

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS BESLUT (tionde avdelningen)

den 3 september 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 99 i domstolens rättegångsregler – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 168, 178, 220 och 226 – Principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet – Avdragsrätt för mervärdesskatt – Avslag – Villkor för att det ska föreligga en leverans av varor – Skatteundandragande – Bevis – Sanktion – Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Rätt till ett effektivt rättsmedel”

I mål C-610/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 5 juli 2019, som inkom till domstolen den 13 augusti 2019, i målet

Vikingo Fővállalkozó Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis (referent) samt domarna E. Juhász och M. Ilešić,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ungerns regering, genom M. Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitis och Zs. Teleki, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet enligt artikel 99 i domstolens rättegångsregler genom ett särskilt uppsatt beslut som är motiverat

följande

Beslut

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 168 a, 178 a, 220.1 och 226 i

rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), jämförda med principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet samt artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Vikingo F?vállalkozó Kft. (nedan kallat Vikingo) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern), angående rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till två fakturor avseende förvärv av maskiner.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Med hänsyn till tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ska det påpekas att det är den version av direktiv 2006/112 som följer av rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EGT L 189, 2010, s. 1), vilken är tillämplig från och med den 1 januari 2013, som är tillämplig i tiden (*ratione temporis*) på vissa av dessa omständigheter. De ändringar som har gjorts genom detta direktiv saknar emellertid direkt relevans för förevarande mål.

4 I artikel 14.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 I artikel 168 i detta direktiv föreskrivs följande:

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

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

...”

6 Artikel 178 i nämnda direktiv har följande lydelse:

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

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

...”

7 I artikel 220 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person ska se till att en faktura i följande fall utfärdas antingen av honom själv eller av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

1) För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

...

8 I artikel 226 i direktiv 2006/112 anges de enda uppgifter som, utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i direktivet, ska vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221 i direktivet.

9 I artikel 273 första stycket i direktivet anges följande:

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

Ungersk rätt

10 I 27 § punkt 1 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt) föreskrivs följande:

"När en vara är föremål för flera på varandra följande försäljningar på ett sådant sätt att den skickas eller transporteras direkt från den ursprungliga leverantören till den slutliga förvärvaren som anges som mottagare, ska 26 § endast tillämpas på en enda leverans av varan."

11 I 26 § i samma lag föreskrivs följande:

"När försändelsen eller transporten utförs av leverantören eller förvärvaren, eller av en tredje part för någon av deras räkning, ska platsen för leveransen av varorna vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till den förvärvare som anges som mottagare påbörjas."

12 119 § punkt 1 i nämnda lag har följande lydelse:

"Såvida inte annat anges i denna lag ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den skatt som ska betalas, motsvarande den ingående mervärdesskatten, ska fastställas (120 §)."

13 I 120 § a i samma lag föreskrivs följande:

"Om den beskattningsbara personen – i denna egenskap – använder eller på annat sätt utnyttjar varor eller tjänster för att leverera beskattade varor eller tillhandahålla beskattade tjänster, ska denne från den skatt som han är skyldig att erlägga ha rätt att dra av

a) den skatt som en annan beskattningsbar person – vilket innefattar personer eller organisationer som är föremål för förenklad bolagsbeskattning – har fakturerat förstnämnda beskattningsbara personen i samband med förvärvet av dessa varor eller användningen av dessa tjänster,

...

14 I 127 § punkt 1 a i 2007 års lag nr CXXVII föreskrivs följande:

"För att få utöva rätten till avdrag måste det materiella villkoret vara uppfyllt att den beskattningsbara personen personligen förfogar över

a) I det fall som avses i 120 § a, en faktura som utfärdats i dennes namn och som visar att transaktionen har skett,

...”

15 1 § i számvitel?I szóló 2000. évi C. törvény (2000 års lag nr C om bokföring) (nedan kallad bokföringslagen) har följande lydelse:

”I denna lag fastställs de skyldigheter i fråga om bokföring och redovisning av räkenskaperna för personer som omfattas av lagens tillämpningsområde, de principer som ska iakttas i fråga om bokföring och upprättande av räkenskaperna, de bestämmelser som grundar sig på dessa principer och villkoren gällande skyldigheten att lämna ut, offentliggöra och granska.”

16 I 15 § punkt 3 i nämnda lag anges följande:

”De transaktioner som ingår i bokföringen och i årsbokslutet ska föreligga i verkligheten, kunna bevisas och kunna fastställas av tredje man. Bedömningen av dem ska ske i enlighet med de värderingsprinciper som föreskrivs i denna lag och med de därmed sammanhängande utvärderingsförfarandena (’realitetsprincipen’).”

17 I 166 § punkterna 1 och 2 i denna lag föreskrivs följande:

”1. Med styrkande bokföringshandling avses varje handling som upprättats eller utarbetats av en ekonomisk aktör eller som upprättats eller utarbetats av en fysisk person eller annan ekonomisk aktör som har ett affärsförhållande eller ett annat förhållande med denne (faktura, avtal, överenskommelse, intyg om kreditinstitut, bankkontoutdrag, bestämmelser i lagar och andra författningar) och som utgör underlag för bokföring (deklaration) av en ekonomisk transaktion.

2. De uppgifter som ingår i en styrkande bokföringshandling ska, vad gäller form och innehåll, vara trovärdiga, tillförlitliga och korrekta. Principen om tydlighet avgör hur den ska vara avfattad.”

