

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 1 december 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 168 – Rätt till avdrag för mervärdesskatt – Principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet – Bedrägeri – Bevis – Den beskattningsbara personens omsorgsplikt – Beaktande av ett åsidosättande av de skyldigheter som följer av nationella bestämmelser och av unionsrätten om livsmedelssäkerhet – Fullmakt som den beskattningsbara personen ger en tredje part att utföra beskattade transaktioner – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 47 – Rätt till rättvis rättegång”

I mål C-512/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapest stad, Ungern) genom beslut av den 31 maj 2021, som inkom till domstolen den 17 augusti 2021, i målet

Aquila Part Prod Com S.A.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden D. Gratsias samt domarna M. Ilešić och I. Jarukaitis (referent),

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Aquila Part Prod Com SA, genom L. Réti, ügyvéd,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och K. Szíjjártó, båda i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom O. Serdula, M. Smolek och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom B. Béres och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till

avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 9.1, 10, 167, 168 a och 178 a 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, proportionalitet och rättssäkerhet och med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Aquila Part Prod Com SA och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nationella skatte- och tullmyndighetens omprövningsnämnd, Ungern) (nedan kallad omprövningsnämnden) angående det belopp som nämnda bolag ska betala i mervärdesskatt för månaderna augusti–november 2012.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 I artikel 10 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.”

5 I artikel 167 i direktivet föreskrivs att avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

6 I artikel 168 i direktiv 2006/112 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.

...”

7 I artikel 178 i detta direktiv föreskrivs följande:

"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.

...

Ungersk rätt

8 I 1 § punkt 7 i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet) (Magyar Közlöny 2003/131, 14 november 2003, s. 9990) (nedan kallad skatteförfarandelagen) föreskrivs följande:

"Avtal, transaktioner och andra liknande handlingar ska klassificeras utifrån deras verkliga innehåll. Ett avtal eller annan rättsakt som är ogiltigt är relevant för beskattningen, förutsatt att dess ekonomiska resultat kan visas."

9 I 2 § punkt 1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

"Utövandet av rättigheter i rättsförhållanden vilka berör skatterätten ska ske i enlighet med rättigheternas avsedda ändamål. Vid tillämpningen av skattelagstiftningen kan inte ingåendet av avtal eller genomförandet av andra transaktioner vilkas syfte är att kringgå bestämmelserna i skattelagstiftningen anses utgöra utövande av rättigheter som överensstämmer med deras ändamål."

10 Artikel 97.4 och 97.6 i nämnda lag har följande lydelse:

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

...

6. När omständigheterna ska fastställas är skattemyndigheten skyldig att även eftersöka omständigheter som är till fördel för den skattskyldiga 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."

11 I 26 § i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt) (Magyar Közlöny 2007/155, 16 november 2007, s. 10893) (nedan kallad mervärdesskattelagen) 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 I artikel 27.1 i mervärdesskattelagen 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."

13 I 119 § punkt 1 i mervärdesskattelagen anges följande:

”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 §).”

14 I 120 § i mervärdesskattelagen anges 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,

...”

15 I 127 § punkt 1 i mervärdesskattelagen anges 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,

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Aquila Part Prod Com (nedan kallat Aquila eller bolaget) är den rättsliga efterträdaren till Agrirom SRL, ett rumänskt bolag som sedan den 2 juni 2010 har ett mervärdesskatteregistreringsnummer i Ungern. Aquilas huvudsakliga verksamhet består i att agera som mellanhand vid grossisthandel med livsmedel, drycker och tobaksvaror. Den 1 april 2011 ingick Aquila ett fullmaktsavtal med ett annat bolag, genom vilket Aquila uppdrog åt det sistnämnda bolaget att i uppdragsgivarens namn köpa och sälja varor.

17 Under åren 2012–2017 genomförde skattemyndigheten i första instans en mervärdesskattekontroll avseende månaderna augusti till november 2012, under vilken den gjorde ett stort antal utredningar. Efter denna kontroll fattade skattemyndigheten fyra beslut om omprövning av beskattningen, genom vilka myndigheten beslutade att ytterligare mervärdesskatt skulle betalas. Beloppen för denna ytterligare mervärdesskatt var 86 815 000 ungerska forint (HUF) (cirka 206 000 euro) för augusti 2012, 66 012 000 HUF (cirka 157 000 euro) för september 2012, 109 400 000 HUF (cirka 260 000 euro) för oktober 2012 och 24 607 000 HUF (cirka 58 500 euro) för november 2012, vilka till största delen motsvarade en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som ansågs ogrundad och till en mindre del av utebliven beskattning. Dessutom påfördes skattetillägg och dröjsmålsränta.

18 I dessa beslut konstaterade skattemyndigheten i första instans att den beskattningsbara personen under de aktuella perioderna hade deltagit i ett karusellbedrägeri. Detta konstaterande grundade sig bland annat på ett åsidosättande av nationella bestämmelser om livsmedelssäkerhet och av bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av

Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet (EGT L 31, 2002, s. 1). Enligt skattemyndigheten visar detta åsidosättande att det eftersträvade målet var omdirigeringen av de berörda varorna från Slovakien till Ungern. Konstaterandet grundade sig även på de finansiella transaktioner som genomförts av de olika bolag som deltagit i leveranskedjan, på den låga försäljningsmarginal som tillämpats av vart och ett av dessa bolag och på det ur ekonomisk synpunkt orimliga beteende som vissa av bolagen uppvisat, vilket visar att det rörde sig om en faktureringskedja som syftade till att uppnå en otillåten skattefördel och att medvetet undvika beskattning.

