

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

11. januar 2024 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – nægtelse af retten til fradrag – den afgiftspligtige persons forpligtelser – pligt til at udvise fornøden omhu – bevisbyrde – princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet – EU-rettens forrang – modsætning mellem retspraksis fra en national ret og EU-retten«

I sag C-537/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 31. maj 2022, indgået til Domstolen den 11. august 2022, i sagen

Global Ink Trade Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne T. von Danwitz (refererende dommer), P.G. Xuereb, A. Kumin og I. Ziemele,

generaladvokat: A.M. Collins

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og A. Sipos, 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 princippet om EU-rettens forrang og af artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter

»momsdirektivet«), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Global Ink Trade Kft. og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på retten til fradrag af merværdiafgift (moms) på erhvervelse af varer.

Retsforskrifter

3 Momsdirektivets artikel 167 bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

4 Direktivets artikel 168, litra a), har følgende ordlyd:

»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

[...]«

5 I henhold til nævnte direktivs artikel 178, litra a), skal den afgiftspligtige person for at kunne udøve den i direktivets artikel 168, litra a), omhandlede fradragsret være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med kravene i samme direktiv.

6 Momsdirektivets artikel 273, stk. 1, bestemmer:

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

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Global Ink Trade driver engroshandel i Ungarn. I perioden fra juli 2012 til juni 2013 erhvervede denne virksomhed diverse elektronisk kontorudstyr og blækpatroner. De fleste af fakturaerne vedrørende disse erhvervelser angiver, at leverandøren af de pågældende varer var den ungarske virksomhed Office Builder Kft.

8 I forbindelse med kontrolundersøgelser hos Office Builder anførte afgiftsmyndigheden bl.a., at selskabet ikke udøvede nogen reel økonomisk virksomhed, og at det ikke havde overholdt sine afgiftsmæssige forpligtelser. Virksomhedens direktør, der blev fængslet i marts 2013, benægtede at have udstedt nogen faktura og at have haft nogen form for korrespondance med Global Ink Trade. Myndigheden konstaterede endvidere, at den e-mailadresse, som blev anvendt til udveksling af informationer mellem Office Builder og Global Ink Trade, ikke svarede til Office Builders officielle e-mailadresse.

9 Afgiftsmyndigheden afhørte ligeledes vidner, som bekræftede, at de pågældende varer var blevet leveret til Global Ink Trade. Direktøren for Global Ink Trade erklærede, at han havde indledt en forretningsforbindelse med Office Builder efter en annonce, som sidstnævnte havde offentliggjort i et lokalt dagblad, at han havde kontrolleret virksomhedens oplysninger i

handelsregistret, og at han havde mødt en repræsentant for denne virksomhed personligt, men at alle efterfølgende udvekslinger fandt sted pr. e-mail.

10 På grundlag af de indsamlede beviser fandt afgiftsmyndigheden, at de fakturaer, som Office Builder angiveligt havde udstedt til Global Ink Trade, ikke var troværdige, eftersom Office Builders direktør udtrykkeligt havde benægtet at have udstedt dem. Myndigheden udledte således heraf, at de transaktioner, der var beskrevet i disse fakturaer, ikke havde fundet sted mellem disse to virksomheder. Nævnte myndighed gav følgelig Global Ink Trade afslag på retten til at fradrage den moms, som var anført på de nævnte fakturaer, bl.a. med den begrundelse, at Global Ink Trade ikke havde udvist den fornødne omhu i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed, herunder ved at undlade at indhente tilstrækkelige oplysninger om leverandørens reelle identitet og om dennes overholdelse af sine afgiftsforpligtelser, hvorved selskabet således havde gjort sig skyldig i passiv svig.

11 Global Ink Trade anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest), som er den forelæggende ret, og gjorde gældende, at afgiftsmyndighedens afslag på at indrømme retten til at fradrage moms vedrørende de omhandlede fakturaer var støttet på faktiske omstændigheder, der ikke var godtgjort, og at denne myndighed ikke havde taget hensyn til den omstændighed, at myndigheden havde bevisbyrden.

12 I denne sammenhæng har den forelæggende ret konstateret, at de relevante bestemmelser i momsdirektivet er blevet fortolket af Domstolen i lignende sager vedrørende Ungarn i kendelser af 3. september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, herefter »Vikingo Fővállalkozó-kendelsen«) og Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674, herefter »Crewprint-kendelsen«). Ifølge den forelæggende ret vil Kúria (øverste domstol, Ungarn) imidlertid fortsat anvende sin hidtidige praksis, der blev etableret forud for afsigelsen af disse kendelser, hvilken praksis synes at begrænse retten til at fradrage moms som følge af krav, som ikke har grundlag i momsdirektivet, med den begrundelse, at de nævnte kendelser ikke indeholder nye elementer til fortolkning af EU-retten.

