

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (första avdelningen)

den 11 januari 2024 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt medges inte – Den beskattningsbara personens skyldigheter – Omsorgsplikt – Bevisbörda – Principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet – Unionsrättens företräde – Motsättning mellan nationell domstolspraxis och unionsrätten”

I mål C-537/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapest stad, Ungern) genom beslut av den 31 maj 2022, som inkom till domstolen den 11 augusti 2022, i målet

Global Ink Trade Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna T. von Danwitz (referent), P.G. Xuereb, A. Kumin och I. Ziemele,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och K. Szíjjártó, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och A. Sipos, 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 principen om unionsrättens företräde och av artiklarna 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) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Global Ink Trade Kft. och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nationella skatte- och tullmyndighetens omprövningsnämnd, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör skattemyndighetens beslut att inte låta bolaget utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt hänförlig till förvärv av varor.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

4 Artikel 168 a i direktivet har följande lydelse:

”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.

...”

5 Enligt artikel 178 a ska en beskattningsbar person för att få utöva sin rätt till avdrag enligt artikel 168 a inneha en faktura som utfärdats i enlighet med kraven i direktivet.

6 I artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs 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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Global Ink Trade bedriver partihandel i Ungern. Under perioden juli 2012–juni 2013 köpte företaget in diverse kontorsmateriel. På de flesta fakturor avseende dessa förvärv anges att leverantören av de berörda varorna var det ungerska företaget Office Builder Kft.

8 Vid en kontroll hos Office Builder konstaterade skattemyndigheten bland annat att bolaget inte bedrev någon faktisk ekonomisk verksamhet och inte hade fullgjort sina skattemässiga skyldigheter. Chefen för företaget, som placerades på en kriminalvårdsanstalt i mars 2013, nekade till att ha utfärdat någon som helst faktura och haft någon som helst skriftlig kontakt med Global Ink Trade. Myndigheten konstaterade dessutom att den mejladress som använts i kontakterna mellan Office Builder och Global Ink Trade inte var Office Builders officiella mejladress.

9 Skattemyndigheten förhörde även vittnen som bekräftade att de berörda varorna hade levererats till Global Ink Trade. Chefen för Global Ink Trade uppgav att han hade ingått en affärsförbindelse med Office Builder efter att ha sett en annons som Office Builder hade publicerat i en lokaltidning, samt att han hade kontrollerat företagets uppgifter i handelsregistret och personligen träffat en företrädare för detta företag. Alla senare kontakter sköttes emellertid via

mejl.

10 På grundval av den insamlade bevisningen gjorde skattemyndigheten bedömningen att de fakturor som Office Builder påstods ha utfärdat till Global Ink Trade inte var tillförlitliga, eftersom chefen för Office Builder uttryckligen hade nekat till att ha utfärdat dem. Myndigheten drog härav slutsatsen att de transaktioner som angavs på fakturorna inte hade ägt rum mellan dessa två företag. Skattemyndigheten beslutade följaktligen att inte medge Global Ink Trade rätt att dra av den mervärdesskatt som angavs på fakturorna, bland annat med motiveringen att Global Ink Trade vid utövandet av sin verksamhet inte hade visat den omsorg som krävdes, bland annat genom att underlåta att inhämta tillräckliga upplysningar om vem leverantören var och om huruvida denne hade fullgjort sina skattemässiga skyldigheter, och därmed göra sig skyldig till ett passivt skatteundandragande.

11 Global Ink Trade överklagade beslutet till Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad), som är den domstol som hänskjutit tolkningsfrågorna, och gjorde gällande att skattemyndighetens beslut att inte medge rätt till avdrag för mervärdesskatt avseende de berörda fakturorna var baserat på uppgifter som inte hade styrkts samt att myndigheten hade förbisett att det var myndigheten själv som hade bevisbördan.

12 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang konstaterat att de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har tolkats av EU-domstolen i andra liknande mål avseende Ungern genom besluten av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) (nedan kallat Vikingo Fővállalkozó-beslutet) och Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674) (nedan kallat Crewprint-beslutet). Enligt den hänskjutande domstolen fortsätter Kúria (Högsta domstolen, Ungern) dock att tillämpa sin rättspraxis från tiden före avkunnandet av dessa beslut, en rättspraxis som tycks begränsa rätten till avdrag för mervärdesskatt genom att uppställa krav som det inte finns någon grund för i mervärdesskattedirektivet, med motiveringen att dessa beslut inte kan innehålla några nya uppgifter för tolkningen unionsrätten.