19 I dessa beslut hänvisade skattemyndigheten till ett stort antal omständigheter vilka enligt den visade att den beskattningsbara personen aktivt hade medverkat i ett bedrägeri. Bland dessa omständigheter kan nämnas att avtalen ingicks med den beskattningsbara personens medverkan, att det fanns en ovanlig klausul i transportavtalen, att den slovakiska kunden sålde vidare de varor till Ungern som denne hade köpt samma dag i Ungern samt att det fanns kopplingar mellan de personer som ingick i faktureringskedjan. Skattemyndigheten hänvisade även till uppgifter som visade att den beskattningsbara personen inte hade visat tillräcklig omsorg, bland annat vad gällde den omständigheten att förvaltaren i det bolag med vilket den beskattningsbara personen hade ingått ett fullmaktsavtal redan tidigare hade deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, den omständigheten att sistnämnda bolag hade deltagit i en bedräglig faktureringskedja och andra omständigheter som visade att denne förvaltare hade deltagit i ett bedrägeri.

20 Efter det att de fyra besluten från skattemyndigheten hade fastställts genom ett beslut av omprövningsnämnden den 8 december 2017, överklagade Aquila till Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), som är den hänskjutande domstolen. Till stöd för sitt överklagande har Aquila gjort gällande att skatteförfarandet genomförts på grundval av en förutfattad uppfattning och Aquila har i sak åberopat att det saknades bevis för att bolaget hade kunnat känna till att ett bedrägeri begåtts i ett föregående led. Aquila har hävdat att man visat vederbörlig omsorg för att undvika att delta i ett bedrägeri, genom att fastställa interna regler om inköp som kräver att leverantörerna ska kontrolleras innan ett avtal ingås och som förbjuder betalning i kontanter. Aquila har härvidlag bland annat kritiserat skattemyndigheten för att ha bortsett från det fullmaktsavtal som Aquila hade ingått med ett annat bolag och för att ha likställt den kännedom som sistnämnda bolags juridiska företrädare hade om de omständigheter som innebar att det förelåg ett bedrägeri med Aquilas egen kännedom om dessa omständigheter.

21 Omprövningsnämnden har bestritt dessa argument vid den hänskjutande domstolen och särskilt gjort gällande att ett åsidosättande av säkerhetsreglerna i livsmedelskedjan kan utgöra en omständighet bland andra som visar att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att denne deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.

22 Den hänskjutande domstolen anser att det är nödvändigt att EU-domstolen lämnar upplysningar om huruvida de omständigheter som prövningsnämnden har åberopat kan anses utgöra objektiva omständigheter, i den mening som avses i dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373), som gör det möjligt att dra slutsatsen att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett skattebedrägeri. Den hänskjutande domstolen önskar också veta huruvida, med hänsyn till karaktären hos den leveranskedja som är aktuell i det nationella målet, den omfattning av omsorgsplikten som skattemyndigheten kräver i det nationella målet är förenlig med de principer som reglerar utövandet av avdragsrätten och de unionsrättsliga principerna.

23 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida den kännedom som en fysisk person, som är juridisk företrädare för ett bolag, med vilket den beskattningsbara personen hade ingått ett avtal om fullmakt för utövandet av sin verksamhet, hade om de omständigheter som

utgör skattebedrägeri, av skattemyndigheten kunde likställas med att den beskattningsbara personen hade kännedom om dessa omständigheter, utan att skattemyndigheten undersökte innehållet i fullmaktsavtalet. Vidare vill den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, få klarhet i vilken omsorg som kan krävas av den beskattningsbara personen för att undvika att delta i ett bedrägeri och, vad just gäller karusellbedrägerier, vilka omständigheter som kan beaktas för att fastställa att den beskattningsbara personen kunde ha kännedom om detta bedrägeri. Dessutom vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida skattemyndigheten, för att neka rätt till avdrag för mervärdesskatt, kan grunda sitt beslut på ett åsidosättande av andra bestämmelser än skatterättsliga bestämmelser, såsom bestämmelserna om säkerheten i livsmedelskedjan.