13 Kúrias (øverste domstol) praksis bevirker navnlig, at enhver afgiftspligtig person pålægges at foretage komplekse og vidtrækkende kontroller af sine leverandører, bl.a. med hensyn til disses overholdelse af deres egne forpligtelser med hensyn til angivelse og betaling af moms, selv om det fremgår af Vikingo Fővállalkozó-kendelsen, at denne kontrol ikke kan pålægges den afgiftspligtige person, der udøver sin ret til at fradrage moms. Der er således uenighed mellem de ungarske domstole om, hvilke konsekvenser der skal drages af Domstolens praksis. I denne sammenhæng vil afgiftsmyndigheden også fortsat anvende krav, der er uforenelige med momsdirektivets bestemmelser, således som fortolket af Domstolen. Disse krav er desuden i strid med det cirkulære, som denne myndighed har udstedt til de afgiftspligtige personer, hvilket ifølge den forelæggende ret er i strid med retssikkerhedsprincippet. Blandt disse krav indgår navnlig forpligtelsen til at opretholde personlige kontakt med hver leverandør og forpligtelsen til udelukkende at anvende dennes officielle e-mailadresse.

14 Da den forelæggende ret principielt er bundet af Kúrias (øverste domstol) domme og forpligtet til at begrunde enhver fravigelse af de retlige vurderinger i forhold til disse domme, der har karakter af præcedens, er den i tvivl om, hvorvidt den, henset til princippet om EU-rettens forrang, rent faktisk skal se bort fra de domme fra Kúria (øverste domstol), som den finder uforenelige med momsdirektivets bestemmelser som fortolket af Domstolen i Vikingo Fővállalkozó- og Crewprint-kendelsen.

15 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Indebærer den omstændighed, at en ret i en medlemsstat, der træffer afgørelse i sidste instans, fortolker en afgørelse fra Domstolen[,] der er truffet i form af en kendelse som svar på en anmodning om præjudiciel afgørelse, som netop omhandlede den retspraksis, der er udviklet af samme ret, der træffer afgørelse i sidste instans[,] således, at denne afgørelse ikke indeholder et nyt element, der medfører eller kan medføre, at Domstolens tidligere afgørelser tilbagekaldes, eller en ændring i den nationale retspraksis, som den ret, der træffer afgørelse i sidste instans, har udviklet, en tilsidesættelse af princippet om EU-rettens forrang og af retten til adgang til effektive retsmidler, der er fastsat i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder [...]?

2) Skal princippet om EU-rettens forrang og retten til adgang til effektive retsmidler, der er fastsat i [...] artikel 47 [i chartret om grundlæggende rettigheder], fortolkes således, at princippet om, at Domstolens afgørelser har forrang, også finder anvendelse i det tilfælde, at en medlemsstats ret, der træffer afgørelse i sidste instans, også henviser til Domstolens tidligere domme som præcedens? Kan dette spørgsmål besvares anderledes i betragtning af artikel 99 i Domstolens procesreglement, når Domstolens afgørelse er truffet ved kendelse?

3) Er det i forbindelse med den afgiftspligtige persons generelle kontrolforpligtelse, uanset gennemførelsen og karakteren af den økonomiske transaktion, der fremgår af fakturaerne, og i betragtning af [momsdirektivets] artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), [...] samt retssikkerhedsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet muligt at kræve, at den afgiftspligtige person som en betingelse for retten til at fradrage moms – uden at der findes en retlig bestemmelse herom i medlemsstaten – skal have personlig kontakt med udstederen af fakturaen, eller at den pågældende kun kontakter leverandøren via den e-mailadresse, der officielt er blevet oplyst? Kan det fastslås, at disse omstændigheder viser en tilsidesættelse, som er godtgjort ved objektive forhold, af den fornødne omhu, som den afgiftspligtige person kan forventes at udvise, henset til den omstændighed, at disse omstændigheder endnu ikke forelå på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person foretog de relevante kontroller inden etableringen af forretningsforbindelsen, men derimod udgør en del af den nuværende forretningsforbindelse mellem parterne?