13 I synnerhet har den hänskjutande domstolen anført att rättspraxis från Kúria (Högsta domstolen) innebär att varje beskattningsbar person är skyldig att utföra komplexa och fördjupade kontroller av sina leverantörer, bland annat vad gäller leverantörernas fullgörande av sina skyldigheter i fråga om deklaration och betalning av mervärdesskatt, trots att det framgår av Vikingo Fővállalkozó-beslutet att ansvaret för dessa kontroller inte kan åläggas den beskattningsbara person som utövar sin rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Det finns således skillnader mellan de ungerska domstolarna när det gäller vilka slutsatser som ska dras av EU-domstolens praxis. I detta sammanhang fortsätter även skattemyndigheten att tillämpa krav som är oförenliga med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom dessa har tolkats av EU-domstolen. Dessa krav strider dessutom mot det cirkulär som skattemyndigheten har offentliggjort för de beskattningsbara personerna, vilket enligt den hänskjutande domstolen strider mot rättssäkerhetsprincipen. Ett av dessa krav är skyldigheten att ha personliga kontakter med varje leverantör och ett annat att endast använda leverantörens officiella mejladress.

14 Den hänskjutande domstolen, som i princip är bunden av Kúrias (Högsta domstolen) domar och är skyldig att motivera eventuella avvikelser från den rättsliga bedömningen i dessa domar, vilka utgör tvingande prejudikat, vill få klarhet i huruvida den, med hänsyn till principen om unionsrättens företräde, faktiskt ska underlåta att tillämpa de domar från Kúria (Högsta domstolen) som den anser vara oförenliga med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, såsom de tolkats av EU-domstolen i Vikingo Fővállalkozó-beslutet och Crewprint-beslutet.

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

”1) Utgör den omständigheten att en domstol i en medlemsstat som dömer i sista instans tolkar ett avgörande från EU-domstolen (meddelat i form av ett beslut som svar på en begäran om förhandsavgörande som avser just den rättspraxis som utvecklats i den sistainstansdomstolen) på så sätt att det inte innehåller några nya uppgifter som får eller kan få till följd att tidigare avgöranden av EU-domstolen inte längre gäller eller att tidigare nationell rättspraxis som utvecklats vid den domstol som dömer i sista instans påverkas, ett åsidosättande av principen om unionsrättens företräde och rätten till ett effektivt domstolsskydd som garanteras i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna?

2) Ska principen om unionsrättens företräde och rätten till ett effektivt domstolsskydd, som garanteras i artikel 47 i [stadgan om de grundläggande rättigheterna], tolkas så, att principen om företräde för EU-domstolens avgöranden är tillämplig även när en domstol i en medlemsstat som dömer i sista instans även hänvisar till sina tidigare domar som prejudikat? Kan ett annat svar ges mot bakgrund av artikel 99 i domstolens rättegångsregler när EU-domstolens avgörande meddelats i form av ett beslut?

3) Är det möjligt att, inom ramen för den beskattningsbara personens allmänna kontrollskyldighet, oberoende av genomförandet och karaktären av de ekonomiska transaktioner som fakturorna omfattar, och med beaktande av artiklarna 167, 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet samt med beaktande av principerna om rättssäkerhet och skatteneutralitet, kräva att den beskattningsbara personen, för att ha rätt till avdrag för mervärdesskatt – utan att det föreligger någon bestämmelse i lag om detta i medlemsstaten – har personlig kontakt med den som ställt ut fakturan eller att den beskattningsbara personen i sina kontakter med leverantören endast använder sig av den officiellt tillhandahållna mejldressen? Kan dessa omständigheter anses visa att det föreligger ett objektivt fastställt åsidosättande av den vederbörliga omsorg som kan förväntas av den beskattningsbara personen, med hänsyn till att dessa omständigheter inte förelåg vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen, innan den inledde affärsförhållandet, utförde de relevanta kontrollerna, utan utgör inslag i det därefter inledda affärsförhållandet mellan parterna?