24 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Är det förenligt med unionsrätten, i synnerhet artiklarna 9.1 och 10 i direktiv [2006/112] och principen om skatteneutralitet, att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att myndigheten automatiskt och utan att göra någon kontroll, av den omständigheten att det finns en medvetenhet hos en fysisk person, som har ett rättsförhållande med en juridisk person som handlar som agent, som är oberoende av den beskattningsbara personen som huvudman och som är en egen juridisk person, utan att den fysiska personen har ett rättsförhållande med den beskattningsbara personen, drar slutsatsen att den beskattningsbara personen är medveten, och skattemyndigheten därvidlag ej beaktar villkoren i det avtal som huvudmannen och agenten har ingått samt bestämmelserna i den utländska rätt som reglerar det rättsliga agentförhållandet?
- 2) Ska artiklarna 167, 168 a och 178 a i direktiv [2006/112] tolkas så, att när skattemyndigheten finner att det finns en sluten faktureringskedja, är den omständigheten i sig tillräcklig som en objektiv omständighet för att styrka att det föreligger skattebedrägeri, eller ska skattemyndigheten i ett sådant fall ange vilken eller vilka av dem som ingår i kedjan som har gjort sig skyldig(a) till skattebedrägeriet och vilket tillvägagångssätt den/de har använt sig av?
- 3) Ska de ovannämnda artiklarna i direktiv [2006/112], mot bakgrund av kraven på proportionalitet och skälighet, tolkas så, att det inte ens när skattemyndigheten, på grundval av de konkreta omständigheterna i ärendet, finner att den beskattningsbara personen borde ha visat större omsorg kan krävas att den beskattningsbara personen ska kontrollera omständigheter som skattemyndigheten lyckades upptäcka först efter en cirka fem år lång kontroll som krävde en lång rad kompletterande granskningar där offentligrättsliga instrument användes, som innebar att skyddet av de beskattningsbara personernas affärshemligheter inte utgjorde något hinder för granskningen? För det fall det krävs en större omsorg, är det, för att det ska anses styrkt att den beskattningsbara personen har visat den omsorg som krävs, tillräckligt att den beskattningsbara personens kontroll även omfattar omständigheter utöver de som anges i [dom av den 21 juni 2012, Mahagében och David (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373)], vad beträffar eventuella affärspartners, vilket innebär att den beskattningsbara personen ska ha interna inköpsregler för kontroll av sådana partners, inte får godta betalning i kontanter, ska föra in villkor om eventuella risker i de avtal som denne ingår samt även granska andra omständigheter i samband med transaktionen?
- 4) Ska de ovannämnda artiklarna i [direktiv 2006/112] tolkas så, att om skattemyndigheten finner att den beskattningsbara personen har medverkat aktivt i skattebedrägeriet, är det i detta sammanhang tillräckligt att de bevis som skattemyndigheten upptäcker visar att den beskattningsbara personen, om denne hade visat den omsorg som krävs, hade kunnat få kännedom om att denne medverkade i skattebedrägeriet, även om de inte visar att den beskattningsbara personen visste att denne medverkade i ett skattebedrägeri genom sin aktiva

medverkan i det? För det fall det styrks att den beskattningsbara personen medverkat aktivt i ett skattebedrägeri, det vill säga att denne haft kännedom om denna medverkan, ska då skattemyndigheten styrka att den beskattningsbara personen har handlat bedrägligt genom sin samordning med de föregående parterna i kedjan, eller är det tillräckligt att stödja sig på objektiva bevis om att de som ingår i kedjan har ömsesidig kännedom om varandra?

5) Är det förenligt med de ovannämnda artiklarna i [direktiv 2006/112] samt med rätten till en rättvis rättegång som erkänns som en allmän princip i artikel 47 i [stadgan] och med rättssäkerhetsprincipen, att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att den grundar sitt beslut på en påstådd överträdelse av bestämmelser om säkerhet i livsmedelskedjan som saknar betydelse för den beskattningsbara personens fullgörelse av sin skattskyldighet eller för dennes kontorörelser, som skattelagstiftningen inte på något sätt föreskriver med avseende på den beskattningsbara personen och som i själva verket inte har någon inverkan på de transaktioner som skattemyndigheten har granskat eller på medvetenheten hos den beskattningsbara person som granskats i skatteförfarandet?

6) För det fall den föregående frågan besvaras jakande:

Är det förenligt med de ovannämnda artiklarna i [direktiv 2006/112] samt med rätten till en rättvis rättegång som erkänns som en allmän princip i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna och med rättssäkerhetsprincipen, att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att den, utan medverkan av det officiella organ inom området säkerhet i livsmedelskedjan som har materiell och territoriell behörighet, i sitt beslut gör bedömningar av den beskattningsbara personen som omfattas av nämnda officiella organs behörighet, vilket innebär att den på grundval av de överträdelser som har konstaterats beträffande säkerheten i livsmedelskedjan – vilket är en fråga som inte omfattas av dess behörighet – drar skattemässiga slutsatser rörande den beskattningsbara personen, utan att denne har fått möjlighet att bemöta konstaterandet av överträdelser av bestämmelserna rörande säkerhet i livsmedelskedjan i ett förfarande som är självständigt från skatteförfarandet och där parternas grundläggande garantier och rättigheter iakttas?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den andra frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, som ska provas först, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att direktivet utgör hinder för att skattemyndigheten, när den avser att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på grund av att den beskattningsbara personen har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp, endast fastställer att denna transaktion ingår i en sluten faktureringskedja, utan att identifiera samtliga aktörer som deltagit i bedrägeriet och deras respektive ageranden.

26 EU-domstolen har vid upprepade tillfällen erinrat om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112. Domstolen har i linje med detta slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk och att det således ankommer 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 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

27 Vad gäller skattebedrägeri framgår det av fast rättspraxis att avdragsrätt ska nekas inte bara när den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett skattebedrägeri, utan även när det är styrkt att den beskattningsbara personen, som tillhandahållits de varor eller tjänster som ligger till grund för avdragsrätten, kände till eller borde ha känt till att denne, genom att förvärva dessa varor eller tjänster, deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri (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 59, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 45, och dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 46).

