

Sag C-512/21**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

17. august 2021

Forelæggende ret:

Fővárosi Törvényszék (Ungarn)

Afgørelse af:

31. maj 2021

Sagsøger:

Aquila Part Prod Com S.A.

Sagsøgt:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Hovedsagens genstand

Søgsmål iværksat af Aquila Part Prod Com S.A. (Rumænien) til prøvelse af fire afgørelser fra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn), hvori skatte- og afgiftsforvaltningen fastslog, at der forelå en afgiftsforskel for så vidt angår merværdiafgift i statens favør, som hovedsageligt blev kvalificeret som en uretmæssig tilbagebetaling og i mindre grad som ikke-betalt afgift, og på hvilket grundlag skatte- og afgiftsforvaltningen udstedte en bøde til sagsøgeren og fastsatte morarenter.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Anmodningen om præjudiciel afgørelse er indgivet i henhold til artikel 267 TEUF.

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, artikel 10, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 220 og artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, i betragtning af princippet om afgiftsneutralitet, rimelighedsprincippet og retten til

en retfærdig rettergang, der er fastsat i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder. Ifølge Domstolens praksis skal den nationale ret på baggrund af denne fortolkning afgøre, om de omstændigheder, som sagsøgte har gjort gældende med hensyn til sagsøgeren, kan anses for objektive forhold, der kan begrunde, at sagsøgte nægtede sagsøgeren ret til at fradrage moms, og om det således var berettiget at nægte sagsøgeren ret til at fradrage moms ved at gøre gældende, at sagsøgeren havde medvirket til afgiftssvig og ikke havde udvist rettidig omhu.

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Er EU-retten og navnlig momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 10, samt princippet om afgiftsneutralitet til hinder for skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, hvorefter denne forvaltning, automatisk og uden at gennemføre en kontrol på baggrund af den omstændighed, at en fysisk person, der indgår i et retsforhold med en juridisk person, der fungerer som mellemmand, og som er uafhængig af den afgiftspligtige person som agenturgiver og har status som selvstændig juridisk person, handler bevidst, selv om denne fysiske person ikke er juridisk forbundet med den afgiftspligtige person, udleder, at den afgiftspligtige person handler bevidst, idet der ses bort fra bestemmelserne i aftalen mellem agenturgiveren og agenten samt fra den udenlandske lovgivning, som agenturforholdet er underlagt?
- 2) Skal momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), fortolkes således, at når skatte- og afgiftsforvaltningen fastslår, at der foreligger en cirkulær faktureringskæde, er denne omstændighed i sig selv tilstrækkelig som et objektivi forhold til at godtgøre, at der er tale om afgiftssvig, eller skal skatte- og afgiftsforvaltningen i så fald også angive, hvilket eller hvilke aktører i kæden der begik afgiftssvig, samt deres modus operandi?
- 3) Skal de ovennævnte artikler i momsdirektivet, i betragtning af kravet om proportionalitet og rimelighed, fortolkes således, at end ikke, når skatte- og afgiftsforvaltningen på baggrund af sagens konkrete omstændigheder er af den opfattelse, at den afgiftspligtige person burde udvise større omhu, kan det kræves, at sidstnævnte godtgør omstændigheder, som skatte- og afgiftsforvaltningen alene kunne opdage efter en kontrol af ca. fem års varighed, der krævede adskillige supplerende kontroller under anvendelse af offentligretlige instrumenter, i hvilken forbindelse beskyttelsen af de afgiftspligtige personers forretningshemmeligheder ikke udgjorde en hindring for kontrollen? Såfremt der kræves større omhu, er det for at fastslå, at den fornødne omhu er godtgjort, tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person også udvider sin kontrol til omstændigheder, der er mere vidtgående end de i Mahagében-dommen anførte, for så vidt angår de mulige handelspartnere, således at den afgiftspligtige person skal have fastlagt interne regler om forsyning med henblik på kontrol af disse partnere, ikke skal modtage betaling i naturalier, skal indsætte klausuler om mulige risici i de aftaler, vedkommende indgår, og også skal undersøge andre omstændigheder under en transaktion?