4) Er de nævnte artikler i momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet, men især Domstolens praksis, som i forbindelse med fortolkningen af de nævnte bestemmelser pålægger afgiftsmyndigheden bevisbyrden, til hinder for en retlig fortolkning og en praksis, der er udviklet i en medlemsstat, hvorefter en afgiftspligtig person, der er i besiddelse af en faktura, der er i overensstemmelse med momsdirektivet, nægtes retten til at fradrage moms, idet det fastslås, at den pågældende i forbindelse med sin forretningsførelse ikke har handlet med den fornødne omhu, eftersom den pågældende ikke har godtgjort en adfærd, som gør det muligt at fastslå, at den pågældendes virksomhed ikke blot var begrænset til at modtage fakturaer, der opfyldte de formelle krav, selv om den afgiftspligtige person har vedlagt den samlede dokumentation for de omtvistede transaktioner, og afgiftsmyndigheden har forkastet andre beviser, som den pågældende har fremlagt under afgiftsproceduren?

5) Kan en konstatering, der foretages med hensyn til den fornødne omhu, af, at udstederen af fakturaen ikke udøvede nogen form for økonomisk virksomhed, i betragtning af de nævnte artikler i momsdirektivet og det grundlæggende retssikkerhedsprincip anses for at være et objektive forhold, såfremt afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at det ikke er blevet godtgjort, at der faktisk er blevet gennemført (og der dermed ikke reelt foreligger) en økonomisk transaktion – som er blevet dokumenteret ved hjælp af fakturaer, kontrakter og andre regnskabsbilag samt ved hjælp af korrespondance, og som er blevet bekræftet ved erklæringer fra lagervirksomheden samt fra den afgiftspligtige persons direktør og ansatte – og den nævnte myndighed i denne henseende alene

støtter sig på en erklæring fra direktøren i leverandørvirksomheden, der afviser, at den pågældende transaktion har fundet sted, og hverken tager hensyn til de omstændigheder, hvorunder denne erklæring blev fremsat, den pågældende direktørs interesser eller den omstændighed, at den pågældende direktør havde stiftet virksomheden, og en befuldmægtiget ifølge de foreliggende oplysninger handlede på vegne af denne virksomhed?

6) Skal bestemmelserne i momsdirektivet om fradrag for denne afgift fortolkes således, at såfremt afgiftsmyndigheden under afgiftsproceduren opdager, at de varer, der fremgår af fakturaerne, har [europæisk] fællesskabsoprindelse, og at den afgiftspligtige person er anden aktør i en [leverings]kæde, er denne models udformning – henset til den omstændighed, at varer med fællesskabsoprindelse er fritaget for moms, således at den første ungarske køber ikke har ret til at fradrage moms, hvilket kun den anden aktør i kæden derimod har – et objektivi forhold, der i sig selv er tilstrækkeligt til at godtgøre, at der er tale om afgiftssvig, eller skal afgiftsmyndigheden også i dette tilfælde med objektive forhold godtgøre, hvilke(n) aktør(er) i kæden der begik afgiftssvig, deres modus operandi, og om den afgiftspligtige person havde kendskab til eller kunne have haft kendskab til dette, såfremt den pågældende havde udvist den fornødne omhu?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

16 Idet den forelæggende ret med sit første og andet præjudicielle spørgsmål har anmodet Domstolen om en fortolkning af princippet om EU-retten forrang og af artikel 47 i chartret om grundlæggende rettigheder, skal det indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning anser sig for bundet af højere nationale domstoles domme, selv når disse indeholder retlige vurderinger, som den finder uforenelige med EU-retten.

17 Når dette er sagt, har den forelæggende ret ikke redegjort for den forbindelse, som den har fastslået, mellem artikel 47 i chartret om grundlæggende rettigheder, der fastsætter retten til effektive retsmidler, og den nationale lovgivning. Som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, er der i forelæggelsesafgørelsen desuden ikke redegjort for nogen hindring for, at den forelæggende ret kan forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål i tilfælde af tvivl om, hvorvidt den pågældende nationale retspraksis er forenelig med EU-retten. Under disse omstændigheder skal de nævnte spørgsmål udelukkende besvares i lyset af princippet om EU-retten forrang.

18 Det skal således fastslås, at den forelæggende ret med det første og det andet spørgsmål, som skal besvares samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om princippet om EU-retten forrang skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, hvorefter de retlige vurderinger, der er foretaget af en højere national ret, er bindende for de lavere nationale retsinstanser, som er forpligtet til at begrunde enhver afvigelse fra disse vurderinger, selv om disse lavere nationale retter, henset til Domstolens fortolkning af en EU-retlig bestemmelse, er af den opfattelse, at de nævnte vurderinger ikke er i overensstemmelse med EU-retten.

