

**Sag C-154/20****Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

31. marts 2020

**Forelæggende ret:**

Nejvyšší správní soud (Den Tjekkiske Republik)

**Afgørelse af:**

11. marts 2020

**Appellant:**

Kemwater ProChemie s.r.o.

**Indstævnte:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**AFGØRELSE**

Nejvyšší správní soud (den øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) [udelades] har i sagen: **Kemwater ProChemie s.r.o.** med hjemsted i [udelades] Bradlec, [udelades] mod **Odvolací finanční ředitelství** med hjemsted i [udelades] Brno, til prøvelse af indstævntes afgørelse af 18. marts 2015 [udelades], der er genstand for kassationsanke iværksat af indstævnte til prøvelse af dommen afsagt af Krajský soud mod Praze (regionalret i Prag, Den Tjekkiske Republik) den 6. september 2017 [udelades]

**truffet følgende afgørelse:**

**I.** Den Europæiske Unions Domstol **forelægges** følgende præjudicielle spørgsmål:

1. Er direktiv 2006/112/EF [af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem] til hinder for, at udøvelse af retten til at fradrage indgående moms betinges af, at den afgiftspligtige person kan bevise, at den af ham modtagne ydelse som led i en afgiftspligtig transaktion blev leveret af en anden, nærmere identificeret, afgiftspligtig person?

**2. Såfremt første spørgsmål besvares bekræftende, kan en afgiftspligtig person nægtes retten til fradrag for indgående afgift, såfremt den afgiftspligtige ikke kan løfte bevisbyrden, selv om det ikke er blevet godtgjort, at den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at han deltog i afgiftssvig ved køb af de pågældende varer eller tjenesteydelser?**

**II.** [Udelades] (retsforhandlingerne i hovedsagen)

**Begrundelse:**

**I. Hovedsagens genstand**

[1] Appellanten er et tjekkisk erhvervsdrivende selskab. Den 25. april 2012 indledte afgiftsmyndigheden en sag om afgiftskontrol mod appellanten vedrørende afgiftsperioderne august 2010, september 2010, oktober 2010, april 2011, maj 2011, juni 2011 og august 2011. Som et resultat af denne afgiftskontrol anerkendte myndigheden ikke de momsfradrag, der var foretaget af appellanten på grundlag af afgiftsdokumenter, hvor VIASAT SERVICE s.r.o. (herefter »Viasat«) blev angivet som leverandør. Afgiftsdokumenterne vedrørte ydelser i form af reklame og repræsentation af appellanten under golfturneringer i perioden 2010-2011. Der blev udstedt 7 afgiftsdokumenter i hvert tilfælde for et beløb på 120 000 CZK (inklusive 20% moms).

**(Org. s. 2)**

[2] Afgiftsmyndigheden anfægtede ikke den faktiske levering af reklametjenesteydelserne. Et medlem af bestyrelsen for Viasat påpegede, at han ikke var bekendt med, at selskabet havde leveret reklametjenesteydelser. Appellanten kunne ikke bevise, at reklametjenesteydelserne var leveret af den bestemte leverandør, der var angivet i afgiftsdokumentet (Viasat), skønt det ikke kunne udelukkes, at appellanten subjektivt kunne antage, at tjenesteydelserne blev leveret til ham af Viasat. På samme tid var det ikke muligt at fastlægge, hvem tjenesteydelserne faktisk blev leveret af. Det var derfor ikke klart, hvorvidt der var mere end én leverandør, eller om den faktiske leverandør rent faktisk var momsregistreret. Omfanget og kvaliteten af tjenesteydelserne var også delvist omtvistet.

[3] Af disse grunde blev der af afgiftsmyndigheden den 20. december 2013 truffet afgørelser om en moms på 20 000 CZK for hver afgiftsperiode, der var omfattet af afgiftskontrollen, og pålagde samtidig appellanten en bøde på 4 000 CZK for hver afgiftsperiode.