4) Skal de ovennævnte artikler i momsdirektivet fortolkes således, at såfremt skatte- og afgiftsforvaltningen fastslår, at den afgiftspligtige person har medvirket aktivt til afgiftssvig, er det i denne henseende tilstrækkeligt, at de beviser, som denne forvaltning har opdaget, viser, at den afgiftspligtige person, såfremt vedkommende havde udvist den fornødne omhu, havde kunnet få kendskab til, at vedkommende medvirkede til afgiftssvig, selv om disse beviser ikke godtgør, at vedkommende havde kendskab til sin medvirken til afgiftssvig på grund sin aktive medvirken hertil? Såfremt det godtgøres, at der forelå en aktiv medvirken til afgiftssvig, dvs. et kendskab til denne medvirken, skal skatte- og afgiftsforvaltningen da påvise den afgiftspligtige persons svigagtige adfærd i form af vedkommendes samordnede adfærd med aktører, der befinder sig på et tidligere stadie i kæden, eller er det tilstrækkeligt, at skatte- og afgiftsforvaltningen støtter sig på objektive beviser for, at aktørerne i kæden havde et gensidigt kendskab?

5) Er de ovennævnte artikler i momsdirektivet og retten til en retfærdig rettergang, der er anerkendt som et generelt princip i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, samt retssikkerhedsprincippet til hinder for skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, hvorefter en afgørelse begrundes i en påstået overtrædelse af bestemmelser vedrørende fødevareforsyningskædens sikkerhed, der ikke berører den afgiftspligtige persons opfyldelse af sine afgiftsmæssige forpligtelser eller dennes fakturaers omløb, som afgiftslovgivningen på ingen måde har fastlagt med hensyn til den afgiftspligtige person, og som ikke har nogen indvirkning på de faktiske transaktioner, som skatte- og afgiftsforvaltningen har undersøgt, eller på kendskabet hos den afgiftspligtige person, der er blevet undersøgt i afgiftsproceduren?

Såfremt det foregående præjudicielle spørgsmål skal besvares bekræftende:

6) Er de ovennævnte artikler i momsdirektivet og retten til en retfærdig rettergang, der er anerkendt som et generelt princip i chartrets artikel 47, samt retssikkerhedsprincippet til hinder for skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, hvorefter denne forvaltning, uden indgriben fra det officielle organ på området for fødevareforsyningskædens sikkerhed, der har materiel og stedlig kompetence, i sin afgørelse foretager bedømmelser af den afgiftspligtige person, der henhører under førnævnte officielle organs kompetenceområde, således at denne forvaltning på grundlag af de overtrædelser, der er konstateret med hensyn til fødevareforsyningskædens sikkerhed – hvilket spørgsmål ikke henhører under nævnte forvaltnings kompetenceområde – drager afgiftsmæssige konsekvenser for den afgiftspligtige person, selv om sidstnævnte ikke har haft mulighed for at bestride konstateringen af overtrædelsen af bestemmelserne vedrørende fødevareforsyningskædens sikkerhed i en procedure, der er uafhængig af afgiftsproceduren, og som overholder de grundlæggende garantier og parternes rettigheder?

Anførte EU-retlige forskrifter og anført praksis fra Domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1): artikel 9, stk. 1, artikel 10, artikel 167 og artikel 168, litra a)

Artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder

Dom af 21. juni 2012, Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373)

Dom af 3. oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831)

Kendelse af 3. september 2020, Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673)

Anførte nationale forskrifter

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«)

§ 1, stk. 7:

»Aftaler, transaktioner og lignende handlinger bør kvalificeres i overensstemmelse med deres faktiske indhold. Aftaler eller andre retshandler, der ikke er gyldige, er relevante i afgiftsmæssig henseende, for så vidt som deres økonomiske resultat kan påvises.«

§ 2, stk. 1:

»De rettigheder, der udøves i retsforhold af skatte- og afgiftsmæssig betydning, skal udøves i overensstemmelse med deres formål. Ved anvendelsen af skatte- og afgiftslovgivningen kan indgåelsen af aftaler eller gennemførelsen af andre transaktioner, der har til formål at omgå skatte- og afgiftslovens bestemmelser, ikke kvalificeres som udøvelse af rettigheder, der er i overensstemmelse med deres formål.«

§ 97, stk. 4:

»Under kontrollen har skatte- og afgiftsforvaltningen pligt til at fastlægge og bevise kendsgerningerne undtagen i de tilfælde, hvor bevisbyrden påhviler den skatte- eller afgiftspligtige.«

§ 97, stk. 6:

»Når skatte- og afgiftsforvaltningen fastlægger de faktiske omstændigheder, har den pligt til også at undersøge de forhold, der er til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige. Bortset fra i forbindelse med estimeringsmetoden kan et forhold eller en omstændighed, som ikke er bevist, ikke vurderes til skade for den skatte- eller afgiftspligtige.«

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«)

§ 27, stk. 1:

»Når en vare er genstand for flere på hinanden følgende salg på en sådan måde, at den forsendes eller transporteres direkte fra den oprindelige leverandør til den endelige erhverver, der er angivet som modtager, finder § 26 kun anvendelse på en enkelt levering af varen.«