Om formaliteten

19 Den ungarske regering har gjort gældende, at disse spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling. Med disse spørgsmål ønsker den forelæggende ret således at rejse tvivl om de afgørelser, som Kúria (øverste domstol) har truffet i de sager, der gav anledning til Vikingo F?vállalkozó og Crewprint-kendelserne, med den begrundelse, at Kúrias (øverste domstol) afgørelser ikke skulle være i overensstemmelse med disse kendelser. De nævnte spørgsmål er således uden relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, idet denne ikke har nogen

forbindelse med disse sager.

20 I denne henseende bemærkes det, at der ifølge fast retspraksis er 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. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er hypotetisk, 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 14.9.2023, *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

21 I det foreliggende tilfælde skal det bemærkes, at den forelæggende ret har henvist til en potentiel modsigelse mellem Kúrias (øverste domstol) afgørelser og Vikingo F?vállalkozó og Crewprint-kendelserne. I det omfang den forelæggende ret er af den opfattelse, at den skal henholde sig til konklusionerne i disse kendelser for at afgøre tvisten i hovedsagen, og at den i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke desto mindre er bundet af afgørelserne fra Kúria (øverste domstol), har de forelagte spørgsmål en forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen og er ikke af hypotetisk karakter. Domstolen råder desuden over de retlige og faktiske oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af det forelagte spørgsmål.

22 Følgelig kan det første og det andet spørgsmål antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

23 I henhold til fast retspraksis har EU-retten ifølge princippet om EU-rettens forrang en fortrinsstilling i forhold til medlemsstaternes nationale ret. Dette princip medfører derfor en forpligtelse for alle instanser i medlemsstaterne til at sikre, at de forskellige EU-retlige bestemmelser gennemføres fuldt ud, idet medlemsstaternes nationale ret ikke kan ændre den virkning, som disse forskellige bestemmelser tillægges på disse staters område. Det følger heraf, at i medfør af princippet om EU-rettens forrang må den omstændighed, at en medlemsstat påberåber sig bestemmelser i national ret, selv hvis der er tale om forfatningsbestemmelser, ikke være til skade for EU-rettens enhed og effektivitet (jf. i denne retning dom af 5.6.2023, *Kommissionen mod Polen (Dommeres uafhængighed og privatliv)*, C-204/21, EU:C:2023:442, præmis 77, og af 24.7.2023, *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, præmis 128 og den deri nævnte retspraksis).

24 Det bemærkes i denne sammenhæng, at en national ret, som har gjort brug af den mulighed, der er givet den ved artikel 267 TEUF, ved afgørelsen af tvisten i hovedsagen er bundet af Domstolens fortolkning af de EU-retlige bestemmelser, og derfor i givet fald skal se bort fra en højere national rets vurderinger, hvis den, henset til Domstolens fortolkning, er af den opfattelse, at disse vurderinger ikke er i overensstemmelse med EU-retten, i givet fald ved at undlade at anvende den nationale regel, der forpligter den til at efterkomme denne højere rets afgørelser (jf. i denne retning dom af 24.7.2023, *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, præmis 132 og 133 samt den deri nævnte retspraksis).

25 Under disse omstændigheder omfatter kravet om at sikre EU-rettens fulde virkning forpligtelsen for denne nationale ret til i givet fald at ændre en fast retspraksis, såfremt denne er baseret på en fortolkning af national ret, som er uforenelig med EU-retten (dom af 9.9.2021, *Dopravní podnik hl. m. Prahy, C-107/19*, EU:C:2021:722, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

26 Når Domstolens praksis endvidere har givet et klart svar på et spørgsmål om fortolkning af EU-retten, skal den nationale ret gøre alt, hvad der er nødvendigt, for at denne fortolkning gennemføres (jf. i denne retning dom af 10.3.2022, *Grossmania, C-177/20*, EU:C:2022:175, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

27 Som den ungarske regering og Kommissionen har anført, er det i denne henseende uden betydning, om Domstolens fortolkning har form af en dom eller en begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 99. Der er nemlig ingen bestemmelser i traktaterne, statuten for Den Europæiske Unions Domstol eller i det nævnte procesreglement, der inden for rammerne af den præjudicielle procedure indfører en sondring mellem domme og begrundede kendelser med hensyn til deres rækkevidde og virkninger. En national ret kan således ikke se bort fra en kendelse med den begrundelse, at denne til forskel fra en dom angiveligt ikke indeholder nye elementer vedrørende fortolkningen af EU-retten.