4) Är det förenligt med de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet, men framför allt med rättspraxis från EU-domstolen, som i samband med tolkningen av dessa bestämmelser lägger bevisbördan på skattemyndigheten, att en medlemsstat gör en tolkning och tillämpar en praxis som innebär att en beskattningsbar person som innehar en faktura som uppfyller kraven i mervärdesskattedirektivet nekas avdragsrätt för mervärdesskatt med motiveringen att denna person inte har handlat med vederbörlig omsorg i näringsverksamheten, eftersom personen inte har styrkt att vederbörande agerat på ett sådant sätt att det går att fastställa att vederbörande inte begränsat sig till att ta emot fakturor som uppfyller de formella kraven, trots att den beskattningsbara personen inkommit med alla handlingar som rör transaktionerna i fråga och trots att skattemyndigheten har avvisat de erbjudanden som den beskattningsbara personen lämnat under det administrativa skatteförfarandet om att inkomma med ytterligare bevisning?

5) Kan konstaterandet, som gjorts med avseende på skyldigheten att iaktta vederbörlig omsorg, att den som utfärdat fakturan inte bedrivit någon ekonomisk verksamhet, mot bakgrund av de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet och den grundläggande rättssäkerhetsprincipen, betraktas som en objektiv omständighet, om skattemyndigheten anser att det faktiska genomförandet (och därmed den faktiska existensen) av en ekonomisk transaktion – som dokumenterats genom fakturor, avtal och andra bokföringshandlingar samt genom korrespondens, och som bekräftas av uttalanden från lagringsföretaget och från den beskattningsbara personens företagsledare och anställda – inte har visats, och myndigheten

därvid enbart stöder sig på uttalandet från företagsledaren för leverantörsföretaget, som förnekar att en sådan transaktion har ägt rum, utan att hänsyn tas till omständigheterna kring detta uttalande, till uppgiftslämnarens intressen eller till att uppgiftslämnaren enligt handlingarna i akten själv har grundat företaget och att det enligt tillgängliga uppgifter finns ett ombud som agerade för företagets räkning?

6) Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om avdrag för mervärdesskatt tolkas så, att om skattemyndigheten under skatteförfarandet upptäcker att de varor som anges i fakturorna har sitt ursprung inom [Europeiska] gemenskapen och att den beskattningsbara personen är det andra ledet i en kedja [av leveranser], så utgör utformningen av denna modell – som ägt rum med beaktande av att varor med ursprung inom gemenskapen är undantagna från mervärdesskatt, varför den första ungerska förvärvaren inte har rätt till avdrag för mervärdesskatten utan endast den andra personen i kedjan har det – en objektiv omständighet som i sig räcker för att visa skattebedrägeri, eller måste skattemyndigheten i detta fall också med hänvisning till objektiva omständigheter visa vilken eller vilka parter i kedjan som gjort sig skyldiga till skattebedrägeri, hur dessa har handlat och om den beskattningsbara personen var medveten om eller kunde ha varit medveten om detta med iakttagande av vederbörlig omsorg?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

16 Med hänsyn till att den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan för att få klarhet i hur principen om unionsrättens företräde och artikel 47 i stadgan om de grundläggande rättigheterna ska tolkas, ska det inledningsvis framhållas att den hänskjutande domstolen anser att den i enlighet med den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är bunden av avgöranden från landets högsta domstolar, även när dessa domar innehåller rättsliga bedömningar som förefaller den vara oförenliga med unionsrätten.

17 Den hänskjutande domstolen har emellertid inte redogjort för den koppling som den gör mellan artikel 47 i stadgan om de grundläggande rättigheterna, i vilken rätten till ett effektivt rättsmedel föreskrivs, och denna nationella lagstiftning. Vidare, såsom Europeiska kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, nämns det i beslutet om hänskjutande inte något hinder som gör att den hänskjutande domstolen inte kan ställa tolkningsfrågor till EU-domstolen om det råder tvivel om huruvida den aktuella nationella rättspraxisen är förenlig med unionsrätten. Under dessa omständigheter ska dessa frågor besvaras uteslutande mot bakgrund av principen om unionsrättens företräde.