[4] Den 18. marts 2015 gav indstævnte afslag på appellants klage vedrørende disse afgørelser. Appellanten indbragte indstævntes afgørelse for Krajský soud mod Praze (regionalret i Prag). Krajský soud mod Praze (regionalret i Prag) ophævede den anfægtede afgørelse. Ifølge regionalretten var forelæggelsen af afgiftsdokumentet ikke bestridt (opfyldelse af formelle betingelser), men

afgiftsmyndigheden og indstævnte bestred det faktum, at tjenesteydelserne var leveret af leverandøren, der var angivet i afgiftsdokumentet.

- [5] Krajský soud mod Praze (regionalret i Prag) påpegede på grundlag af Domstolens retspraksis og frem for alt på grundlag af dommen af 22. oktober 2015 i sagen PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, at retten til at fradrage moms ikke er betinget af, at en afgiftspligtig person skal godtgøre, at tjenesteydelsen blev modtaget inden for rammerne af en afgiftspligtig transaktion fra den leverandør, der udstedte afgiftsdokumentet. Det manglende bevis for, hvem den faktiske leverandør af en sådan tjenesteydelse er, kan kun være relevant, hvis afgiftsmyndigheden kan bevise, at der blev begået moms svig i transaktionskæden. Regionalretten henviste endvidere til dom af 2. august 2017 [udelades] afsagt af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (herefter »**dommen i sagen Stavitelství Melichar**«). Ifølge denne dom er den eneste afgørende faktor, at en levering faktisk fandt sted, og at aktørerne i transaktionskæden opfylder deres afgiftsforpligtelser. På den anden side, hvis det ikke er muligt at identificere den, der faktisk leverede ydelsen til en afgiftspligtig person inden for rammerne af en afgiftspligtig transaktion, kan den afgiftspligtige person ikke nægtes retten til momsfradrag, hvis det samtidigt ikke kan bevises, at transaktionen udgjorde et led i afgiftssvig, som personen, der søgte om fradrag for afgift, var eller burde have været bekendt med.
- [6] Indstævnte (kassationsappellanten) har iværksat kassationsappel til prøvelse af Krajský soud mod Prazes (regionalret i Prag) afgørelse. Appellanten har gjort gældende, at spørgsmålet vedrørende bevis for identiteten på den, der var angivet af en afgiftspligtig person som leverandør og omfanget af de angivne ydelser, er omtvistet. Ifølge indstævnte (kassationsappellanten) er der tvivl om, hvorvidt Viasat havde opfyldt sine afgiftsforpligtelser, idet det ikke var blevet bevist, at selskabet faktisk havde leveret de anmeldte ydelser.
- [7] Første afdeling ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), der havde fået tildelt denne sag, besluttede at henvise sagen til prøvelse i en større dommersammensætning. Første afdeling bemærkede, at den hidtidige fortolkning af de materielle betingelser for fradrag for indgående moms, således som fastlagt af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), var blevet fraveget i Stavitelství Melichar-dommen. I Stavitelství Melichar-dommen blev det understreget, at den faktiske opfyldelse af ydelsen i en afgiftspligtig transaktion har grundlæggende betydning, mens det ikke er nødvendigt med sikkerhed at påvise, at ydelsen er opfyldt af den person, der er anført i afgiftsdokumentet. Første afdeling mente imidlertid, at årsagerne til ikke at indrømme retten til fradrag i Stavitelství Melichar-dommen var blevet sammenblandet. Ifølge Første afdeling er manglende opfyldelse af de materielle betingelser det primære grundlag for ikke at indrømme ret til fradrag for afgifter. Medvirken (**Org s. 3**) til afgiftssvig er kun et sekundært grundlag for ikke at indrømme retten til fradrag, dvs. det tages kun i betragtning, hvis det er påvist, at de materielle betingelser er opfyldt. Med andre ord kan en afgiftsmyndighed

foretage kontrol af den afgiftspligtige persons eventuelle medvirken til afgiftssvig, når den afgiftspligtige person har opfyldt de materielle betingelser.