28 I det foreliggende tilfælde er den forelæggende ret således ved afgørelsen af tvisten i hovedsagen bundet af den fortolkning af EU-retten, som Domstolen har givet, og skal i givet fald se bort fra den vurdering, som Kúria (øverste domstol) har foretaget i tidligere afgørelser, der i national ret har karakter af bindende præcedens, hvis den forelæggende ret, henset til denne fortolkning, finder, at Kúrias (øverste domstol) vurdering ikke er i overensstemmelse med EU-retten.

29 Det fremgår af oplysningerne fra den forelæggende ret og den ungarske regering, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning giver denne ret beføjelse til at fravige tidligere afgørelser fra Kúria (øverste domstol), selv om disse har bindende virkning som præcedens, bl.a. såfremt den nævnte ret er af den opfattelse, at disse afgørelser er uforenelige med EU-retten, og at dens vurdering i denne henseende er begrundet. I en sådan sammenhæng synes den begrundelsespligt, der påhviler den forelæggende ret i denne henseende, ikke i sig selv at kunne tilsidesætte EU-rettens forrang, idet de sagsakter, Domstolen råder over, ikke indeholder nogen oplysninger, der kan indikere, at en sådan forpligtelse udgør en hindring, der kan gøre det uforholdsmæssigt vanskeligt for den nævnte ret at udøve muligheden for at fravige tidligere afgørelser fra Kúria (øverste domstol).

30 Henset til disse betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at princippet om EU-rettens forrang skal fortolkes således, at det pålægger en national ret, der har udøvet den mulighed, som den er tillagt i henhold til artikel 267 TEUF, at se bort fra en højere national rets retlige vurderinger, hvis den, henset til den fortolkning af en EU-retlig bestemmelse, som Domstolen har anlagt i en dom eller en begrundet kendelse som omhandlet i artikel 99 i dens procesreglement, er af den opfattelse, at disse vurderinger ikke er i overensstemmelse med EU-retten. Dette princip er imidlertid ikke til hinder for en national lovgivning, der blot forpligter de lavere nationale retsinstanser til at begrunde enhver afvigelse fra disse vurderinger.

Om det tredje til det femte spørgsmål

31 Med det tredje til det femte spørgsmål, som skal besvares samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet, skal

fortolkes således, at de er til hinder for en praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage moms vedrørende erhvervelsen af varer, som er blevet leveret til sidstnævnte, med den begrundelse, at fakturaerne vedrørende disse erhvervelser ikke kan lægges til grund som følge af omstændigheder, der vidner om manglende omhu, som kan tilregnes den afgiftspligtige person, idet disse omstændigheder principielt vurderes på grundlag af et cirkulære, som denne myndighed har udstedt til de afgiftspligtige personer.

32 Det følger 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 momsdirektivets artikel 167 ff. 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 (dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

33 Hvad angår de materielle krav eller betingelser, som fradragsretten er underlagt, fremgår det af momsdirektivets artikel 168, litra a), 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 denne fradragsret, 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. Hvad angår de nærmere vilkår for udøvelsen af retten til at fradrage moms, der kan betegnes som krav eller betingelser af formel art, bestemmer nævnte direktivs artikel 178, litra a), at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med kravene i samme direktiv (jf. i denne retning dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

34 De materielle betingelser, som fradragsretten er underlagt, er kun opfyldt, hvis den levering af varer eller ydelser, 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 (kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis, samt af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 36).

35 Når dette er sagt, kan fradragsretten nægtes den afgiftspligtige person, hvis det på grundlag af objektive beviser fastslås, at den er blevet påberåbt svigagtigt eller uretmæssigt. Det skal nemlig bemærkes, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og at Domstolen gentagne gange har fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Selv om de materielle betingelser for fradragsretten er opfyldt, tilkommer det derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme denne ret, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (dom af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 40 og 41 samt den deri nævnte retspraksis).