18 Således ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sin första och sin andra fråga, vilka ska besvaras gemensamt, för att få klarhet i huruvida principen om unionsrättens företräde ska tolkas så, att den utgör ett hinder mot en nationell lagstiftning som föreskriver att de rättsliga bedömningar som gjorts av landets högsta domstolar är bindande för de lägre domstolarna i landet, vilka är skyldiga att motivera eventuella avvikelser från dessa bedömningar, även om de lägre nationella domstolarna anser att nämnda bedömningar inte är förenliga med unionsrätten med hänsyn till den tolkning av en unionsbestämmelse som EU-domstolen har gjort.

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

19 Den ungerska regeringen har gjort gällande att dessa frågor inte kan tas upp till sakprövning. Genom dessa frågor har den hänskjutande domstolen enligt regeringen nämligen ifrågasatt de avgöranden som meddelats av Kúria (Högsta domstolen) i de mål som ledde fram till Vikingo F?vállalkozó-beslutet och Crewprint-beslutet, och detta med motiveringen att dessa avgöranden från Kúria inte är förenliga med dessa beslut från EU-domstolen. Enligt den ungerska

regeringen är frågorna således irrelevanta för avgörandet av den nu aktuella tvisten vid den nationella domstolen, vilken saknar kopplingar till de målen.

20 I detta avseende ska det erinras om att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten enligt fast rättspraxis presumeras 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. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet, eller då frågeställningen är hypotetisk 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 14 september 2023, *Bezirkshauptmannschaft Feldkirch*, C-55/22, EU:C:2023:670, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

21 I förevarande fall ska det noteras att den hänskjutande domstolen har pekat på en potentiell motsägelse mellan Kúrias (Högsta domstolen) avgöranden och *Vikingo Fővállalkozó*-beslutet och *Crewprint*-beslutet. Eftersom den hänskjutande domstolen anser sig vara tvungen att hänföra sig till vad som framgår av dessa beslut för att avgöra det nationella målet och eftersom den enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet emellertid är bunden av avgörandena från Kúria (Högsta domstolen), så har de frågor som ställts ett samband med saken i det nationella målet och är inte hypotetiska. EU-domstolen har dessutom 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.

22 Den första och den andra frågan kan således tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

23 Enligt fast rättspraxis innebär principen om unionsrättens företräde att unionsrätten har företräde framför respektive medlemsstats nationella rätt. Denna princip medför således en skyldighet för alla myndigheter i medlemsstaterna att säkerställa unionsbestämmelsernas fulla verkan, och medlemsstaternas lagstiftning kan inte påverka verkan av dessa olika bestämmelser inom medlemsstaterna. Härav följer att enligt principen om unionsrättens företräde får den omständigheten att en medlemsstat åberopar nationella bestämmelser, oavsett om det är fråga om konstitutionella sådana, inte undergräva unionsrättens enhetlighet och effektivitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 2023, *kommissionen/Polen (Domares oavhängighet och privatliv)*, C-204/21, EU:C:2023:442, punkt 77 och dom av den 24 juli 2023, *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, punkt 128 och där angiven rättspraxis).

24 Det ska i detta sammanhang framhållas att en nationell domstol som har utnyttjat sin möjlighet enligt artikel 267 FEUF, vid avgörandet av det nationella målet är bunden av den tolkning av de unionsrättsliga bestämmelserna som EU-domstolen har gjort, och således i förekommande fall måste avvika från den högre nationella instansens bedömning när den mot bakgrund av EU-domstolens tolkning finner att den högre instansens bedömning är oförenlig med unionsrätten, i förekommande fall genom att inte tillämpa den nationella bestämmelse enligt vilken den är skyldig att följa den högre instansens avgöranden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 juli 2023, *Lin*, C-107/23 PPU, EU:C:2023:606, punkterna 132 och 133 och där angiven rättspraxis).

25 Kravet på att unionsrätten ska ges full verkan innefattar under dessa omständigheter en skyldighet för denna nationella domstol att, i förekommande fall, ändra fast rättspraxis om denna grundas på en tolkning av nationell rätt som är oförenlig med unionsrätten (dom av den 9 september 2021, *Dopravní podnik hl. m. Prahy*, C-107/19, EU:C:2021:722, punkt 47 och där

angiven rättspraxis).