28 Domstolen har även upprepade gånger, i mål som rörde fall där de materiella villkoren för avdragsrätt var uppfyllda, preciserat att en beskattningsbar person endast kan nekas avdragsrätt om det av objektiva omständigheter framgår att personen kände till eller borde ha känt till att denne, genom förvärvet av de varor eller tjänster som låg till grund för avdragsrätten, deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri som leverantören eller någon annan aktör tidigare eller senare i kedjan av leveranser eller tillhandahållanden gjort sig skyldig till (beslut av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

29 Domstolen har nämligen i det avseendet slagit fast att det inte är förenligt med systemet för avdragsrätt i direktiv 2006/112 att bestraffa – i form av nekad avdragsrätt – en beskattningsbar person som inte kände till eller inte kunde känna till att den aktuella transaktionen ingick i ett mervärdesskattebedrägeri från leverantörens sida eller att det hade skett ett mervärdesskattebedrägeri i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som genomfördes av den beskattningsbara personen. Inrättandet av ett system med strikt ansvar vore nämligen att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas skatteanspråk (dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

30 Det följer dessutom av domstolens fasta praxis att det, eftersom nekandet av avdragsrätt utgör ett undantag från den grundläggande principen om avdragsrätt, ankommer på skattemyndigheterna att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant bedrägeri. Det ankommer därefter på de nationella domstolarna att pröva huruvida skattemyndigheten har styrkt att sådana objektiva omständigheter föreligger (dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

31 Eftersom unionsrätten inte innehåller några regler om hur bevisupptagningen ska gå till vid misstanke om mervärdesskattebedrägeri, ska dessa objektiva omständigheter fastställas av skattemyndigheten i enlighet med bevisreglerna i nationell rätt. Dessa bestämmelser får emellertid inte äventyra unionsrättens genomslagskraft (dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20,

EU:C:2021:910, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

32 Det följer av den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 27–31 ovan att avdragsrätt endast kan nekas den beskattningsbara personen om det efter en helhetsbedömning – enligt bevisreglerna i nationell rätt – av samtliga uppgifter och omständigheter i det enskilda fallet står klart att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till mervärdesskattebedrägeri eller kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats som grund för avdragsrätten ingick i ett sådant bedrägeri. Avdragsrätt kan nekas endast om dessa omständigheter är styrkta, och inte endast utgör antaganden (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 11 november 2021, Ferimet, C?281/20, ej publicerat, EU:C:2021:910, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

33 Av detta följer att den skattemyndighet som avser att neka avdragsrätt, i enlighet med bevisreglerna i nationell rätt och utan att undergräva unionsrättens verkan, ska styrka såväl de objektiva omständigheter som visar att det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri som de omständigheter som visar att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till bedrägeriet eller att denne kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i nämnda bedrägeri.

34 Detta beviskrav medför, oavsett vilken typ av bedrägeri eller vilka ageranden som undersöks, att det inte är tillåtet att använda antaganden eller presumtioner som, genom att vända bevisbördan, skulle få till följd att den grundläggande principen i det gemensamma mervärdesskattesystemet, nämligen rätten till avdrag, och därmed unionsrättens effektivitet, undergrävs.

35 Även om förekomsten av en sluten faktureringskedja utgör ett starkt indicium som tyder på att det föreligger ett bedrägeri, vilket ska beaktas vid helhetsbedömningen av samtliga uppgifter och faktiska omständigheter i det enskilda fallet, kan skattemyndigheten följaktligen inte tillåtas begränsa sig till att fastställa att transaktionen i fråga ingår i en sluten faktureringskedja för att visa att det föreligger ett bedrägeri av karuselltyp.

36 Det ankommer på skattemyndigheten att dels exakt beskriva de omständigheter som ligger till grund för bedrägeriet och lägga fram bevisning för de beteenden som utgör bedrägeriet, dels styrka att den beskattningsbara personen har deltagit aktivt i bedrägeriet eller att denne kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i nämnda skattebedrägeri. Beviset för att skattebedrägeriet ägt rum och den beskattningsbara personens deltagande i detta bedrägeri innebär emellertid inte nödvändigtvis att samtliga aktörer som deltagit i bedrägeriet och deras respektive handlande har identifierats. Såsom det har erinrats om i punkt 30 ovan ankommer det på de nationella domstolarna att kontrollera att skattemyndigheterna har lagt fram tillräcklig bevisning avseende detta.

37 Av det ovan anförda följer att den andra frågan ska besvaras så, att direktiv 2006/112 ska tolkas enligt följande:

– Direktivet utgör hinder för att skattemyndigheten, när den avser att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på grund av att den beskattningsbara personen har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp, endast fastställer att denna transaktion ingår i en sluten faktureringskedja.

– Det ankommer på skattemyndigheten att dels exakt beskriva de omständigheter som ligger till grund för bedrägeriet och lägga fram bevisning för de beteenden som utgör bedrägeriet, dels styrka att den beskattningsbara personen har deltagit aktivt i bedrägeriet eller att denne kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i nämnda bedrägeri. Detta innebär inte nödvändigtvis att identifiera samtliga aktörer som deltagit i

bedrägeriet och deras respektive handlingar.