## II. Relevante EU-retlige bestemmelser og nationale retsfor skrifter

- [8] Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF (af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (i det følgende benævnt »direktiv 2006/112/EF«)) indeholder følgende betingelserne for udøvelse af ret til momsfradrag (materielle betingelser): a. den, der udøver fradragsretten, skal være afgiftspligtig, b. denne person har anvendt varer og ydelser i forbindelse med sine afgiftspligtige salgstransaktioner, hvoraf der er betalt moms, c. moms skal betales eller er betalt for varer og ydelser, der er eller bliver leveret, d. købet blev foretaget af en anden afgiftspligtig person.
- [9] En betingelse for udøvelse af fradragsretten for afgift (formel betingelse) i overensstemmelse med artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112/EF er i henhold til artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112/EF er, at der skal fremlægges en faktura, hvis indhold er defineret i artikel 226 i direktiv 2006/112/EF. Denne bestemmelse svarer til § 29 zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (lov nr. 235/2004 om moms, i det følgende benævnt »**momsloven**«) i tjekkisk ret.
- [10] I overensstemmelse med artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF skal der ved »*afgiftspligtig person*« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.
- [11] Artikel 287 i direktiv 2006/112/EF bestemmer, at medlemsstater, som er tiltrådt Unionen efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af omsætningskursen den pågældende dato [...]. I overensstemmelse med stk. 7 udgør denne omsætning for Den Tjekkiske Republik 35 000 EUR. For de andre medlemsstater er lignende undtagelser med forskellige loft angivet i artikel 284-286, i direktiv 2006/112/EF.
- [12] Under hensyntagen til muligheden angivet i artikel 287 i direktiv 2006/112/EF, indeholder tjekkisk ret en bestemmelse i § 6, stk. 1, i momsloven, hvorefter en afgiftspligtig person bliver momspligtig, hvis dens omsætning i højst 12 efterfølgende kalendermåneder overstiger 1 000 000 CZK, hvilket dog ikke gælder personer, der udelukkende gennemfører transaktioner fritaget for afgift uden ret til fradrag af afgift.
- [13] I medfør af § 94a, stk. 1, i momsloven, kan en afgiftspligtig person med hjemsted eller forretningssted i indlandet, som gennemfører eller vil gennemføre transaktioner med ret til fradrag for afgift, indgive en ansøgning om registrering. Det handler om den såkaldte frivillige momsregistrering.
- [14] Den materielle betingelse for at kunne udøve fradragsretten er blandt andet, at en afgiftspligtig person gennemfører en transaktion med en anden afgiftspligtig

person, der har pligt til at indbetale den modtagne moms til statskassen (udgående afgift). Retten til fradrag for afgifter opstår, hvis betingelserne i momsloven § 72 og § 73 er opfyldt. Grundlaget er, at det skal dreje sig om retten til fradrag for afgift, dvs. indgående afgift, der svarer til udgående afgift, som skal betales af en anden person. I henhold til § 4, stk. 1, litra c, i momsloven er udgående afgift, den afgift, der svares for en afgiftspligtig transaktion i henhold til § 13-20 eller afgift af det beløb, der blev betalt i forbindelse med denne transaktion. Tilsvarende fremgår det af § 36, stk. 1, i momsloven, at *afgiftsgrundlaget er alt det, som den momspligtige person har opnået eller skal opnå som betaling i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, herunder punktafgiftsbeløbet, fra den person, for hvem den afgiftspligtige transaktion blev foretaget, (Org. s. 4) eller fra en tredjepart, uden afgift for denne afgiftspligtige transaktion.* Selv om pligten til at angive eller betale moms under visse omstændigheder også gælder en ikke-momspligtig person (i henhold til momsloven § 108), er dette en ekstraordinær situation. Den udgående afgift gælder normalt kun for den afgiftspligtige person og gælder ikke for personer, der ikke er momspligtige. I henhold til tjekkisk ret er det derfor ikke tilladt at udøve retten til fradrag for indgående afgift, hvis der slet ikke består nogen forpligtelse til at betale udgående afgift, hvilket normalt kun opstår for momspligtige personer, og ikke for enhver person, der driver erhvervsmæssig virksomhed.