§ 119, stk. 1:

»Medmindre andet er fastsat i loven, opstår retten til fradrag i afgiften, når den skyldige afgift, som svarer til den indgående moms, skal fastsættes (§ 120).«

§ 120, litra a):

»I det omfang den afgiftspligtige person – som handler i denne egenskab – anvender eller på en anden måde udnytter varer eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, har denne ret til i den afgift, der påhviler den pågældende, at fradrage afgifter, som:

a) andre afgiftspligtige personer, herunder personer eller organer, der er omfattet af den forenklede virksomhedsskat, har opkrævet af den pågældende i forbindelse med erhvervelsen af varer eller ydelser.«

§ 127, stk. 1, litra a):

»Udøvelsen af fradragsretten er underlagt en betingelse om, at den afgiftspligtige person personligt er i besiddelse af:

a) i tilfælde omfattet af § 120, litra a): en faktura udstedt i vedkommendes navn, der attesterer, at transaktionen er gennemført.«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgerens retsforgænger, Agrirom Srl, er et selskab, der er stiftet efter rumænsk ret, og som siden 2. juni 2010 har været momsregistreret i Ungarn. Den af sagsøgeren angivne hovedvirksomhed er engroshandel på honorar- eller kontraktbasis med føde-, drikke- og tobaksvarer, i hvilken forbindelse sagsøgeren foretager leveringer inden for Fællesskabet af varer og indenlandske erhvervelser og, i Ungarn, beskæftiger sig med engroshandel med fødevarer.
- 2 Med henblik på at udøve sin forretningsmæssige aktivitet i Ungarn indgik sagsøgeren den 1. april 2011 en agenturaftale med Corpinvest Srl, hvis juridiske repræsentant er KG.

- 3 I forbindelse med engroshandelen købte sagsøgeren spiseolie af Rilax Kft, som sagsøgeren videresolgte til Strongfood Sro.
- 4 Skatte- og afgiftsforvaltningen i første instans foretog en kontrol af sagsøgeren med henblik på efterfølgende at kontrollere sagsøgerens angivelser for perioden fra august til november 2012. Den 16. juni 2017 traf nævnte forvaltning fire afgørelser, hvori den fastslog, at der forelå en afgiftsforskel på i alt ca. 300 000 000 HUF, som hovedsageligt blev kvalificeret som en uretmæssig tilbagebetaling og i mindre grad som ikke-betalt afgift. Skatte- og afgiftsforvaltningen udstedte en bøde og fastsatte morarenter i forbindelse med denne afgiftsforskel. I løbet af de næsten fem år, som kontrollen varede (2012-2017), gennemførte skatte- og afgiftsforvaltningen omfattende kontroller. Nævnte forvaltning konstaterede, at sagsøgeren havde medvirket til den klassiske form for svig af »karruseltypen«, samt at sagsøgeren hver måned købte spiseolie af Rilax Kft og videresolgte den til Strongfood Sro. I kæden deltog en »forsvundet forhandler eller missing trader« og »buffer- eller skuffeselskaber«, i hvilken forbindelse sagsøgeren var »broker- eller agentselskabet«, og Strongfood Sro. »gennemstrømningsselskabet«, der videresolgte varen på ny til Ungarn til de forsvundne forhandlere.
- 5 Skatte- og afgiftsforvaltningen undersøgte også de solgte varers oprindelse. KG fremlagde først kvalitetsmærker i forbindelse med vedtagelsen af afgørelsen i anden instans, hvorfor skatte- og afgiftsforvaltningen konstaterede, at hver aktør i leveringskæden i henhold til kravene efter lovgivningen om fødevarer sikkerhed skulle have kendskab til oprindelsesstedet for den fødevarer, som den pågældende havde købt og efterfølgende videresolgt, samt til, om den pågældende fødevarer opfyldte kvalitetskravene. Det blev fastslået, at spiseolien blev viderefaktureret gennem flere ungarske virksomheder, hvilket viser, at målet var at lade varen »rejse« mellem Ungarn og Slovakiet. Den yderst begrænsede avance, som virksomhederne i faktureringskæden havde fastsat, tyder på, at de ikke tog hensyn til markedsvilkårene, og at aktørerne i kæden handlede i forening.
- 6 Ifølge skatte- og afgiftsforvaltningen begik de selskaber, der deltog i kæden, bevidst og forsætligt afgiftssvig, og dermed har disse selskaber, herunder sagsøgeren, pådraget sig et objektivi ansvar.
- 7 Som beviser for den omstændighed, at sagsøgeren vidste, at vedkommende medvirkede aktivt til afgiftssvig, anførte skatte- og afgiftsforvaltningen det følgende:
 - sagsøgeren indgik selv aftalerne
 - den samme dag, som sagsøgerens slovakiske kunde købte varen fra Ungarn, videresolgte sidstnævnte den atter til Ungarn
 - i selskabsoplysningerne vedrørende sagsøgerens leverandør og kunde var der anført en person med det samme efternavn

