da denne savner de nødvendige materielle og menneskelige resurser hertil, og de nævnte varer således reelt er erhvervet hos en ikke-identificeret person, når de nationale regnskabsføringsregler for det andet ikke er blevet overholdt, når den leveringskæde, der har ført til de nævnte erhvervelser for det tredje ikke var økonomisk begrundet, og når der for det fjerde har været uregelmæssigheder forbundet med tidligere transaktioner, der er del af denne leveringskæde. For at begrunde en sådan nægtelse skal det i tilstrækkelig grad godtgøres, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i svig, eller at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at de nævnte transaktioner var led i svig begået af udstederen af fakturaerne eller en anden erhvervsdrivende, der befinder sig i et tidligere led i den nævnte leveringskæde, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.**

Underskrifter

\* Processprog: ungarsk.