- [15] I medfør af § 92, stk. 3, i zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (lov nr. 280/2009 om skatte- og afgiftsprocedurer) skal en afgiftspligtig person fremlægge bevis for alle de omstændigheder, som denne er forpligtet til at angive i den almindelige angivelse, supplerende angivelse og i andre dokumenter.

### III. Bedømmelse

- [16] I den foreliggende sag har Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) rejst spørgsmål om, hvorvidt det er tilladt at anfægte retten til at fratække indgående moms, hvis den, der faktisk leverer de tjenesteydelser, som modtageren udøver sin ret til fradrag for, ikke er kendt.
- [17] Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) er derfor blevet overbevist om behovet for at forelægge et præjudicielt spørgsmål for Domstolen af følgende grunde.
- [18] I henhold til Domstolens faste praksis er fradragsretten en uadskillelig del af momssystemet og kan i princippet ikke begrænses. Fradragsordningen tager sigte på at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med samtlige hans økonomiske aktiviteter (Domstolens dom af 21.9.1988 i Kommissionen/Frankrig, 50/87, EU:C:1988:429, præmis 15). Den således udformede momsordning sikrer, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (se Domstolens dom (...) af 6.12.2012 i



Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 27, samt i PPUH Stehcemp-sagen, præmis 27).

- [19] Betingelserne for den afgiftspligtige persons ret til at fradrage moms (materielle betingelser) er derefter blevet defineret i artikel 168 i direktiv 2006/112/EF såvel som forud herfor i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 [om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF)]. Domstolen har f.eks. i følgende domme fortolket de materielle betingelser: dom af 29. april 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, præmis 24; af 15. december 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 52; af 6. september 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 26; af 6. december 2012, Bonik, EU:C:2012:774, præmis 29; af 6. februar 2014, Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, præmis 27; af 13. februar 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 25; og kendelse af 16. november 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, EU:C:2016:869, præmis 33.
- [20] Det fremgår af den nævnte retspraksis, at aftageren af en vare eller ydelse i en afgiftspligtig transaktion for at kunne udøve fradragsretten skal være en afgiftspligtig person, der anvender de varer eller ydelser i forbindelse med egne afgiftspligtige transaktioner, og disse varer eller ydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person. (se f.eks. sammenfatningen i Domstolens dom af 16.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 28). Hvis disse betingelser er opfyldt, er det principielt ikke tilladt at nægte at indrømme den fradragsret, som den afgiftspligtige person ønsker at udnytte, hvorfor det ikke kan kræves, at den afgiftspligtige person skal opfylde yderligere betingelser, eller at der stilles strengere krav til opfyldelse af de formelle betingelser for udøvelse af fradragsretten for indgående afgift (**Org. s. 5**) (se Domstolens dom af 22.12.2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:210:818, præmis 36, samt Maks Pen-dommen, præmis 25 og PPUH Stehcemp-dommen, præmis 40).
- [21] Afgiftsmyndigheden kan nægte en afgiftspligtig person retten til at fradrage moms, hvis myndigheden kan bevise, i stedet for at pålægge den afgiftspligtige at bevise de yderligere faktiske omstændigheder, som han ikke er forpligtet til, at han vidste eller burde have vidst, at han ved at modtage varerne eller ydelserne medvirkede til afgiftssvig. Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) er opmærksom på Domstolens relevante retspraksis (f.eks. domme af 21.2.2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, og af 12. 1.2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, samt PPUH Stehcemp-dommen, nævnt ovenfor). Det følger af denne retspraksis, at det i tvivlstilfælde kun er lovligt at give et afslag på en afgiftspligtig persons ret til fradrag for afgifter, hvis afgiftsmyndigheden kan bevise, at der foreligger faktiske omstændighederne, der peger på den afgiftspligtiges deltagelse i afgiftssvig.
- [22] Ifølge Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) er det afgørende at holde for øje, at bevisbyrden for opfyldelse af de materielle betingelser i tjekkisk ret omvendt hviler på den afgiftspligtige person.