Den fjärde frågan

38 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan, som ska prövas härnäst, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att direktivet utgör hinder för att skattemyndigheten när den nekar avdragsrätt med hänvisning till att den beskattningsbara personen aktivt har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, grundar sitt beslut att neka avdrag på bevisning som inte styrker ett sådant deltagande, utan på den omständigheten att den beskattningsbara personen, genom att visa den omsorg som krävs, kunde ha känt till att den berörda transaktionen ingick i ett sådant bedrägeri. Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida den omständigheten att deltagarna i leveranskedjan, i vilken denna transaktion ingår, kände varandra, är tillräcklig för att styrka att den beskattningsbara personen har deltagit i bedrägeriet.

39 Av den praxis från domstolen som det erinrats om i punkt 27 ovan framgår att vid mervärdesskattebedrägeri ska avdragsrätt nekas i tre fall. Det första fallet är när det är fastställt att den beskattningsbara personen själv har gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri. Det andra fallet är när det har fastställts att den beskattningsbara personen kände till att denne genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri. Det tredje fallet är när det fastställs att den beskattningsbara personen borde ha vetat att denne genom sitt förvärv deltog i ett mervärdesskattebedrägeri.

40 Vad gäller det andra och det tredje fallet, vilka avser ett passivt deltagande i skattebedrägeriet, har domstolen funnit att en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att denne, genom sitt förvärv, deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri – vid tillämpning av direktiv 2006/112 – ska anses vara delaktig i skattebedrägeriet. Detta gäller oberoende av huruvida försäljningen av varorna eller användningen av tjänsterna i samband med den beskattningsbara personens utgående beskattade transaktioner leder till någon vinning för denne. Den beskattningsbara personen anses i en sådan situation ha hjälpt dem som genomfört skattebedrägeriet och blivit delaktig i detta bedrägeri (dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

41 Om det fastställs att den beskattningsbara personen på något sätt kände till att denne genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri i ett tidigare led i leveranskedjan, är förvärvet av de berörda varorna eller tjänsterna den ensamt avgörande konkreta handlingen för att neka avdragsrätt. Det är således inte nödvändigt att, till stöd för ett sådant nekande, styrka att den beskattningsbara personen på ett eller annat sätt har deltagit aktivt i skattebedrägeriet, om inte annat genom att aktivt främja eller gynna detta skattebedrägeri (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 26).

42 Om det fastställs att den beskattningsbara personen borde ha känt till att denne genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri i ett tidigare led i leveranskedjan, är det underlåtenheten att iaktta viss omsorg som leder till att avdragsrätt nekas (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 27).

43 När skattemyndigheten för att neka avdragsrätt gör gällande att den beskattningsbara personen aktivt deltagit i mervärdesskattebedrägeriet, ankommer det enligt den rättspraxis som det erinrats om i punkt 30 ovan på skattemyndigheten att lägga fram bevisning för detta. Det finns emellertid inget som hindrar att skattemyndigheten i ett sådant fall, dessutom eller alternativt, grundar denna vägran på bevisning som styrker att den beskattningsbara personen, om denne

hade visat prov på den omsorg som kan krävas av denne, under alla omständigheter borde ha känt till att denne genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett bedrägeri. Om denna omständighet styrks genom bevisning är detta nämligen tillräckligt för att visa att den beskattningsbara personen har medverkat i skattebedrägeriet, och därmed för att motivera denna vägran att medge avdrag.

44 I samtliga fall gäller att den omständigheten att deltagarna i leveranskedjan kände varandra förvisso ska beaktas vid helhetsbedömningen av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, men inte i sig är tillräcklig för att den beskattningsbara personen ska anses ha deltagit i bedrägeriet.

45 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den fjärde frågan besvaras så, att direktiv 2006/112 ska tolkas enligt följande:

– Direktivet utgör inte hinder för att skattemyndigheten, när den nekar avdragsrätt med hänvisning till att den beskattningsbara personen aktivt har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, inte grundar sitt beslut att neka avdrag på bevisning som styrker ett sådant deltagande, utan på den omständigheten att den beskattningsbara personen, genom att visa den omsorg som krävs, kunde ha känt till att den berörda transaktionen ingick i ett sådant bedrägeri.

– Enbart den omständigheten att deltagarna i leveranskedjan, i vilken denna transaktion ingår, kände varandra, är i sig inte tillräcklig för att styrka att den beskattningsbara personen har deltagit i bedrägeriet.

Den tredje frågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan, som nu ska prövas, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112, jämfört med proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att direktivet utgör hinder för att det, när det finns något som ger anledning att misstänka att det föreligger oegentligheter eller ett skattebedrägeri, krävs att den beskattningsbara personen visar prov på större omsorg för att försäkra sig om att den transaktion som denne företar inte leder till att denne deltar i ett skattebedrägeri och att den beskattningsbara personen ska utföra komplexa och fördjupade kontrollåtgärder, såsom sådana som skattemyndigheten kan genomföra.

47 Den hänskjutande domstolen vill härvidlag få klarhet i huruvida det kan anses att den beskattningsbara personen har visat tillräcklig omsorg, bland annat genom att visa att denne har fastställt interna regler för köp i syfte att kontrollera sina affärspartners situation och att denne vägrar att göra kontantbetalningar.