36 Hvad angår svig følger det af fast retspraksis, at retten til fradrag skal nægtes ikke alene, når den afgiftspligtige person selv har begået momssvig, men også når det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at den afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at

vedkommende ved sin erhvervelse af disse varer eller ydelser deltog i en transaktion, der var led i en sådan svig (dom af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

37 Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det skatte- og afgiftsmyndighederne i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person begik momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i en sådan svig. Det tilkommer herefter de nationale retter at efterprøve, om de pågældende afgiftsmyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (dom af 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Moms – fiktiv erhvervelse), C-114/22, EU:C:2023:430, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis)

38 Da EU-retten i denne henseende ikke fastsætter nogen regler om fremgangsmåden for bevisoptagelse på området for momssvig, skal disse objektive forhold godtgøres af afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med de i national lov fastsatte bevisregler. Disse regler må imidlertid ikke begrænse EU-rettens effektive virkning (dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

39 I en sådan sammenhæng afhænger den omhu, der kræves af den afgiftspligtige person, og de foranstaltninger, det med rimelighed kan kræves, at denne foretager for at sikre sig, at den pågældende ved sin erhvervelse ikke deltager i en transaktion, der er led i svig begået af en erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled, af omstændighederne i den konkrete sag og navnlig af spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger indicier, der gør det muligt for den afgiftspligtige person på tidspunktet for dennes erhvervelse at have mistanke om uregelmæssigheder eller svig. I tilfælde af indicier for svig kan der således forventes en større omhu fra en afgiftspligtige persons side. Det kan imidlertid ikke kræves af den afgiftspligtige person, at denne skal foretage komplekse og vidtrækkende kontroller som dem, skatte- og afgiftsmyndigheden har midlerne til at foretage (dom af 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 52, og kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 70).

40 Spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige person har udvist tilstrækkelig omhu, henhører under bedømmelsen af de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og dermed alene under de nationale retters kompetence. Det tilkommer disse retter at vurdere, om den afgiftspligtige person, henset til omstændighederne i den foreliggende sag, har udvist tilstrækkelig omhu og har truffet de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende under disse omstændigheder (jf. i denne retning dom af 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

41 Momsdirektivet er i denne henseende principielt ikke til hinder for, at medlemsstaterne vedtager en lovgivning eller et cirkulære med henblik på at præcisere den grad af omhu, der kræves af en afgiftspligtig person, og for at vejlede afgiftsmyndighedens vurdering ved at fastsætte kriterier i denne henseende. I henhold til momsdirektivets artikel 273, stk. 1, kan medlemsstaterne derudover fastsætte andre forpligtelser end de i nævnte direktiv fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

42 Som det fremgår af fast retspraksis, må en sådan foranstaltning imidlertid ikke føre til, at den systematisk anfægter retten til at fradrage moms og dermed princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis). Den må heller ikke begrænse EU-rettens effektivitet med hensyn til bevisførelse på området for momssvig.

43 Den samme foranstaltning kan således ikke rejse tvivl om den i nærværende doms præmis

37 nævnte forpligtelse for afgiftsmyndighederne til i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at en afgiftspligtig person har begået momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en sådan svig. I overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 39, kan den heller ikke føre til, at denne afgiftspligtige person pålægges komplekse og dybtgående kontroller af sin leverandør.

44 Når afgiftsmyndigheden således bl.a. støtter sig på uregelmæssigheder, der er begået i forhold til udstederen af en faktura, kan bedømmelsen af beviserne derfor ikke føre til, at nævnte afgiftspligtige person, som er modtager af denne faktura, indirekte forpligtes til at foretage kontroller hos sin medkontrahent, som principielt ikke påhviler denne (jf. i denne retning kendelse af 16.5.2013, Hardimpex, C-444/12, EU:C:2013:318, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

45 Endelig skal gennemførelsen af en foranstaltning som den, der er omhandlet i denne doms præmis 41, være i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet. I denne henseende bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem (dom af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

46 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, følger det bl.a. heraf, at EU-lovgivningen skal være klar, og at de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse, idet dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem. Tilsvarende skal medlemsstaternes retsregler på et EU-reguleret område være udformet så utvetydigt, at de berørte personer sættes i stand til på tilstrækkeligt klar og tydelig måde at kende deres rettigheder og forpligtelser, og de nationale domstole i stand til at sikre iagttagelsen heraf (dom af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 34 og 35 samt den deri nævnte retspraksis).

47 I det foreliggende tilfælde fremgår det af oplysningerne fra den forelæggende ret, at Global Ink Trade blev nægtet retten til at fradrage moms i forbindelse med erhvervelsen af de varer, som blev leveret til selskabet, med den begrundelse, at fakturaerne vedrørende disse varer ikke kan lægges til grund, navnlig på grund af en usikkerhed med hensyn til den reelle identitet på leverandøren af disse varer. I denne sammenhæng synes afgiftsmyndigheden ligeledes at have lagt den omstændighed til grund, at direktøren for den virksomhed, der udstedte de nævnte fakturaer, havde tilsidesat sine forpligtelser med hensyn til angivelse og betaling af moms, hvilket Global Ink Trade angiveligt burde have haft kendskab til. Afgiftsmyndigheden fandt i denne henseende, at Global Ink Trade havde gjort sig skyldig i passiv svig.