De samme konklusioner kan imidlertid også udledes af Domstolens praksis. Følgende fremgår af præmis 24 i dom Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352 af 26. september 1996: »Hertil bemærkes, at det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt«. I denne forbindelse skal der henvises til f.eks. præmis 37 i dom af 18. juli 2013 i Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486: »For så vidt, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de bulgarske skattemyndigheder nægtede Evita-K retten til at fratække momsen i forhold til de i hovedsagen omtvistede leveringer af varer med den begrundelse, at den faktiske gennemførelse af disse sidste ikke var godtgjort, og for så vidt som denne mangel på gennemførelse anfægtes af Evita-K, bemærkes, dels at det påhviler den, som anmoder om fradrag for moms, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for opnåelse af dette. [...]«. Det fremgår af præmis 46 i dom af 15. september 2016, Barlis 06, C-516/14, EU:C:2016:690, at: »I denne sammenhæng skal det for det første fremhæves, at det påhviler den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 37). Skattemyndighederne kan følgelig af den afgiftspligtige person selv kræve de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal inddrømmes (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 35)«. Domstolen påpegede også i præmis 44 i sin dom af 21. november 2018 i Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, at »[d]en afgiftspligtige person således [er] forpligtet til at fremlægge objektive beviser for, at varerne og tjenesteydelserne faktisk er blevet leveret til den pågældende af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at den pågældende faktisk har betalt moms heraf«. Domstolens retspraksis ændrer bevisbyrden således at det udelukkende forbydes afgiftsmyndigheder og medlemsstater at kræve, at afgiftspligtige personer skal opfylde yderligere betingelser, der ikke er i overensstemmelse med formålet i direktiv 2006/112/EF. I tilfælde af en påstand om deltagelse i afgiftssvig vendes bevisbyrden imidlertid, og deltagelsen i svigen skal bevises af afgiftsmyndigheden.

- [23] Det kan derfor sammenfattende fastslås, at det følger af Domstolens nævnte praksis, at det påhviler den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de materielle betingelser for retten til momsfradrag, mens det er afgiftsmyndigheden, der skal løfte bevisbyrden for den afgiftspligtiges deltagelse i afgiftssvig.
- [24] Det fremgår af de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, at reklametjenesteydelserne blev leveret, skønt det ikke er klart, hvem der leverede disse ydelser til appellanten. Tvivlen om, hvem der leverede de modtagne ydelser, burde ikke i sig selv medføre afgiftsmyndighedens ret til nægtelse af retten til momsfradrag, da direktiv 2006/112/EF definerer en afgiftspligtig person meget (**Org. s. 6**) bredt (artikel 9, stk. 1). Det kunne gøres gældende, at selv om det ikke er sikkert, hvem den afgiftspligtige person er, så handler det i hvert fald om en afgiftspligtig person. Den Tjekkiske Republik drager dog som andre lande fordel

af den ovenfor angivne undtagelse i henhold til artikel 287 i direktiv 2006/112/EF (eventuelt i henhold til artikel 284-286 i direktiv 2006/112/EF). Som et resultat af gennemførelse af den bestemmelse skal den afgiftspligtig person, der er betalingspligtig for moms i henhold til § 6, stk. 1, i momsloven, opfylde betingelsen om en mindsteomsætning på 1 000 000 CZK, eller skal være frivilligt momsregistreret i henhold til § 94a, stk. 1, i denne lov. I denne situation kan det derfor ikke siges, hvorvidt den person, der faktisk leverede tjenesteydelsen, var afgiftspligtig, hvorfor det hermed ikke er sikkert, om en af de materielle betingelser for at udøve fradragsretten er opfyldt, dvs. at varen eller tjenesteydelsen blev leveret af en anden afgiftspligtig person. Selv hvis det skulle blive påvist, sådan som det vil blive yderligere forklaret nedenfor, at leveringen blev udført af en afgiftspligtig person uden at det var sikkert, hvilken bestemt afgiftspligtig person det var, ville det kunne lede til en formodning for, at der var blevet begået momssvig.