48 Domstolen har vid upprepade 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 skattebedrägeri och att 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 denne ska försäkra sig om att dennes transaktioner inte ingår i ett skattebedrägeri som en näringsidkare i ett tidigare led har gjort sig skyldig till, huvudsakligen beror 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, samt beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 28).

49 Domstolen har preciserat att en omdömesgill näringsidkare, om det förekommer något som ger denne fog för misstanke om att det förekommer oegentligheter eller ett skattebedrägeri,

beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan vara skyldig att skaffa upplysningar om en annan näringsidkare från vilken den förstnämnde kan komma att förvärva varor eller tjänster för att försäkra sig om den sistnämndes tillförlitlighet (dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 60, beslut av den 3 september 2020, Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 55, och beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 29).

50 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).

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 skattebedrägeri, 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, och dom av den 4 juni 2020, C.F. (Skattekontroll), C?430/19, EU:C:2020:429, punkt 47).

52 Av detta följer att den omsorg som krävs av den beskattningsbara personen och de åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att försäkra sig om att beskattningsbara personen inte deltar i en transaktion som ingår i ett bedrägeri som begåtts av en näringsidkare i ett tidigare led beror på omständigheterna i det enskilda fallet och, i synnerhet, på huruvida det finns något som gör det möjligt för den beskattningsbara personen att vid tidpunkten för förvärvet misstänka oegentligheter eller ett skattebedrägeri. Om det finns indikationer på bedrägeri kan man alltså förvänta sig att den beskattningsbara personen ska visa större omsorg. Det kan emellertid inte krävas att den beskattningsbara personen vidtar komplexa och fördjupade kontrollåtgärder, såsom de kontroller som skattemyndigheten har medlen för att utföra.

53 Frågan huruvida den beskattningsbara personen har visat tillräcklig omsorg, bland annat genom att visa att denne har fastställt interna regler för köp i syfte att kontrollera sina affärspartners situation och att denne vägrar att göra kontantbetalningar omfattas av bedömningen av de faktiska omständigheterna i det nationella målet och följaktligen endast av de nationella domstolarnas behörighet (se i detta avseende dom av den 16 juni 2022, DuoDecad, C?596/20, EU:C:2022:474, punkt 37). Det ankommer på dessa domstolar att mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma huruvida den beskattningsbara personen har visat tillräcklig omsorg och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av denne under dessa omständigheter.

54 Av det ovan anförda följer att den tredje frågan ska besvaras så, att direktiv 2006/112, jämfört med proportionalitetsprincipen, ska tolkas enligt följande:

– Direktivet utgör inte hinder för att det, när det finns indikationer på att det föreligger oegentligheter eller ett skattebedrägeri, krävs att den beskattningsbara personen visar utökad omsorg för att försäkra sig om att den transaktion som denne genomför inte leder till medverkan i ett skattebedrägeri.

- Det kan emellertid inte krävas att den beskattningsbara personen vidtar komplexa och fördjupade kontrollåtgärder, såsom de kontroller som skattemyndigheten kan utföra.
- Det ankommer på den nationella domstolen att mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma huruvida den beskattningsbara personen har visat tillräcklig omsorg och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av denne under dessa omständigheter.

Den femte och den sjätte frågan

55 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte och den sjätte frågan, vilka nu ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112, rätten till en rättvis rättegång, som slås fast i artikel 47 i stadgan, och rättssäkerhetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten nekar en beskattningsbar person avdragsrätt på grund av att denne inte har iakttagit de skyldigheter som följer av nationella bestämmelser eller unionsrätten avseende livsmedelssäkerhet, och detta i avsaknad av något tidigare beslut av det administrativa organ som är behörigt att fastställa en sådan överträdelse.

56 Eftersom den hänskjutande domstolen inte har redogjort för skälen till att den har frågat EU-domstolen om tolkningen av rättssäkerhetsprincipen, uppfyller dessa två frågor i detta avseende inte kraven i artikel 94 i domstolens rättegångsregler, varför det är uppenbart att de inte kan tas upp till prövning i den del de avser denna princip.

57 Vad gäller direktiv 2006/112 slog domstolen, i punkt 41 i dom av den 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), fast att artikel 168 a i direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att neka en beskattningsbar person som deltar i livsmedelskedjan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, med motiveringen att den beskattningsbara personen i fråga inte har uppfyllt sina skyldigheter att, i syfte att kunna spåra livsmedel, identifiera sina leverantörer, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 18.2 i förordning nr 178/2002, även om sistnämnda omständighet antas vara styrkt. Domstolen tillade att underlåtenhet att uppfylla dessa skyldigheter emellertid kan utgöra en omständighet bland andra, som tillsammans och samstämmigt tyder på att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att denne deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskattebedrägeri.

58 Detsamma gäller, i vidare bemärkelse, vad gäller åsidosättande av såväl nationella bestämmelser som av någon unionsrättslig bestämmelse om livsmedelssäkerhet, när det gäller att styrka såväl förekomsten av ett mervärdesskattebedrägeri som den beskattningsbara personens aktiva och passiva deltagande i detta skattebedrägeri. Ett sådant åsidosättande är nämligen inte i sig en uppgift som gör det möjligt att fastställa att dessa faktiska omständigheter föreligger, men det kan utgöra ett indicium bland andra på förekomsten av ett sådant bedrägeri samt en uppgift som, vid helhetsbedömningen av samtliga uppgifter och samtliga faktiska omständigheter i det enskilda fallet, kan användas för att fastställa att den beskattningsbara personen har deltagit i bedrägeriet, trots att detta åsidosättande inte tidigare har konstaterats av det administrativa organ som är behörigt att pröva ett sådant åsidosättande.