- det fremgår, at der indgår personlige forbindelser i de økonomiske transaktioner
 - de fakturaer, som de »forsvundne forhandlere«, der befandt sig i den nedre del af forsyningskæden, udstedte i egenskab af leverandører, udgør ikke troværdig dokumentation, eftersom disse selskaber ikke udøvede selvstændig virksomhed.
- 8 Ifølge skatte- og afgiftsforvaltningen viser flere forhold, at sagsøgeren ikke udviste den fornødne omhu, navnlig den omstændighed, at KG og sagsøgeren allerede tidligere havde medvirket i transaktioner, der udgjorde momsrig; den omstændighed, at en kontrol af forsyningskilderne ville have gjort det muligt at konstatere, at den spiseolie, der blev solgt til Slovakiet, i sidste ende stammede fra Slovakiet, hvilket KG kunne have opdaget, hvis vedkommende havde udvist den fornødne omhu; den omstændighed, at KG havde kunnet konstatere, at vedkommendes leverandør ikke kunne forsyne fakturaerne med oprindelsescertifikater; den omstændighed, at det for sagsøgeren end ikke havde været nødvendigt at anmode om et ungarsk skatteregistreringsnummer osv.
- 9 På baggrund af det ovenstående fastslog skatte- og afgiftsforvaltningen, at sagsøgerens adfærd var i strid med visse bestemmelser i lov om skatte- og afgiftsprocedurer og i momsloven.
- 10 Ved afgørelser af 8. december 2017 bekræftede sagsøgte indholdet af afgørelserne i første instans i alle henseender. De dokumenter, der godtgør, at der blev foretaget en kontrol af leverandørerne, samt spiseoliens etiket og denne vares overensstemmelsesmærke, som blev vedlagt den administrative klage, blev ikke taget i betragtning, eftersom de ikke indeholdt nye oplysninger, og fordi spiseoliens etiket ikke havde beviskraft med hensyn til varens oprindelse.
- 11 Sagsøgeren har ved den forelæggende ret anlagt sag til prøvelse af sagsøgtes afgørelser.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 12 **Sagsøgeren** har i sit søgsmål gjort gældende, at sagsøgte har behandlet sagen ud fra en forudfattet mening, at sagsøgte har begået væsentlige fejl, idet sidstnævnte har fastslået, at sagsøgeren handlede bevidst, samt at afgørelserne på grund af disse modsigelser og manglende såvel faktiske omstændigheder som beviser er ulovlige. For så vidt angår den fornødne omhu har sagsøgeren nærmere bestemt gjort gældende, at det ikke fremgår af afgørelsen, om sagsøgeren spillede en passiv eller aktiv rolle, hvilket forudsætter en anderledes opførsel og indebærer en fastlæggelse af de faktiske omstændigheder, der er relevante med henblik på kontrollen.
- 13 Med hensyn til den fornødne omhu, som sagsøgeren udviste, har sagsøgeren gjort gældende, at sidstnævntes selskab har fastlagt bestemmelser om forsyning, der

kræver en kontrol af leverandørerne inden indgåelsen af aftaler, hvilket skatte- og afgiftsforvaltningen slet ikke nævnte i sin afgørelse. I henhold til disse bestemmelser blev der altid foretaget en kontrol af gyldigheden af udskriften fra selskabsregistret, skatteregistreringsnummeret, aktivitetsområderne og af de personer, der har repræsentationsbeføjelser. De købte varer var forsynet med et kvalitetsmærke. KG undersøgte personligt leverandørens lokaler, lager osv., samt om de nødvendige maskiner og det nødvendige personale med henblik på håndtering af varen fandtes, og undersøgte varen og dens mærkning, hvilket vidneerklæringerne godtgør. Skatte- og afgiftsforvaltningen så forsætligt bort fra disse erklæringer.