- [25] Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) er opmærksom på, at Domstolen har udtalt sig om en lignende situation, f.eks. i sagen Signum Alfa Sped (hvor der blandt andet henvises til Max Pen-dommen), hvor Domstolen fastslog, at afgiftsmyndigheder ikke kan nægte retten til fradrag for indgående eller erlagt afgift udelukkende på grundlag af, at fakturaerne for modtagne tjenesteydelser ikke er troværdige, fordi den anførte leverandør ikke reelt kunne have leveret ydelsen. Hverken i sagen Signum Alfa Sped eller i Maks Pen-sagen foretog Domstolen imidlertid en vurdering af betydningen af undtagelser, som medlemsstaterne kan drage fordel af i henhold til artikel 287 i direktiv 2006/112/EF (eventuelt i henhold til artikel 284-286). I den foreliggende sag er udnyttelsen af denne undtagelse af afgørende betydning. I den foreliggende sag er det, ligesom i sagen Signum Alfa Sped, hvor blev det fastslået, at udstederen af fakturaen ikke udførte den afgiftspligtige transaktion, samtidig ikke blevet fastslået, hvorvidt den faktiske tjenesteudbyder var en afgiftspligtig person (der kunne have været flere af disse leverandører). Hvis den pågældende ikke var en afgiftspligtig person, ville dette udgøre en meget alvorlig tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, da afgiftsmyndighederne skal indrømme ret til fradrag for afgift også i de situationer, hvor det ikke kan afgøres, om tjenesten er blevet leveret af en afgiftspligtig person.
- [26] Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har endvidere påpeget, at selv hvis de undtagelser, der er omhandlet i artiklerne 284-287 i direktiv 2006/112/EF, ikke må anses for at have relevans i sagen, må konklusionerne i Maks Pen-dommen og i kendelsen i sagen Signum Alfa Sped anses for ikke være i overensstemmelse med Domstolens øvrige praksis, der er nævnt i punkt [22] i denne afgørelse. Denne retspraksis giver udtryk for det synspunkt, at den person, der kræver fradragsret for en afgift, skal bevise, at denne opfylder de materielle betingelser, herunder føre bevis for, at varerne og tjenesterne faktisk blev leveret af en afgiftspligtig person. Selv om denne betingelse hverken var opfyldt i Maks Pen-sagen (præmis 31 og 32) eller i sagen Signum Alfa Sped (præmis 41 og 45), konkluderede Domstolen ikke desto mindre, at retten til fradrag af moms skulle anerkendes, hvis deltagelse i



afgiftssvig ikke kunne bevises. Derfor fører dette til den opfattelse, at (i modsætning til Domstolens tidligere afgørelser) en person, der ønsker at udøve retten til fradrag for en afgift, ikke er forpligtet til at bevise, at de materielle betingelser for dette fradrag er overholdt. Ifølge Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) bør denne forpligtelse ikke kun gælde, hvor det ikke længere er klart, om ydelsen blev opfyldt af en afgiftspligtig eller en ikke afgiftspligtig person, men også, hvor identiteten på en afgiftspligtig person ikke kan fastlægges. En modsat opfattelse kunne føre til, at afgiftssvig ikke i praksis ville kunne bevises. Såfremt afgiftsmyndighederne i medlemsstaterne skal kunne bevise momsavgift, skal de som minimum have grundlæggende oplysninger om afgiftsbetalerkæden. Hvis det imidlertid slet ikke er klart, hvem der har leveret ydelsen, vil disse myndigheder faktisk ikke være i stand til at bevise afgiftssvig.