59 Den hänskjutande domstolen har frågat sig huruvida skattemyndighetens praxis, som består i att beakta ett sådant åsidosättande trots att det behöriga förvaltningsorganet inte tidigare har konstaterat detta, är förenlig med rätten till en rättvis rättegång som stadfästs i artikel 47 i stadgan. EU-domstolen erinrar om att enligt stadgan har var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol på de villkor som föreskrivs i denna artikel. Denna artikel är således inte tillämplig vid prövningen av huruvida en administrativ praxis är rättsenlig.

60 I den mån den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida rätten till en rättvis rättegång i artikel 47 i stadgan ska tolkas så, att den utgör hinder för att den domstol som prövar ett överklagande av skattemyndighetens beslut, såsom bevis för att det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri eller för den beskattningsbara personens deltagande i detta skattebedrägeri, beaktar att det föreligger ett åsidosättande av de skyldigheter som följer av nationella bestämmelser eller av unionsrätten avseende säkerheten i livsmedelskedjan som åberopats av skattemyndigheten, även om det inte finns något tidigare beslut av det nationella förvaltningsorgan som är behörigt att konstatera en sådan överträdelse, bör det erinras om att det för att uppfylla kraven på rätten till en rättvis rättegång är viktigt att parterna känner till och har möjlighet att i en kontradiktorisk process diskutera de faktiska och rättsliga omständigheter som är avgörande för målets utgång (dom av den 16 oktober 2019 i mål C?189/18, Glencore Agriculture Hungary, EU:C:2019:861, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

61 Möjligheten för den domstol som prövar överklagandet av skattemyndighetens beslut att som bevis för förekomsten av ett mervärdesskattebedrägeri eller för den beskattningsbara personens deltagande i detta skattebedrägeri beakta ett åsidosättande av de skyldigheter som följer av nationella eller unionsrättsliga bestämmelser om livsmedelssäkerhet utgör följaktligen inte en kränkning av rätten till en rättvis rättegång, om denna bevisning kan bestridas och prövas i ett kontradiktoriskt förfarande vid den domstolen.

62 Om nämnda domstol däremot inte är behörig att pröva huruvida de skyldigheter som följer av nationella eller unionsrättsliga bestämmelser om livsmedelssäkerhet har åsidosatts, vilket åberopats som bevisning för att det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri eller för den beskattningsbara personens deltagande i detta skattebedrägeri, kan detta åsidosättande inte beaktas utan att rätten till ett effektivt rättsmedel åsidosatts, och bevisningen ska således avvisas såsom otillåten (se, analogt, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punkterna 87–89, och dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkterna 66–68).

63 Med beaktande av vad som har anförts ovan ska den femte och den sjätte frågan besvaras enligt följande:

– Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att, för det första, det utgör hinder för att skattemyndigheten vägrar att låta en beskattningsbar person utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att denne inte har uppfyllt de skyldigheter som följer av nationella bestämmelser eller av unionsrätten när det gäller livsmedelskedjans säkerhet, och, för det andra, underlåtenheten att uppfylla dessa skyldigheter ändå kan utgöra en omständighet bland andra som skattemyndigheten kan använda för att fastställa både förekomsten av mervärdesskattebedrägeri och den beskattningsbara personens deltagande i detta skattebedrägeri, även om det administrativa organ som är behörigt att fastställa en sådan överträdelse inte har fattat något tidigare beslut.

– Rätten till en rättvis rättegång, som stadfästs i artikel 47 i stadgan, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att den domstol som prövar överklagandet av skattemyndighetens beslut beaktar ett åsidosättande av nämnda skyldigheter såsom bevisning för att det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri eller för den beskattningsbara personens deltagande i detta skattebedrägeri, om denna bevisning kan bestridas och prövas i ett kontradiktoriskt förfarande.

Den första frågan

64 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan, som ska prövas sist, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en skattepraxis som innebär att det, för att neka en beskattningsbar person avdragsrätt

för mervärdesskatt på grund av att denne har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, ska tas hänsyn till att företrädaren för den beskattningsbara personens fullmaktstagare hade kännedom om de omständigheter som utgjorde detta skattebedrägeri, oberoende av de tillämpliga nationella bestämmelserna om fullmakt och bestämmelserna i det fullmaktsavtal som ingåtts i det aktuella fallet.

65 Såsom det har erinrats om i punkt 26 ovan är bekämpandet av skatteundandraganden en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112.

66 Slutligen framgår det av övervägandena i punkterna 23 och 40 ovan – i vilka det anges dels att inrättandet av ett system med strikt ansvar skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk, dels att den beskattningsbara person som kände till eller borde ha känt till att denne genom sitt förvärv deltog i en transaktion som ingick i ett skattebedrägeri hjälper dem som utför detta skattebedrägeri och blir delaktig i detta – att ett sådant deltagande utgör ett fel som den beskattningsbara personen är ansvarig för (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14 april 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punkt 36).