18 I 2 § punkt 1 i adózás rendjér?I szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet) (nedan kallad skatteförfarandelagen) föreskrivs följande:

”Rättigheter i rättsförhållanden ska för skatteändamål utövas i enlighet med deras syfte. Enligt skattelagstiftningen kan avtal som ingås eller andra transaktioner som genomförs i syfte att kringgå bestämmelserna i skattelagstiftningen inte anses utgöra utövande av rättigheter i enlighet med deras syfte”

19 97 § punkterna 4 och 6 i skatteförfarandelagen har följande lydelse:

”4. Vid kontrollen är skattemyndigheten skyldig att fastställa och styrka omständigheterna, med undantag av sådana fall där det är den beskattningsbara personen som enligt lag har bevisbördan.

...

6. När omständigheterna ska fastställas är skattemyndigheten skyldig att även eftersöka omständigheter som är till fördel för den beskattningsbara personen. En omständighet eller en uppgift som inte är styrkt får inte, förutom när ett fastställande måste ske genom en uppskattning, vägas in i bedömningen till nackdel för den skattskyldiga personen.”

20 I 170 § punkt 1 i denna lag anges följande:

”Vid bristande skattebetalning ska skattetillägg erläggas. Om inte annat föreskrivs i denna lag

uppgår skattetillägget till 50 procent av det obetalda beloppet. Skattetillägget ska uppgå till 200 procent av det obetalda beloppet om skillnaden i förhållande till det belopp som ska betalas har samband med undanhållande av inkomster, förfalskning eller förstöring av bevisning, räkenskapsböcker eller affärshandlingar. Skattetillägg ska påföras av skattemyndigheten även när skattebetalaren, utan att ha rätt till det, inger en begäran om skattestöd eller återbetalning av skatt eller en deklaration avseende ett tillgodohavande, ett skattestöd eller en återbetalning, och myndigheten har konstaterat att skattebetalaren saknade sådan rätt före beviljandet. Underlaget för skattetillägget motsvarar i ett sådant fall det belopp som felaktigt begärts utbetalt.”

21 171 § punkterna 1 och 2 i samma lag har följande lydelse:

”1. Skattetillägget kan sättas ned eller upphävas, antingen ex officio eller på begäran, när det finns extraordinära omständigheter som gör det möjligt att sluta sig till att den beskattningsbara personen eller dennes ombud, anställd, medlem eller befullmäktigad som skulden härrör från har handlat med det omdöme som kunde förväntas av vederbörande i ett sådant fall. Vid en nedsättning av skattetillägget ska samtliga omständigheter bedömas, särskilt skatteskuldens storlek, omständigheterna vid dess tillkomst, allvaret i och hur vanligt förekommande den beskattningsbara personens olagliga beteende har varit (handling eller underlåtenhet).

2. Det finns inte anledning att sätta ned skattetillägget, vare sig ex officio eller på begäran, när skatteskulden har samband med undanhållande av intäkter, förfalskning eller förstöring av intyg, räkenskapsböcker eller affärshandlingar.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 Vikingo, vars huvudsakliga verksamhet utgörs av grossisthandel med konfektyr och godis, ingick den 20 mars 2012 ett avtal med Freest Kft. om leverans av tio förpackningsmaskiner och en fyllningsmaskin före den 20 december 2012. I avtalet föreskrevs en möjlighet att anlita underleverantörer. Den 21 maj 2012 ingick Vikingo ett nytt avtal med Freest angående leverans av sex förpackningsmaskiner och en packningsmaskin som skulle levereras den 30 mars 2013. Enligt villkoren i de två avtalen köptes maskinerna av Freest från ett annat bolag som i sin tur hade köpt maskinerna från ett annat bolag. Vikingo har utnyttjat rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på de två fakturor som Freest utfärdat.

23 Efter en efterhandskontroll av mervärdesskattedeklarationerna fattade skattemyndigheten i första instans ett beslut om efterbeskattning med ett belopp på 8 020 000 ungerska forint (HUF) (cirka 23 290 euro) för det andra och det fjärde kvartalet år 2012 och med ett belopp på 13 257 000 HUF (cirka 38 844 euro) för det första kvartalet år 2013. En del av dessa belopp motsvarade det mervärdesskattebelopp som rättsstridigt hade erhållits och det andra beloppet avsåg obetald mervärdesskatt. Skattemyndigheten påförde även Vikingo ett skattetillägg och en förseningsavgift.

24 Till stöd för sina beslut fann skattemyndigheten, på grundval av konstateranden som gjorts i samband med de genomförda kontrollerna och deklarationerna från företagsledarna i de bolag som var inblandade i leveranskedjan, att maskinerna i själva verket hade förvärvats från en okänd person, vilket innebar att dessa transaktioner varken hade genomförts mellan de personer som angavs på fakturorna eller på det sätt som angavs på fakturorna.

25 Skattemyndigheten i andra instans fastställde det ena av dessa beslut och ändrade det andra genom att justera beloppet för den obetalda mervärdesskatten samt beloppen för skattetillägget och dröjsmålsräntan.

26 Vikingo överklagade dessa beslut till den hänskjutande domstolen, som genom två domar ändrade dem. Nämnda domstol påpekade bland annat, vad gäller avdragsrätten, att Vikingo hade lämnat in de aktuella fakturorna och handlingarna som styrkte att de hade upprättats och betalats, och bedömde att det var ostridigt att de maskiner som omfattades av de båda avtalen hade levererats. Den fann vidare att skattemyndigheten hade grundat sig på irrelevanta omständigheter, såsom, bland annat, att företagen i tidigare led i leveranskedjan saknade materiella och mänskliga resurser och att de tillfrågade företagsledarnas minnesbilder med avseende på de aktuella transaktionerna var bristfälliga.