48 Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 37 og 40, tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om afgiftsmyndigheden i tilstrækkelig grad har godtgjort de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person har begået momssvig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en sådan svig, samt at vurdere, om nævnte afgiftspligtige person, henset til omstændighederne i den foreliggende sag, har udvist tilstrækkelig omhu og truffet de foranstaltninger, som under disse omstændigheder med rimelighed kan kræves af den pågældende.

49 Selv om en sådan afgiftspligtig person, når der foreligger indicier for momssvig, ganske vist kan forventes at udvise øget omhu, påhviler det imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, at afgiftsmyndighedens krav ikke bevirker, at denne person pålægges at foretage komplekse og

vidtrækkende kontroller vedrørende sin leverandør ved de facto at overføre udførelsen af de kontrolforanstaltninger, som påhviler denne myndighed, til nævnte afgiftspligtige person som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 39 og 44.

50 Det bemærkes, at nævnte myndighed ikke på generel vis kan kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de goder og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, har opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen (jf. i denne retning Vikingo F?vállalkozó-kendelsen, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

51 Hvad endelig angår retssikkerhedsprincippet tilkommer det endvidere den forelæggende ret at undersøge, om afgiftsmyndigheden har overholdt dette princip ved udøvelsen af de beføjelser, som den er tillagt. I denne sammenhæng påhviler det denne ret at undersøge, om det cirkulære, som nævnte myndighed har udstedt til de afgiftspligtige personer, og som finder anvendelse på de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder, var formuleret entydigt, om dets anvendelse var forudsigelig for borgerne som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 45 og 46, og om de krav, som samme myndighed anvendte, var i strid med dette cirkulære.

52 Det tredje til det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis, ifølge hvilken afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig person fradragsret for moms vedrørende erhvervelsen af varer, som er blevet leveret til den afgiftspligtige person, med den begrundelse, at fakturaerne vedrørende disse erhvervelser ikke kan lægges til grund som følge af omstændigheder, som vidner om manglende omhu, der kan tilregnes den afgiftspligtige person, idet disse omstændigheder principielt vurderes på grundlag af et cirkulære, som denne myndighed har udstedt til afgiftspligtige personer, forudsat at:

- denne praksis og dette cirkulære ikke rejser tvivl om den forpligtelse, der påhviler den nævnte myndighed til i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at nævnte afgiftspligtige person har begået momssvig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en sådan svig
- nævnte praksis og nævnte cirkulære ikke pålægger den samme afgiftspligtige person at foretage komplekse og detaljerede kontroller af sin medkontrahent
- de krav, som samme myndighed anvender, er i overensstemmelse med de krav, der er fastsat i cirkulæret, og at
- det cirkulære, der er udstedt til afgiftspligtige personer, er utvetydigt formuleret, og at borgerne kan forudse dets anvendelse.

Om det sjette spørgsmål

53 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at afgiftsmyndigheden, når denne har til hensigt at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag af indgående moms med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til momskarruselsvig, begrænser sig til at fastslå, at denne transaktion er en del af en cirkulær faktureringskæde, uden herved at identificere alle de aktører, der har medvirket til denne svig, og de handlinger, som de hver især har udført.

54 Det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 35-38, at den afgiftsmyndighed, der har til hensigt at nægte retten til fradrag, i overensstemmelse med de bevisregler, der er fastsat i national ret, og uden at skade EU-rettens effektivitet, skal føre tilstrækkeligt bevis for såvel de objektive forhold, der godtgør, at selve momssvigen foreligger, som de objektive forhold, der godtgør, at den afgiftspligtige person har begået denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at erhvervelsen af varer eller ydelser, der blev påberåbt til støtte for denne ret, var led i nævnte svig.

55 Dette beviskrav er til hinder for, uanset hvilken type svig eller handlinger der undersøges, at der anvendes formodninger eller antagelser, som bevirker, at der, idet bevisbyrden vendes om, gøres indgreb i det grundlæggende princip i det fælles momssystem, som retten til fradrag udgør, og dermed i EU-rettens effektivitet (dom af 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 34).