26 När det i praxis från EU-domstolen redan lämnats ett klart svar på en fråga angående unionsrättens tolkning är den nationella domstolen dessutom skyldig att själv göra vad som är nödvändigt för att denna tolkning av unionsrätten ska tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2022, Grossmania, C-177/20, EU:C:2022:175, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

27 Såsom den ungerska regeringen och kommissionen har påpekat saknar det betydelse om EU-domstolens tolkning har formen av en dom eller ett särskilt uppsatt beslut som är motiverat enligt artikel 99 i rättegångsreglerna. Det finns nämligen ingen bestämmelse i fördragen, i stadgan för Europeiska unionens domstol eller i rättegångsreglerna som i samband med förfarandet för förhandsavgörande gör åtskillnad mellan domar och särskilt uppsatta beslut som är motiverade vad gäller deras räckvidd och verkningar. En nationell domstol kan således inte bortse från ett beslut med motiveringen att ett beslut till skillnad från en dom inte innehåller några nya uppgifter för tolkningen av unionsrätten.

28 I det aktuella fallet är således den nationella domstolen, vid avgörandet av det nationella målet bunden av den tolkning av de unionsrättsliga bestämmelserna som EU-domstolen har gjort, och måste vid behov avvika från den bedömning som Kúria (Högsta domstolen) har gjort i tidigare avgöranden, vilka enligt nationell rätt utgör bindande prejudikat, om den mot bakgrund av EU-domstolens tolkning finner att den högre nationella instansens bedömning är oförenlig med unionsrätten.

29 Det framgår av den hänskjutande domstolens och den ungerska regeringens uppgifter att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet ger den domstolen behörighet att avvika från Kúrias (Högsta domstolen) tidigare avgöranden, även om de utgör bindande prejudikat, under förutsättning bland annat att den hänskjutande domstolen anser att dessa avgöranden är oförenliga med unionsrätten och att den har angett skälen för detta. I ett sådant sammanhang förefaller den hänskjutande domstolens motiveringsskyldighet i detta avseende inte i sig inverka menligt på unionsrättens företräde, eftersom de handlingar som EU-domstolen förfogar över inte innehåller några uppgifter som visar att en sådan skyldighet utgör ett hinder som kan göra det orimligt svårt för nämnda domstol att utöva sin möjlighet att avvika från Kúrias (Högsta domstolen) tidigare avgöranden.

30 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Principen om unionsrättens företräde ska tolkas så, att en nationell domstol som har utnyttjat sin möjlighet enligt artikel 267 FEUF måste avvika från en rättslig bedömning från en högre nationell domstolsinstans när den mot bakgrund av den tolkning av en unionsrättslig bestämmelse som EU-domstolen har gjort i en dom eller ett särskilt uppsatt beslut som är motiverat i den mening som avses i artikel 99 i EU-domstolens rättegångsregler, finner att den högre instansens bedömning är oförenlig med unionsrätten. Denna princip hindrar emellertid inte att det i nationell lagstiftning som enda krav för detta föreskrivs att en lägre nationell domstolsinstans måste redovisa skälen till en avvikelse från bedömningen från en högre domstolsinstans.

Den tredje, den fjärde och den femte frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje, den fjärde och den femte frågan, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 167, 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet, ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att en beskattningsbar person inte medges rätt att göra avdrag för mervärdesskatt hänförlig till förvärv av

varor som levererats till denne därför att man inte kan sätta tilltro till de fakturor som avser dessa förvärv, vilket beror på omständigheter som vittnar om att den beskattningsbara personen inte varit tillräckligt omsorgsfull, och dessa omständigheter i princip har bedömts utifrån ett cirkulär som myndigheten har offentliggjort för de beskattningsbara personerna.

32 Det följer av EU-domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den ingående mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas när de beskattningsbara personer som önskar utöva avdragsrätten uppfyller såväl de materiella som formella kraven och villkoren för avdragsrätt (dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

33 Vad beträffar de materiella krav och villkor som gäller för rätten till avdrag för mervärdesskatt framgår det av ordalydelsen i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, 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 rätten till avdrag för mervärdesskatt, som kan likställas med formella villkor, föreskrivs det i artikel 178 a i nämnda direktiv att en beskattningsbar person ska inneha en faktura som upprättats i enlighet med de krav som uppställs i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 november 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

34 De ovan nämnda materiella villkoren för avdragsrätten är endast 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 nationella bevisregler och genom en helhetsbedömning av samtliga uppgifter och omständigheter i det enskilda fallet (beslut av den 9 januari 2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, punkt 46 och där angiven rättspraxis, och dom av den 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – fiktivt förvärv), C-114/22, EU:C:2023:430, punkt 36).