27 Kúria (Högsta domstolen, Ungern) upphävde dessa två domar och återförvisade målen till den hänskjutande domstolen. Den fann att skattemyndigheten, vid prövningen av de faktiska omständigheterna i varje enskilt avtal och den eventuella avsikten att undvika skatt, var skyldig att göra en undersökning av hela leveranskedjan och det inflytande som dess delar hade på varandra. Högsta domstolen ansåg att skattemyndigheten således hade agerat korrekt genom att samla bevis gällande samtliga aktörer i denna kedja och att domstolen i första instans hade gjort en felaktig tolkning av 127 § 1 i bokföringslagen och EU-domstolens praxis genom att utgå från att det fanns en korrekt faktura, trots att avdragsrätten förutsätter att det föreligger en verklig ekonomisk transaktion.

28 Den hänskjutande domstolen har angett att även om det är utrett att de maskiner som omfattas av de aktuella avtalen togs i bruk i Vikingos anläggning, ansåg skattemyndigheten att motsvarande fakturor, vilka inte kritiserades med avseende på deras form, och de övriga handlingar som hade ingetts inte styrkte att de ekonomiska transaktioner som angavs i dessa fakturor hade genomförts, eftersom innehållet i dessa fakturor vederlades genom deklarationerna, avseende leveransen och maskinernas ursprung, från fakturautställaren och företagsledarna i tidigare led i kedjan. Nämnda fakturor var därför inte tillförlitliga när det gäller deras innehåll, trots att samtliga företagsledare hade medgett att maskinerna faktiskt hade levererats och tagits i bruk. Vad vidare gäller de åtgärder som rimligen kunde krävas av förvärvaren, ansåg skattemyndigheten inte att det var tillräckligt att Vikingo före ingåendet av avtalen hade granskat utdraget från bolagsregistret avseende sin avtalspart och begärt ett prov på firmateckning, eller att Freests företagsledare hade besökt anläggningen.

29 Den hänskjutande domstolen har angett att de faktiska omständigheterna i det nationella målet liknar dem i de mål som avgjordes genom domen av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373), samt beslut av den 16 maj 2013, Hardimpex (C?444/12, ej publicerat, EU:C:2013:318), och beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869). Trots domstolens svar i denna dom och dessa beslut är skattemyndighetens och de nationella domstolarnas tolkningar av lagstiftningen fortfarande motsägelsefulla. Skattemyndigheten har fortsatt att neka avdragsrätt med motiveringen att innehållet i fakturorna inte är trovärdigt och genom att automatiskt betrakta denna omständighet som ett skatteundandragande som den beskattningsbara personen nödvändigtvis måste känna till.

30 Den hänskjutande domstolen har även angett att Kúria (Högsta domstolen), i besluten om att återförvisa målen till denna domstol, ansåg att beslutet av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C?446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869), som den hänskjutande domstolen lagt till grund för de upphävda avgörandena, inte ändrade kriterierna för det förfarande som ska följas vid bedömningen av avdragsrätten och gav den hänskjutande domstolen instruktioner, i enlighet med tillämpliga civilrättsliga regler, om att uppfylla de kriterier som uppställts av Kúria i ett avgörande av den 26 september 2016, både när det gäller att fastställa de objektiva omständigheterna som är relevanta för att tillerkänna en avdragsrätt och när det gäller att bedöma bevisningen, genom att

kräva att den hänskjutande domstolen följer reglerna om leveranskedjor och bestämmelserna i bokföringslagen. Enligt Kúrias (Högsta domstolens) instruktioner har skattemyndigheten handlat på ett korrekt sätt genom att inhämta bevisning avseende samtliga aktörer i denna kedja och, i enlighet med dessa bestämmelser och denna lag, prövat huruvida Vikingo kände till att det deltog i ett skatteundandragande.

31 Enligt den hänskjutande domstolen uppkommer således återigen frågan huruvida skattemyndighetens praxis och den tolkning som Kúria (Högsta domstolen) har gjort i sitt avgörande strider mot syftet med avdragsrätten i artikel 168 a i direktiv 2006/112 och huruvida denna tolkning är förenlig med artikel 178 a i direktivet samt med principerna om skatteneutralitet och effektivitet.

32 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida skattemyndighetens praxis, enligt vilken avdragsrätten är förenad med villkoren att det i fakturan fastställs att transaktionen har genomförts och att bestämmelserna i bokföringslagen har efterlevts, och enligt vilken det anses att en formellt riktig faktura inte är tillräcklig, är förenlig med artiklarna 220 och 226 i direktiv 2006/112.

33 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida denna praxis är förenlig med principerna om neutralitet, effektivitet och proportionalitet samt med EU-domstolens praxis, vad gäller de krav som avser de faktiska omständigheter som ska fastställas och den bevisning som ska förebringas. Den hänskjutande domstolen har medgett att ett skatteundandragande kan förutsätta en prövning av de relevanta omständigheterna avseende de deltagare i kedjan som befinner sig i ett tidigare led i förhållande till den beskattningsbara personen, men hyser tvivel om skattemyndighetens praxis att granska hela transaktionskedjan och, om den anser att denna kedja inte är rationell på det ekonomiska planet eller om en transaktion inte är motiverad eller vederbörligen styrkt, anse att det föreligger en oegentlighet som ska leda till att avdragsrätten nekas, oberoende av om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till denna omständighet.

34 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att när avdragsrätten nekas är ett skattetillägg på 200 procent av skillnaden i mervärdesskatt, under sådana omständigheter som i det nationella målet, proportionerligt.

35 Den hänskjutande domstolen vill slutligen, mot bakgrund av den nationella rättspraxis som den anser inte iakttar syftena med direktiv 2006/112, få klarhet i om rättsmedlen är effektiva och har påpekat att det inte är möjligt för den att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i samtliga mål.