**(Org. s. 7)**

- [27] Såfremt Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) i den foreliggende sag skal anlægge det synspunkt, der blev udtrykt i Maks Pen-dommen eller Signum Alfa Sped-kendelsen, vil den skulle give appellanten medhold i hovedsagen. Det er således ikke tilstrækkeligt til at nægte retten til fradrag, at appellanten ikke kan bevise, at appellanten modtog ydelsen fra en afgiftspligtig person, og afgiftsmyndigheden skulle i det mindste bevise, at appellanten var ubekendt med sin deltagelse i afgiftssvig, og først da kunne afgiftsmyndigheden nægte appellanten retten til fradrag for indgående afgift. Ifølge Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) bør denne sag imidlertid ansues i en bredere sammenhæng. Under hensyntagen til, at Tjekkiet er et af de lande, der har draget fordel af den undtagelse, der følger af artikel 287 i direktiv 2006/112/EF, kan det i den foreliggende sag ikke med sikkerhed antages, at de væsentlige betingelser for udøvelse af fradragsretten, der følger af Domstolens praksis, er opfyldt, dvs. at en afgiftspligtig person har leveret tjenesteydelsen. Ifølge Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) vil manglende opfyldelse af denne betingelse klart krænke princippet om momsneutralitet, som er en af grundstøtterne i moms-systemet, og som er til hinder for, at lignende sager behandles anderledes. Selv hvis fradragsretten for moms måtte anses for at opstå, selv hvor det er åbenlyst (f.eks. under hensyn til omfanget af de leverede varer eller tjenester), at leveringen er opfyldt af en afgiftspligtig person, men hvor den pågældendes identitet er ikke fastslået, ville dette være i strid med Domstolens mangeårige retspraksis vedrørende krav til bevisførelse, der påhviler en afgiftspligtig person, der ifølge Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) også omfatter pligten til at angive en konkret afgiftspligtig person, hvilket kunne åbne op for nye muligheder for afgiftsunddragelse i større skala, selv om bekæmpelse af afgiftsunddragelse er et af de anerkendte mål i direktiv 2006/112/EF (jf. Bonik-dommen, præmis 35 og 37), som redegjort for ovenfor.

[28] Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) er af den overbevisning, at afgiftsmyndigheden bør nægte retten til at fradrage moms, hvis den afgiftspligtige person ikke kan bevise identiteten af den konkrete leverandør af den modtagne ydelse. Den afgiftspligtige persons forpligtelse til at godtgøre, at levering af en ydelse er foretaget som led i afgiftspligtig transaktion, i forbindelse med hvilken den afgiftspligtige person anmoder om et fradrag, udgør en af de materielle betingelser for retten til fradrag for en afgift, hvis opfyldelse påhviler den person, der anmoder om fradraget, og er ikke blot en af de formelle betingelser, der i henhold til Domstolens retspraksis kan fraviges i et vist omfang (se f.eks. PPUH Stehcemp-dommen). En anden konklusion ville føre til tilsidesættelse af neutralitetsprincippet, der er grundlæggende for hele momssystemet.

#### IV. Forslag til afgørelse

[29] I betragtning af ovenstående forelægger Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) (Udvidet afdeling) følgende spørgsmål for Domstolen:

1. **Er direktiv 2006/112/EF [af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem] til hinder for, at udøvelse af retten til at fradrage indgående moms betinges af, at den afgiftspligtige person kan bevise, at den af ham modtagne ydelse som led i en afgiftspligtig transaktion blev leveret af en anden, nærmere identificeret, afgiftspligtig person?**
2. **Såfremt første spørgsmål besvares bekræftende, kan en afgiftspligtig person nægtes retten til fradrag for indgående afgift, såfremt den afgiftspligtige ikke kan løfte bevisbyrden, selv om det ikke er blevet godtgjort, at den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at han deltog i afgiftssvig ved køb af de pågældende varer eller tjenesteydelser?**

(Org. s. 8)

[Udelades]

[Udelades] (retsforhandlingerne i hovedsagen)

Brno, den 11. marts 2020

[Udelades] (underskrifter)