35 Vidare kan avdragsrätten nekas den beskattningsbara personen om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att den har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Bekämpande av skattebedrägeri, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det betyder att det även i de fall då de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda, ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att neka avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – fiktivt förvärv), C-114/22, EU:C:2023:430, punkterna 40 och 41 och där angiven rättspraxis).

36 Vad gäller skattebedrägeri framgår det av fast rättspraxis att avdragsrätt ska nekas den beskattningsbara personen inte bara när den denne själv har gjort sig skyldig till ett skattebedrägeri, utan även när det mot bakgrund av objektiva omständigheter 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 sådant bedrägeri (dom av den 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – fiktivt förvärv), C?114/22, EU:C:2023:430, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

37 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 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 25 maj 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Mervärdesskatt – fiktivt förvärv), C?114/22, EU:C:2023:430, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

38 Eftersom unionsrätten inte innehåller några regler om hur bevisupptagningen ska gå till vid misstanke om undandragande av mervärdesskatt, ska dessa objektiva omständigheter fastställas av skattemyndigheten i enlighet med bevisreglerna i nationell rätt. Dessa regler 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).

39 Det kan i detta sammanhang konstateras att den omsorg som krävs av den beskattningsbara personen och de åtgärder som rimligen kan krävas av den beskattningsbara personen för att försäkra sig om att denne 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 (dom av den 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 52, och beslut av den 9 januari 2023, A.T.S. 2023, C?289/22, EU:C:2023:26, punkt 70).

40 Frågan huruvida den beskattningsbara personen har visat tillräcklig omsorg ingår i bedömningen av de faktiska omständigheterna i det nationella målet och kan följaktligen endast prövas av de nationella domstolarna. Det är på dessa domstolar som det ankommer på 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

41 Mervärdesskattedirektivet utgör i princip inte hinder för att medlemsstaterna antar lagstiftning eller cirkulär för att precisera vilken grad av omsorg som krävs av en beskattningsbar person och för att vägleda skattemyndigheten genom att föreskriva kriterier i detta avseende. Medlemsstaterna får nämligen enligt artikel 273 första stycket i direktivet införa andra skyldigheter, utöver dem som föreskrivs i detta direktiv, när de anser att sådana skyldigheter behövs för en korrekt uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av skatteundandragande.

42 Det framgår dock av fast rättspraxis att en sådan åtgärd inte får leda till att rätten till avdrag för mervärdesskatt och, därmed, mervärdesskattens neutralitet systematiskt äventyras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 november 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, punkt 32 och där angiven rättspraxis). Inte heller får den äventyra unionsrättens genomslagskraft när det gäller bevisupptagning i mål om mervärdesskattebedrägeri.

43 Denna åtgärd kan således inte påverka skattemyndighetens skyldighet, som det erinrats om i punkt 37 ovan, att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att dra slutsatsen att en beskattningsbar person har gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri, eller kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett sådant bedrägeri. I enlighet med den rättspraxis som det erinrats om ovan i punkt 39 får en sådan tolkning inte heller leda till att den beskattningsbara personen åläggs ansvar för att utföra komplexa och fördjupade kontroller av sin leverantör.

44 Det betyder att då skattemyndigheten framför allt grundar sig på oegentligheter som begåtts av den som utfärdat en faktura kan bedömningen av bevisningen följaktligen inte leda till att nämnda beskattningsbara person, som tagit emot fakturan, indirekt tvingas att utföra sådana kontroller av sin avtalspart som det i princip inte åligger den att göra (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 16 maj 2013, *Hardimpex*, C-444/12, EU:C:2013:318, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

45 Slutligen måste genomförandet av en sådan åtgärd som den som avses i punkt 41 ovan vara förenligt med rättssäkerhetsprincipen. Enligt fast rättspraxis ska rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar iaktas av Europeiska unionens institutioner och av medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt unionsdirektiven (dom av den 9 juli 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

46 Såsom domstolen redan vid många tillfällen har slagit fast framgår det härav bland annat att unionens lagstiftning ska vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda, och att kravet på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning. Likaså ska, på de områden där unionsrätten gäller, medlemsstaternas lagstiftning ha en entydig formulering, som gör det möjligt för de berörda personerna att på ett klart och tydligt sätt få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter och som gör det möjligt för de nationella domstolarna att säkerställa att dessa iaktas (dom av den 9 juli 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, punkterna 34 och 35 och där angiven rättspraxis).