36 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Är en rättslig tolkning och en nationell praxis, enligt vilka ? när de materiella villkoren för avdragsrätten är uppfyllda – det inte är tillräckligt att förfoga över en faktura vars innehåll uppfyller kraven i artikel 226 i [direktiv 2006/112], utan den beskattningsbara personen för att få göra avdragsrätten gällande på grundval av den ifrågavarande fakturan, dessutom måste förfoga över ytterligare skriftlig bevisning, vilken inte bara ska uppfylla kraven i direktiv 2006/112 utan även ska iakttä redovisningsprinciperna i den nationella lagstiftningen och de särskilda bestämmelserna om kompletterande dokument, enligt vilka det krävs att var och en som ingår i transaktionskedjan på ett överensstämmande sätt ska minnas och redovisa varje detalj i den ekonomiska transaktion som bygger på dessa kompletterande dokument, förenliga med artiklarna 168 a och 178 a i direktiv 2006/112, jämförda med artiklarna 220 [led 1], och 226 i samma direktiv, samt med effektivitetsprincipen?

2) Är en rättslig tolkning och en nationell praxis, enligt vilka var och en som deltar i en kedjetransaktion ? oberoende av andra eventuella omständigheter, enbart på grund av att transaktionen har den karaktären ? är skyldig att kontrollera de olika delarna av den transaktion som de har genomfört och utifrån denna kontroll dra slutsatser med avseende på den beskattningsbara person som befinner sig i ett annat led i kedjan, och varigenom den beskattningsbara personen kan nekas rätten att göra avdrag för mervärdesskatt med motiveringen att kedjans uppbyggnad, även om den inte är förbjuden enligt den nationella lagstiftningen, inte rimligen var motiverad i ekonomiskt hänseende, förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112 om [avdrag för mervärdesskatt, principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen? Är det i detta sammanhang, när det föreligger en kedjetransaktion, enbart direktiv 2006/112 och den nationella lagstiftningen om avdrag för mervärdesskatt i egenskap av materiella bestämmelser som preciserar de relevanta villkoren för att fastställa de faktiska omständigheterna som kan tillämpas, eller ska även redovisningsbestämmelserna i den berörda medlemsstaten, i egenskap av specialbestämmelser, tillämpas inom ramen för prövningen av de objektiva omständigheter som kan motivera att avdragsrätten nekas, när relevansen och beviskraften hos den bevisning som kan ligga till grund för nekad avdragsrätt ska fastställas och bedömas?

3) Är en rättslig tolkning och en nationell praxis, enligt vilka en beskattningsbar person ? som använder varor i samband med transaktioner som är skattepliktiga i den medlemsstat där de genomförs och som förfogar över en faktura i enlighet med direktiv 2006/112 ? nekas rätten att göra avdrag för mervärdesskatt med motiveringen att denne inte känner till alla delar av transaktionen som genomförts av de som ingår i kedjan, eller med åberopande av omständigheter som är förknippade med de som ingår i kedjan i ett tidigare led än fakturautställaren och som den beskattningsbara personen inte kunde ha något inflytande över av skäl som inte kan tillskrivas denne, och avdragsrätten underkastas kravet att den beskattningsbara personen inom ramen för de åtgärder som det rimligen kan krävas att denne ska vidta, ska uppfylla en allmän kontrollskyldighet, inte bara innan avtalet ingås utan även medan det genomförs och därefter, förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112 om avdrag för mervärdesskatt, principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen? Är den beskattningsbara personen i detta sammanhang skyldig att avstå från att utnyttja rätten att göra avdrag för mervärdesskatt när denne, med avseende på någon del av den ekonomiska transaktion som anges på fakturan, vid en tidpunkt efter att avtalet har ingåtts eller medan det genomförs eller efter att det har genomförts upptäcker oegentligheter eller får kännedom om en omständighet som får till följd att avdragsrätten nekas i enlighet med skattemyndighetens praxis?

4) Är skattemyndigheten skyldig att precisera vad skatteundandragandet består i, med hänsyn till bestämmelserna i direktiv 2006/112 om avdrag för mervärdesskatt] och effektivitetsprincipen? Är skattemyndighetens förfarande ? enligt vilket brister och oegentligheter som inte har något rimligt orsakssamband med avdragsrätten, som de som ingår i kedjan har gjort sig skyldiga till, anses utgöra bevis på skatteundandragandet, med motiveringen att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till skatteundandragandet ? lämpligt mot bakgrund av att dessa brister och oegentligheter medförde att fakturans innehåll blev osannolikt? För det fallet att det föreligger ett skatteundandragande, motiverar detta att den beskattningsbara personen åläggs att utföra kontrollen med den omfattning, det djup och den ram som beskrivits ovan, eller går denna skyldighet utöver vad effektivitetsprincipen kräver?

5) Är en sanktion som består i att rätten [att göra avdrag för mervärdesskatt] nekas och en skyldighet att betala ett skattetillägg som motsvarar 200 % av mellanskillnaden ? när skattemyndigheten inte har åsamkats någon inkomstförlust som har direkt anknytning till den beskattningsbara personens avdragsrätt ? proportionerlig? Kan någon av de omständigheter som avses i 170 § 1 tredje meningen i [skatteförfarandelagen], anses föreligga när den

beskattningsbara personen har tillhandahållit skattemyndigheten alla handlingar som denne har haft tillgång till och har inkluderat sina utfärdade fakturor i sin skattedeklaration?