56 Selv om eksistensen af en cirkulær faktureringskæde udgør et vigtigt indicium for, at der foreligger svig, som skal tages i betragtning i forbindelse med den samlede vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, kan det følgelig ikke tillades, at afgiftsmyndigheden med henblik på at bevise, at der foreligger momskarruselsvig, kan begrænse sig til at fastslå, at den omhandlede transaktion indgår i en cirkulær faktureringskæde (jf. i denne retning dom af 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 35).

57 Det påhviler afgiftsmyndigheden dels præcist at angive de forhold, der udgør svig, og at føre bevis for svigagtige handlinger, dels at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at erhvervelsen af varer eller ydelser, der blev påberåbt til støtte for denne ret, var led i nævnte svig. Beviset for, at der foreligger svig, og at den afgiftspligtige person har medvirket til denne svig, indebærer imidlertid ikke nødvendigvis, at alle de aktører, der har medvirket til den nævnte svig, og disses respektive handlinger er blevet identificeret. Det tilkommer de nationale retter at efterprøve, om afgiftsmyndigheden har ført tilstrækkelige beviser herfor (jf. i denne retning dom af 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 36).

58 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at

– det er til hinder for, at afgiftsmyndigheden, når denne har til hensigt at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag af indgående moms med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til momskarruselsvig, begrænser sig til at fastslå, at denne transaktion er en del af en cirkulær faktureringskæde

– det påhviler nævnte afgiftsmyndighed dels præcist at angive de forhold, der udgør svig, og at føre bevis for svigagtige handlinger, dels at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at erhvervelsen af de varer eller ydelser, der blev påberåbt til støtte for denne ret, var led i nævnte svig, hvilket imidlertid ikke nødvendigvis indebærer, at alle de aktører, der har medvirket til denne svig, og disses respektive handlinger er blevet identificeret.

Sagsomkostninger

59 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 de 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 (Første Afdeling) for ret:

1) Princippet om EU-rettens forrang skal fortolkes således, at det pålægger en national ret, der har udøvet den mulighed, som den er tillagt i henhold til artikel 267 TEUF, at se bort fra en højere national rets retlige vurderinger, hvis den, henset til den fortolkning af en EU-retlig bestemmelse, som Domstolen har anlagt i en dom eller en begrundet kendelse som omhandlet i artikel 99 i dens procesreglement, er af den opfattelse, at disse vurderinger ikke er i overensstemmelse med EU-retten. Dette princip er imidlertid ikke til hinder for en national lovgivning, der blot forpligter de lavere nationale retsinstanser til at begrunde enhver afvigelse fra disse vurderinger.

2) Artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en praksis, ifølge hvilken afgiftsmyndigheden nægter en afgiftspligtig person fradragsret for merværdiafgift (moms) vedrørende erhvervelsen af varer, som er blevet leveret til den afgiftspligtige person, med den begrundelse, at fakturaerne vedrørende disse erhvervelser ikke kan lægges til grund som følge af omstændigheder, som vidner om manglende omhu, der kan tilregnes den afgiftspligtige person, idet disse omstændigheder principielt vurderes på grundlag af et cirkulære, som denne myndighed har udstedt til afgiftspligtige personer, forudsat at

- denne praksis og dette cirkulære ikke rejser tvivl om den forpligtelse, der påhviler den nævnte myndighed til i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at nævnte afgiftspligtige person har begået momssvig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en sådan svig

- nævnte praksis og nævnte cirkulære ikke pålægger samme afgiftspligtige person at foretage komplekse og detaljerede kontroller af sin medkontrahent

- de krav, som samme myndighed anvender, er i overensstemmelse med de krav, der er fastsat i cirkulæret, og

- det cirkulære, der er udstedt til afgiftspligtige personer, er utvetydigt formuleret, og at borgerne kan forudse dets anvendelse.

3) Direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at

- det er til hinder for, at afgiftsmyndigheden, når denne har til hensigt at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag af indgående moms med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til momskarruselsvig, begrænser sig til at fastslå, at denne transaktion er en del af en cirkulær faktureringskæde

- det påhviler nævnte afgiftsmyndighed dels præcist at angive de forhold, der udgør svig, og at føre bevis for svigagtige handlinger, dels at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at erhvervelsen af de varer eller ydelser, der blev påberåbt til støtte for denne ret, var led i nævnte svig, hvilket imidlertid ikke nødvendigvis indebærer, at alle de aktører, der har medvirket til denne svig, og disses respektive handlinger er blevet identificeret.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.