47 I förevarande fall framgår det av den hänskjutande domstolens uppgifter att Global Ink Trade nekades avdragsrätt för den mervärdesskatt som var hänförlig till förvärvet av varor som levererats till Global Ink Trade, med motiveringen att man inte kunde sätta tilltro till fakturorna avseende dessa varor, bland annat på grund av att det rådde osäkerhet om vem som var den faktiska leverantören av varorna. I detta sammanhang förefaller skattemyndigheten även ha hänvisat till den omständigheten att chefen för det företag som utfärdat fakturorna hade åsidosatt sina skyldigheter i fråga om deklaration och betalning av mervärdesskatt, vilket Global Ink Trade enligt myndigheten borde ha känt till. Skattemyndigheten fann härvid att Global Ink Trade hade gjort sig skyldig till ett passivt skatteundandragande.

48 Såsom framgår av den rättspraxis som det erinras om i punkterna 37 och 40 ovan är det den hänskjutande domstolen som har att förvissa sig om att skattemyndigheten har styrkt de objektiva omständigheter som gör det möjligt att slå fast att den beskattningsbara personen har

gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri, eller att denne kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett sådant bedrägeri, samt att det även är den hänskjutande domstolen som ska pröva huruvida den beskattningsbara personen, mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet, har visat tillräcklig omsorg och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av vederbörande under dessa omständigheter.

49 Även om det visserligen kan förväntas att en sådan beskattningsbar person visar särskild omsorg när det föreligger indikationer på mervärdesskattebedrägeri, ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera att skattemyndighetens krav inte innebär att den beskattningsbara personen åläggs att vidta komplexa och fördjupade kontroller avseende sin leverantör varigenom det ansvar för att vidta sådana kontrollåtgärder som åvilar skattemyndigheten flyttas över till den beskattningsbara personen, i den mening som avses i den rättspraxis som det erinras om ovan i punkterna 39 och 44 ovan.

50 Det ska i synnerhet erinras om att skattemyndigheten inte på ett generellt sätt kan kräva av en beskattningsbar person som vill utnyttja rätten till avdrag för mervärdesskatt att denne ska kontrollera att den som utställt fakturan hänförlig till de varor och tjänster som avdragsrätten avser har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och betalning av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, Vikingo F?vállalkozó-beslutet, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

51 Vad slutligen gäller rättssäkerhetsprincipen ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida skattemyndigheten har iakttagit denna princip vid utövandet av sina befogenheter. I detta sammanhang ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det cirkulär som skattemyndigheten offentliggjort för de beskattningsbara personerna och som var tillämpligt på omständigheterna i det nationella målet var formulerat på ett otvetydigt sätt, huruvida dess tillämpning var förutsebar för de enskilda, i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 45 och 46 ovan, och huruvida de krav som skattemyndigheten tillämpade inte stred mot cirkuläret.

52 Således ska den tredje, den fjärde och den femte frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet ska mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet tolkas så, att de inte utgör hinder för att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att en beskattningsbar person inte medges rätt att göra avdrag för mervärdesskatt hänförlig till förvärv av varor som levererats till denne därför att man inte kan sätta tilltro till de fakturor som avser dessa förvärv, vilket beror på omständigheter som vittnar om att den beskattningsbara personen inte varit tillräckligt omsorgsfull, och dessa omständigheter i princip har bedömts utifrån ett cirkulär som myndigheten har offentliggjort för de beskattningsbara personerna, under förutsättning att

- denna praxis och detta cirkulär inte påverkar skattemyndighetens skyldighet att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att dra slutsatsen att en beskattningsbar person har gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri, eller kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett sådant bedrägeri,
- denna praxis och detta cirkulär inte ålägger den beskattningsbara personen ansvar för att vidta komplexa och fördjupade kontroller av sin avtalspart,
- de krav som myndigheten tillämpar överensstämmer med de krav som föreskrivs i cirkuläret, och att
- det cirkulär som skattemyndigheten offentliggjorde för de beskattningsbara personerna var formulerat på ett otvetydigt sätt och dess tillämpning var förutsebar för de enskilda.