6) För det fallet att det till följd av svaren på tolkningsfrågorna kan fastställas att den tolkning av nationell lagstiftning som har tillämpats efter det mål som gav upphov till beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869) och den praxis som har utvecklats genom denna tolkning, inte är förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112 om avdrag för mervärdesskatt, samt med beaktande av att domstolen i första instans inte kan begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i alla mål, kan de beskattningsbara personernas rätt att väcka skadeståndstalan i domstol anses säkerställa rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol enligt artikel 47 i [stadgan]? Kan valet av formen på avgörandet i målet Signum Alfa Sped [beslut av den 10 november 2016, C-446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869], tolkas som att det innebär att frågan redan hade reglerats i unionsrätten och klargjorts genom EU-domstolens praxis, och således var uppenbar, eller innebär detta att frågan inte till fullo hade besvarats och att det ? mot bakgrund av att ett nytt förfarande inleddes ? fortfarande var nödvändigt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

37 Av artikel 99 i domstolens rättegångsregler följer att om svaret på en fråga i en begäran om förhandsavgörande klart kan utläsas av rättspraxis eller inte lämnar något utrymme för rimligt tvivel, får domstolen på förslag av referenten och efter att ha hört generaladvokaten när som helst avgöra målet genom ett motiverat beslut.

38 Domstolen finner att denna bestämmelse ska tillämpas i förevarande mål.

Frågorna 1-4

39 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna 1–4 för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112, jämförd med principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell praxis genom vilken skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för förvärv av varor som levererats till denne på den grunden att fakturorna avseende dessa förvärv inte är tillförlitliga, eftersom, för det första, tillverkningen och leveransen av dessa varor inte har kunnat genomföras av fakturautställaren på grund av bristande materiella och personella resurser, och nämnda varor därmed i verkligheten har förvärvats från en icke identifierad person, för det andra, den nationella bokföringslagstiftningen inte hade efterlevts, för det tredje, den leveranskedja som ledde till dessa förvärv inte var ekonomiskt motiverad och, för det fjärde, det har förekommit oegentligheter kopplade till vissa tidigare transaktioner i denna leveranskedja.

40 Domstolen erinrar om att det följer av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva sin rätt iakttar såväl materiella som formella krav och villkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 37 och 38. av den 3 oktober 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punkt 27, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 33).

41 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller

har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 39, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 37).

42 Frågan huruvida mervärdesskatten i samband med en tidigare eller senare försäljning av de berörda varorna har betalats in till statskassan saknar betydelse för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatt ska tas ut i varje tillverknings- och distributionsled, med avdrag för den skatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C?439/04 och C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 49, och dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 40, och beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C?446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869, punkt 32).

43 Avdragsrätten för mervärdesskatt är emellertid underordnad såväl materiella som formella krav och villkor. Vad beträffar materiella krav och villkor framgår det av ordalydelsen i artikel 168 a i direktiv 2006/112, att det, för att kunna utnyttja rätten till avdrag, för det första krävs att den berörda personen är en "beskattningsbar person" i den mening som avses i direktivet och för det andra att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person. Vad beträffar formerna för utövande av avdragsrätten, som kan likställas med formella krav eller villkor, föreskrivs i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet att en beskattningsbar person ska innehå en faktura som upprättats i enlighet med artiklarna 220–236 och 238–240 i direktivet (dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C?8/17, EU:C:2018:249, punkterna 30–32 och där angiven rättspraxis).

44 Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 införa andra skyldigheter, utöver dem som föreskrivs i direktivet, som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande. Medlemsstaternas åtgärder får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Åtgärderna får därmed inte tillämpas på ett sådant sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkterna 49 och 50 och där angiven rättspraxis).

45 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen angett att även om dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet har Vikingo nekats avdragsrätt med tillämpning av bland annat bestämmelserna i bokföringslagen, av vilka det framgår att fakturan ska styrka att transaktionen har genomförts och således hänför sig till en verklig ekonomisk transaktion. Skattemyndigheten ansåg emellertid att de aktuella varorna varken hade tillverkats eller levererats av Freest, som hade utfärdat fakturorna, eller av dess underleverantör, eftersom dessa företag inte hade de nödvändiga personella och materiella resurserna, och att dessa varor således i själva verket hade förvärvats från en icke identifierad person. Under dessa omständigheter önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det är möjligt att underställa denna rätt ett krav på bevisning som går utöver de formkrav som föreskrivs i direktiv 2006/112.

46 I detta hänseende ska det erinras om att de materiella villkoren för avdragsrätt endast är uppfyllda om den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som fakturan avser faktiskt har ägt rum. Domstolen har redan slagit fast att prövningen av huruvida en beskattningsbar transaktion har ägt rum ska ske i enlighet med de nationella bestämmelserna om

bevisning och en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkterna 31 och 32, och dom av den 31 januari 2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, punkt 45). Tillämpningen av sådana bestämmelser som den som föreskrivs i 15 § 3 i bokföringslagen för att i det nationella målet kontrollera huruvida fakturorna verkligen avser verkliga ekonomiska transaktioner är således förenlig med direktiv 2006/112.

47 Den omständigheten att de aktuella varorna i det nationella målet varken har tillverkats eller levererats av fakturautställaren eller dennes underleverantör, bland annat på grund av att dessa inte förfogade över nödvändiga personella och materiella resurser, är emellertid inte tillräcklig för att slå fast att de aktuella varorna inte har levererats och för att utesluta att Vikingo har rätt till avdrag, eftersom den omständigheten kan vara ett resultat såväl av ett bedrägligt undanhållande av uppgifter som av att man helt enkelt använt en annan underentreprenör (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 49, och dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 31).