67 Oavsett vilka nationella bestämmelser som reglerar fullmakten och villkoren i det fullmaktsavtal genom vilket den beskattningsbara personen har uppdragit åt tredje man att utföra skattepliktiga transaktioner, kan den beskattningsbara personen vad gäller det allmänna inte frita sig från detta ansvar genom att åberopa förekomsten av ett fullmaktsavtal, de nationella bestämmelser som reglerar avtalet eller villkoren i detta avtal och göra gällande att denne inte kände till de omständigheter som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri som den beskattningsbara personens fullmaktstagare kände till. Att medge att den beskattningsbara personen kan agera på detta sätt skulle nämligen underlätta skattebedrägerier och således strida mot syftet att bekämpa mervärdesskattebedrägerier.

68 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112 och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en skattepraxis som innebär att det, för att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av att denne har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, ska tas hänsyn till att företrädaren för den beskattningsbara personens fullmaktstagare hade kännedom om de omständigheter som utgjorde detta skattebedrägeri, oberoende av de tillämpliga nationella bestämmelserna om fullmakt och bestämmelserna i det fullmaktsavtal som ingåtts i det aktuella fallet.

Rättegångskostnader

69 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:

1) **Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

ska tolkas enligt följande:

– **Direktivet utgör hinder för att skattemyndigheten, när den avser att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på grund av att den beskattningsbara personen har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp,**

endast fastställer att denna transaktion ingår i en sluten faktureringskedja.

– Det ankommer på skattemyndigheten att dels exakt beskriva de omständigheter som ligger till grund för bedrägeriet och lägga fram bevisning för de beteenden som utgör bedrägeriet, dels styrka att den beskattningsbara personen har deltagit aktivt i bedrägeriet eller att denne kände till eller borde ha känt till att den transaktion som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i nämnda bedrägeri. Detta innebär inte nödvändigtvis att identifiera samtliga aktörer som deltagit i bedrägeriet och deras respektive handlingar.

2) Direktiv 2006/112

ska tolkas enligt följande:

– Direktivet utgör inte hinder för att skattemyndigheten när den nekar avdragsrätt med hänvisning till att den beskattningsbara personen aktivt har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, inte grundar sitt beslut att neka avdrag på bevisning som styrker ett sådant deltagande, utan på den omständigheten att den beskattningsbara personen, genom att visa den omsorg som krävs, kunde ha känt till att den berörda transaktionen ingick i ett sådant bedrägeri.

– Enbart den omständigheten att deltagarna i leveranskedjan, i vilken denna transaktion ingår, kände varandra, är i sig inte tillräcklig för att styrka att den beskattningsbara personen har deltagit i bedrägeriet.

3) Direktiv 2006/112, jämfört med proportionalitetsprincipen,

ska tolkas enligt följande:

– Direktivet utgör inte hinder för att det, när det finns indikationer på att det föreligger oegentligheter eller ett skattebedrägeri, krävs att den beskattningsbara personen visar utökad omsorg för att försäkra sig om att den transaktion som denne genomför inte leder till medverkan i ett skattebedrägeri.

– Det kan emellertid inte krävas att den beskattningsbara personen vidtar komplexa och fördjupade kontrollåtgärder, såsom de kontroller som skattemyndigheten kan utföra.

– Det ankommer på den nationella domstolen att mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma huruvida den beskattningsbara personen har visat tillräcklig omsorg och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av denne under dessa omständigheter.

4) Direktiv 2006/112

ska tolkas enligt följande:

– Direktivet utgör hinder för att skattemyndigheten vägrar att låta en beskattningsbar person utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att denne inte har uppfyllt de skyldigheter som följer av nationella bestämmelser eller av unionsrätten när det gäller livsmedelskedjans säkerhet.

– Underlåtenheten att uppfylla dessa skyldigheter kan emellertid utgöra en faktor bland andra som skattemyndigheten kan använda för att fastställa både förekomsten av mervärdesskattebedrägeri och den beskattningsbara personens deltagande i detta skattebedrägeri, även om det administrativa organ som är behörigt att fastställa en sådan

överträdelse inte har fattat något tidigare beslut.

5) Rätten till en rättvis rättegång, som stadfästs i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna,

ska tolkas så, att

den inte utgör hinder för att den domstol som prövar överklagandet av skattemyndighetens beslut beaktar ett åsidosättande av nämnda skyldigheter såsom bevisning för att det föreligger ett mervärdesskattebedrägeri eller för den beskattningsbara personens deltagande i detta skattebedrägeri, om denna bevisning kan bestridas och prövas i ett kontradiktoriskt förfarande.

6) Direktiv 2006/112, jämfört principen om skatteneutralitet,

ska tolkas så, att

de inte utgör hinder för en skattepraxis som innebär att det, för att neka en beskattningsbar person avdragsrätt för mervärdesskatt på grund av att denne har deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri, ska tas hänsyn till att företrädaren för den beskattningsbara personens fullmaktstagare hade kännedom om de omständigheter som utgjorde detta skattebedrägeri, oberoende av de tillämpliga nationella bestämmelserna om fullmakt och bestämmelserna i det fullmaktsavtal som ingåtts i det aktuella fallet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.