Den sjätte frågan

53 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det 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, nöjer sig med att fastställa att denna transaktion ingår i en sluten faktureringskedja, utan att identifiera samtliga aktörer som deltagit i bedrägeriet och deras respektive ageranden.

54 Det framgår av den rättspraxis som det erinras om i punkterna 35–38 ovan att den skattemyndighet som avser att neka en beskattningsbar person 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 det förvärv av varor eller tjänster som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i nämnda bedrägeri.

55 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 (dom av den 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 34).

56 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 35).

57 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 det förvärv av varor eller tjänster 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. Det ankommer på de nationella domstolarna att kontrollera att skattemyndigheterna har lagt fram tillräcklig bevisning avseende detta (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2022, Aquila Part Prod Com, C?512/21, EU:C:2022:950, punkt 36).

58 Således ska den sjätte frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så,

– att det 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, nöjer sig med att fastställa att denna transaktion ingår i en sluten faktureringskedja, och

– att 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 det förvärv av varor eller tjänster som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i nämnda bedrägeri, vilket inte nödvändigtvis innebär att identifiera samtliga aktörer som deltagit i bedrägeriet och deras respektive handlingar.

Rättegångskostnader

59 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 (första avdelningen) följande:

- 1) **Principen om unionsrättens företräde ska tolkas så, att en nationell domstol som har utnyttjat sin möjlighet enligt artikel 267 FEUF måste avvika från en rättslig bedömning från en högre nationell domstolsinstans när den mot bakgrund av den tolkning av en unionsrättslig bestämmelse som EU-domstolen har gjort i en dom eller ett särskilt uppsatt beslut som är motiverat i den mening som avses i artikel 99 i EU-domstolens rättegångsregler, finner att den högre instansens bedömning är oförenlig med unionsrätten. Denna princip hindrar emellertid inte att det i nationell lagstiftning som enda krav för detta föreskrivs att en lägre nationell domstolsinstans måste redovisa skälen till en avvikelse från bedömningen från en högre domstolsinstans.**
- 2) **Artiklarna 112, 168 a och 178 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet tolkas så, att de inte utgör hinder för att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att en beskattningsbar person inte medges rätt att göra avdrag för mervärdesskatt hänförlig till förvärv av varor som levererats till denne därför att man inte kan sätta tilltro till de fakturor som avser dessa förvärv, vilket beror på omständigheter som vittnar om att den beskattningsbara personen inte varit tillräckligt omsorgsfull, och dessa omständigheter i princip har bedömts utifrån ett cirkulär som myndigheten har offentliggjort för de beskattningsbara personerna, under förutsättning att**
 - denna praxis och detta cirkulär inte påverkar skattemyndighetens skyldighet att styrka de objektiva omständigheter som gör det möjligt att dra slutsatsen att en beskattningsbar person har gjort sig skyldig till ett mervärdesskattebedrägeri, eller kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett sådant bedrägeri,
 - denna praxis och detta cirkulär inte ålägger den beskattningsbara personen ansvar för att vidta komplexa och fördjupade kontroller av sin avtalspart,
 - de krav som myndigheten tillämpar överensstämmer med de krav som föreskrivs i cirkuläret, och att
 - det cirkulär som skattemyndigheten offentliggjorde för de beskattningsbara personerna var formulerat på ett otvetydigt sätt och dess tillämpning var förutsebar för de enskilda.
- 3) **Direktiv 2006/112 ska tolkas så,**
 - att det 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, nöjer

sig med att fastställa att denna transaktion ingår i en sluten faktureringskedja, och

– att 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 det förvärv av varor eller tjänster som åberopats till stöd för avdragsrätten ingick i nämnda bedrägeri, vilket inte nödvändigtvis innebär att identifiera samtliga aktörer som deltagit i bedrägeriet och deras respektive handlingar.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.