48 Det följer dessutom av fast rättspraxis att begreppet ”leverans av varor” i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren rätt att förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma. Domstolen har även slagit fast att detta begrepp har en objektiv karaktär och att det är tillämpligt oavsett de berörda transaktionernas syfte och resultat. De transaktioner som är aktuella i det nationella målet utgör således leverans av varor i den mening som avses i ovannämnda artikel, även om de aktuella varorna varken har tillverkats eller levererats av fakturautställaren och den person från vilken varorna faktiskt har förvärvats inte har identifierats, om de uppfyller de objektiva kriterier som detta begrepp grundar sig på och om de inte utgör mervärdesskatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, punkterna 20–22, och, analogt, dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punkterna 22 och 23).

49 Av detta följer, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, att om de leveranser av varor som är i fråga i det nationella målet verkligen har ägt rum och dessa varor har använts i ett senare led av Vikingo för dess beskattade transaktioner, kan bolaget i princip inte nekas avdragsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2012, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 33, och beslut av den 16 maj 2013, Hardimpex, C?444/12, ej publicerat, EU:C:2013:318, punkt 22).

50 Det ska erinras om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112 och att EU-domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C?439/04 och C?440/04, EU:C:2006:446, punkterna 54 och 55, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

51 Så är fallet när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett skatteundandragande, men även när en beskattningsbar person kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom ett förvärv, deltog i en transaktion som ingick i ett

mervärdesskatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 56, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 46, och dom av den 6 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35).

52 Det är däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen. Inrättandet av ett system med strikt betalningsansvar vore nämligen att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk (se, bland annat, dom av den 12 januari 2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 och C-484/03, EU:C:2006:16, punkterna 52 och 55, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 47 och 48, och dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 41 och 42).

53 När den beskattningsbara personen inte själv är upphovsman till mervärdesskatteundandragandet, kan avdragsrätt nekas endast om det av objektiva omständigheter framgår att personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom förvärvet av de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, deltog i en transaktion som ingick i ett sådant skatteundandragande som leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

54 När det i detta hänseende gäller den grad av omsorg som krävs av den beskattningsbara person som önskar utöva sin avdragsrätt, har domstolen redan vid flera tillfällen slagit fast att det inte strider mot unionsrätten att kräva att näringsidkare vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av dem för att försäkra sig om att den transaktion som de genomför inte leder till att de blir delaktiga i ett skatteundandragande. Avgörandet av vilka åtgärder som i ett enskilt fall rimligen kan krävas av en beskattningsbar person som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt, för att vederbörande ska försäkra sig om att dennes transaktioner inte ingår i ett skatteundandragande som en näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till, beror huvudsakligen på omständigheterna i det enskilda fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 54 och 59, och dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 52).

55 Om det förekommer något som ger en omdömesgill näringsidkare fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande skulle denne, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kunna se sig tvingad att skaffa upplysningar om en annan näringsidkare från vilken vederbörande kan komma att förvärva varor eller tjänster för att försäkra sig om dennes tillförlitlighet (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

56 Skattemyndigheten kan emellertid inte kräva att de beskattningsbara personerna ska vidta komplexa och fördjupade kontrollåtgärder avseende sina leverantörer då detta i praktiken skulle innebära att skattemyndigheten överför sitt kontrollansvar på de beskattningsbara personerna (dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 51). Domstolen har i synnerhet redan slagit fast att skattemyndigheten inte på ett generellt sätt kan kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt att dels kontrollera att den som utställt fakturan hänförlig till varorna och tjänsterna avseende vilka avdragsrätten

begärs är en beskattningsbar person, att fakturautställaren förfogade över varorna i fråga och kunde leverera dem och har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels kunna förete handlingar som styrker detta (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 61).

57 Det följer dessutom av domstolens fasta praxis att eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer det på skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till skatteundandragande eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i ett skatteundandragande. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

58 Om skattemyndigheten således, på grundval av att fakturautställaren eller andra näringsidkare i tidigare led i leveranskedjan har gjort sig skyldig till skatteundandragande eller oegentligheter, har dragit slutsatsen att de transaktioner som fakturerats och åberopats till stöd för avdragsrätten faktiskt inte har utförts, måste skattemyndigheten, för att avdragsrätt ska kunna nekas, med beaktande av objektiva omständigheter och utan att kräva att fakturamottagaren utför kontroller som inte åligger den, fastställa att denna mottagare kände till eller borde ha känt till att dessa transaktioner ingick i ett mervärdesskatteundandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

59 Eftersom unionsrätten inte innehåller några regler om hur bevisupptagningen ska gå till vid misstanke om mervärdesskatteundandragande, ska dessa objektiva omständigheter fastställas av skattemyndigheten i enlighet med bevisreglerna i nationell rätt. Dessa regler får emellertid inte inverka menligt på unionsrättens verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 65, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 37).

60 När det gäller den nationella domstolen framgår det av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten, för att neka Vikingo avdragsrätt, utöver de omständigheter som nämns i punkt 45 i förevarande beslut, även slog fast att syftet med de aktuella transaktionerna var att tillhandahålla ett ursprungsintyg för de maskiner av okänt ursprung som förvärvats och angetts på fakturorna, att göra det möjligt för fakturautställarens underleverantör att undgå att betala mervärdesskatt och att skapa en avdragsrätt för Vikingo, trots att mervärdesskatten inte betalades av denna underleverantör.

61 Den hänskjutande domstolen har angett att det vid kedjetransaktioner enligt praxis från Kúria (Högsta domstolen) ska göras en bedömning av hela kedjan och de rättshandlingar som vidtagits mellan deltagarna i denna kedja och att pröva huruvida det är rimligen motiverat att bilda denna kedja. Avdragsrätten kan nekas om bildandet av kedjan är irrationellt i ekonomiskt hänseende eller inte rimligen kan motiveras, eller om någon del av den ekonomiska transaktionen mellan deltagarna inte motiverats av den beskattningsbara personen eller inte är kontrollerbar. Dessutom består skattemyndighetens praxis, som grundar sig på ett avgörande och rättspraxis från denna domstol, i synnerhet i att skilja mellan de aktuella transaktionerna utifrån om de har

genomförts mellan de parter som anges på fakturan eller inte, genom att huvudsakligen beakta det sätt på vilket den ekonomiska transaktionen genomförs. Det ska anses att den ekonomiska transaktionen inte har genomförts mellan parterna när den är behäftad med något fel eller någon brist, särskilt när den beskattningsbara personen inte har haft kännedom om eller saknar bevis för den ekonomiska verksamheten hos de aktörer som befinner sig i ett tidigare led i kedjan. I ett sådant fall är prövningen av huruvida fakturamottagaren kände till eller borde ha känt till skatteundandragandet en möjlighet, men inte en skyldighet.

62 Domstolen påpekar emellertid inledningsvis att, såsom det har erinrats om i punkterna 41 och 42 i förevarande beslut, avdragsrätten för mervärdesskatt är tillämplig oberoende av aktuella ekonomiska verksamhetens syfte och resultat samt att det saknar betydelse för denna rätt huruvida den mervärdesskatt som ska betalas för tidigare transaktioner avseende de berörda varorna har betalats in till statskassan eller inte. Enligt domstolens praxis kan beskattningsbara personer normalt sett själva välja den organisatoriska struktur eller den form av transaktion som de finner vara mest lämpad för deras ekonomiska verksamhet och för att lätta deras skattebörda (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42 och där angiven rättspraxis). Principen om förbud mot missbruk, som är tillämplig inom mervärdesskatteområdet, innebär endast att det är förbjudet att vidta helt konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk verklighetsförankring och som endast genomförs i syfte att uppnå en skattefördel som strider mot syftena med direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 35 och 36 och där angiven rättspraxis).

63 Av detta följer att om det fastställs att varor har levererats i det nationella målet, såsom den hänskjutande domstolen har angett, kan den omständigheten att den kedja av transaktioner som ledde till dessa leveranser framstår som irrationell i ekonomiskt hänseende eller inte rimligen motiverad, liksom den omständigheten att en av deltagarna i denna kedja inte har uppfyllt sina skattemässiga skyldigheter, inte i sig anses utgöra ett skatteundandragande.

64 Vidare strider en sådan ordning för bevisning som den som beskrivs i punkt 61 i förevarande beslut – vilken innebär att den beskattningsbara personen nekas avdragsrätt när vederbörande i synnerhet inte tillhandahåller uppgifter som motiverar samtliga transaktioner som genomförts av samtliga deltagare i denna kedja samt deltagarnas ekonomiska verksamhet, genom att, i förekommande fall, lägga den beskattningsbara personen till last för att dessa bevis inte kan kontrolleras – mot den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 50–58 i förevarande beslut, enligt vilken det framgår att det ankommer på skattemyndigheten att i varje enskilt fall mot bakgrund av objektiva omständigheter styrka att den beskattningsbara personen har begått ett skatteundandragande eller styrka att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande som begåtts av fakturautställaren eller någon annan näringsidkare i tidigare led i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden.

65 Även om de omständigheter som beskrivs i punkterna 45 och 60 i förevarande beslut visserligen kan innehålla indicier på att den beskattningsbara personen aktivt har medverkat till ett skatteundandragande eller att denne kände till eller borde ha känt till att de berörda transaktionerna ingick i ett skatteundandragande som fakturautställaren gjort sig skyldig till, ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida sådan bevisning har lagts fram, genom att i enlighet med nationella bevisregler göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i målet vid den nationella domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 30, och beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, ej publicerat, EU:C:2016:869, punkt 36).

66 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågorna 1–4 besvaras enligt följande: Direktiv

2006/112, jämfört med principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell praxis genom vilken skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för förvärv av varor som levererats till denne på den grunden att fakturorna avseende dessa förvärv inte är tillförlitliga, eftersom, för det första, tillverkningen och leveransen av dessa varor inte har kunnat genomföras av fakturautställaren på grund av bristande materiella och personella resurser, och nämnda varor därmed i verkligheten har förvärvats från en icke identifierad person, för det andra, den nationella bokföringslagstiftningen inte hade efterlevts, för det tredje, den leveranskedja som ledde till dessa förvärv inte var ekonomiskt motiverad och, för det fjärde, det har förekommit oegentligheter kopplade till vissa tidigare transaktioner i denna leveranskedja. För att motivera ett sådant avslag måste det vara styrkt att den beskattningsbara personen har deltagit aktivt i ett skatteundandragande eller att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionerna ingick i ett skatteundandragande som begåtts av fakturautställaren eller någon annan näringsidkare i tidigare led i nämnda leveranskedja, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Den femte frågan

67 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för att den beskattningsbara personen påförs ett skattetillägg som är dubbelt så högt som det rättsstridiga avdraget för mervärdesskatt, när skattemyndigheten inte har lidit någon förlust av skatteintäkter. Den hänskjutande domstolen vill dessutom få klarhet i huruvida det är möjligt att anse att ett av de faktiska villkoren för att tillämpa 170 § punkt 1 tredje meningen i skatteförfarandelagen är uppfyllt när den beskattningsbara personen har tillhandahållit skattemyndigheten alla handlingar som denne innehar och i sin mervärdesskattedeklaration har tagit med de fakturor som denne har upprättat.

68 I detta hänseende ska det erinras om att i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF är domstolen inte behörig att tolka nationell rätt. Denna uppgift ankommer uteslutande på den nationella domstolen (dom av den 30 januari 2020, Generics (UK) m.fl., C?307/18, EU:C:2020:52, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Den andra delen av denna fråga, som avser tolkningen av nationell rätt, kan således inte tas upp till sakprövning.

69 När det gäller den första delen av nämnda fråga erinrar domstolen om att enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva (dom av den 26 mars 2020, Miasto ?owicz och Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow?, (Regelverket för disciplinåtgärder mot domare), C?558/18 och C?563/18, EU:C:2020:234, punkt 43 och där angiven rättspraxis). En tolknings- eller giltighetsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av en unionsregel inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet, eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 10 december 2018, Wightman m.fl., C?621/18, EU:C:2018:999, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

70 Det förfarande som har införts genom artikel 267 FEUF utgör ett medel för samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, genom vilket EU-domstolen tillhandahåller de nationella domstolarna de uppgifter om unionsrättens tolkning som de behöver för att kunna avgöra de mål som de ska pröva. En begäran om förhandsavgörande är dock inte till för att

möjliggöra rådgivande yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor, utan för att tillgodose behov knutna till det faktiska avgörandet av ett mål (dom av den 26 mars 2020, Miasto ?owicz och Prokurator Generalny zast?powany przez Prokuratur? Krajow?, (Regelverket för disciplinåtgärder mot domare), C?558/18 och C?563/18, EU:C:2020:234, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

71 I förevarande fall föreskrivs, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, i 170 § punkt 1 tredje meningen i skatteförfarandelagen, vilken skattemyndigheten har tillämpat i det nationella målet, ett skattetillägg på 200 procent av det obetalda beloppet om skillnaden i förhållande till det belopp som ska betalas har samband med undanhållande av inkomster, förfalskning eller förstöring av bevisning, räkenskapsböcker eller affärshandlingar. Frågan huruvida sanktionen är proportionerlig kan endast uppkomma om rekvisiten i denna bestämmelse har uppfyllts och den situation som är föremål för prövning omfattas av dess tillämpningsområde. Det framgår emellertid inte av den hänskjutande domstolens beskrivning av situationen att så är fallet.

72 Under dessa omständigheter framstår den första delen av den femte frågan som hypotetisk och svaret på denna är inte nödvändigt för att avgöra det nationella målet. Av detta följer att inte heller denna del av frågan kan tas upp till sakprövning.

Den sjätte frågan

73 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida beskattningsbara personers rätt att väcka skadeståndstalan ska anses säkerställa rätten till ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan, när praxis från en nationell domstol som dömer i sista instans fortsätter att strida mot direktiv 2006/112, såsom detta har tolkats av EU-domstolen, med hänsyn till att underinstanserna inte kan begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i samtliga mål som anhängiggjorts vid dem.

74 I detta hänseende konstaterar domstolen inledningsvis att frågan om rätt till ersättning för skada som orsakats av ett åsidosättande av unionsrätten inte har något samband med saken i det nationella målet. Vidare har den hänskjutande domstolen inte har hänvisat till något hinder för enskildas rätt att överklaga skattemyndighetens beslut vid de nationella domstolarna. Slutligen har den hänskjutande domstolen inte heller påstått att den enligt nationell rätt är förhindrad att hänskjuta en tolkningsfråga till EU-domstolen för det fall den anser att den högre domstolens praxis strider mot unionsrätten eller om den hyser tvivel i detta avseende, eller att den i enlighet med nationell processrätt är bunden av den högre domstolens rättsliga bedömning eller instruktioner, om den, mot bakgrund av den tolkning som begärts av EU-domstolen, anser att dessa bedömningar eller instruktioner inte är förenliga med unionsrätten.

75 EU-domstolen erinrar i detta avseende om att en domstol som inte dömer i sista instans måste vara fri att hänskjuta frågor för förhandsavgörande, om den anser att ett avgörande i enlighet med en högre instans rättsliga bedömning skulle kunna strida mot unionsrätten. Den nationella domstolens möjlighet enligt artikel 267 andra stycket FEUF, att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen innan den, i förekommande fall, underlåter att följa anvisningar från en högre domstol som visar sig strida mot unionsrätten, kan för övrigt inte omvandlas till en skyldighet (dom av den 5 oktober 2010, Elchinov, C?173/09, EU:C:2010:581, punkterna 27 och 28).

76 Av detta följer att den sjätte frågan, som uppenbarligen inte har något samband med saken och de verkliga omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, inte kan tas upp till sakprövning med hänsyn till den rättspraxis som det erinrats om i punkt 69 i förevarande beslut.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämfört med principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet, ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell praxis genom vilken skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för förvärv av varor som levererats till denne på den grunden att fakturorna avseende dessa förvärv inte är tillförlitliga, eftersom, för det första, tillverkningen och leveransen av dessa varor inte har kunnat genomföras av fakturautställaren på grund av bristande materiella och personella resurser, och nämnda varor därmed i verkligheten har förvärvats från en icke identifierad person, för det andra, den nationella bokföringslagstiftningen inte hade efterlevts, för det tredje, den leveranskedja som ledde till dessa förvärv inte var ekonomiskt motiverad och, för det fjärde, det har förekommit oegentligheter kopplade till vissa tidigare transaktioner i denna leveranskedja. För att motivera ett sådant avslag måste det vara styrkt att den beskattningsbara personen har deltagit aktivt i ett skatteundandragande eller att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionerna ingick i ett skatteundandragande som begåtts av fakturautställaren eller någon annan näringsidkare i tidigare led i nämnda leveranskedja, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.