- 14 Sagsøgeren har anfægtet rækkevidden og omfanget af den kontrol, som sagsøgeren blev afkrævet i forbindelse med udvælgelsen af handelspartnere, og har fremhævet, at det er urimeligt, uigennemførligt og i strid med Domstolens praksis, at sagsøgte afkræver sagsøgeren, at sidstnævnte, inden vedkommende træffer en kommerciel beslutning, skal opdage en sammenhæng, som skatte- og afgiftsforvaltningen selv brugte mere end fem år på at udrede.
- 15 Sagsøgeren har bestridt sagsøgtes konstateringer med hensyn til den bevidste karakter af sagsøgerens adfærd og anfægtet de manglende beviser desangående, eftersom skatte- og afgiftsforvaltningen udledte den bevidste karakter af sagsøgerens adfærd direkte af den bevidste karakter af KG's adfærd, og at det i afgørelsen alene blev konstateret, at KG's adfærd var bevidst med hensyn til den fornødne omhu.
- 16 Sagsøgeren har også fremhævet, at forholdet mellem sagsøgeren og agentselskabet i medfør af agenturaftalen var et horisontalt samarbejde, og at parternes selvstændighed var det vigtigste træk ved aftalen, hvilket skatte- og afgiftsforvaltningen ikke tog i betragtning. Derfor er sagsøgeren af den opfattelse, at vedkommende i denne forbindelse udviste den fornødne omhu, hvilket sagsøgte så bort fra.
- 17 For så vidt angår varernes oprindelse har sagsøgeren gjort gældende, at der er tale om en forretningshemmelighed, der ikke har afgiftsmæssig betydning, men som erhvervsmæssigt udgør en oplysning, hvis beskyttelse er af afgørende betydning for enhver økonomisk aktør. Sagsøgeren har tilføjet, at sagsøgeren ikke er underlagt de ungarske bestemmelser om fødevarer sikkerhed, og at skatte- og afgiftsforvaltningen ikke angav den bestemmelse, hvorefter sagsøgeren burde have indhentet og opbevaret de kvalitetsmærker, som sagsøgte har kritiseret sagsøgeren for at mangle.
- 18 På baggrund af det ovenstående har sagsøgeren anmodet om, at der indledes en præjudiciel forelæggelsesprocedure ved Domstolen.
- 19 Uden at ændre sit synspunkt har **sagsøgte** fremhævet, at kontrolrapporten vedrørende perioden februar til juli 2012 indeholder en udførlig beskrivelse af den

faktureringskæde, der blev opdaget med hensyn til den pågældende periode, og af den rolle, som sagsøgeren spillede i denne henseende.

- 20 Med hensyn til sagsøgtens konstatering af en overtrædelse af bestemmelserne om fødevarerforsyningskædens sikkerhed har sagsøgte henvist til præmis 41 i dommen i Altic-sagen (sag C-329/18), i hvilken forbindelse Domstolen allerede besvarede dette spørgsmål.
- 21 For at godtgøre, at konstateringerne i sagsøgtens afgørelser er begrundede, har sidstnævnte vedlagt en dom afsagt af Kúria (øverste domstol, Ungarn) i en sag med tilsvarende faktiske omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvori Kúria (øverste domstol) bekræftede de objektive forhold, som sagsøgte havde opdaget, og på dette grundlag bekræftede nægtelsen af fradragsretten.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 22 Ifølge den forelæggende ret kræver sagens afgørelse en fortolkning af EU-retten i lyset af acte clair-doktrinen.
- 23 Den forelæggende ret har med henvisning til præmis 57 i Vikingo-kendelsen (sag C-610/19) og præmis 27 i Hardimpex-kendelsen (sag C-444/12) anført, at den uoverensstemmelse, der vedrører kernen i fortolkningen og anvendelsen af EU-retten med hensyn til fordelingen af bevisbyrden mellem den afgiftspligtige person og skatte- og afgiftsforvaltningen, også er blevet opretholdt efter disse kendelser. Med henblik på en korrekt varetægelse af den domstolsprøvelse, der påhviler den forelæggende ret, anser sidstnævnte det af denne grund for nødvendigt, at Domstolen yder vejledning i spørgsmålet om, hvorvidt de af sagsøgte påberåbte forhold kan anses for objektive forhold, som er omfattet af det i Mahagében-dommen (sag C-80/11) anførte, eftersom den forelæggende ret ikke har kendskab til, at Domstolen indtil nu har udtalt sig om disse objektive betingelser, idet det også er nødvendigt med henblik på sagens afgørelse, [at det afgøres,] om omfanget af den kontrol, som skatte- og afgiftsforvaltningen kræver, at den afgiftspligtige person foretager med hensyn til sidstnævntes pligt til at udvise den fornødne omhu, i betragtning af karakteren af den leveringskæde, der er konstateret i den foreliggende sag, er forenelig med den bevisførelse, som Domstolen har fastlagt i forbindelse med fortolkningen af de relevante bestemmelser i momsdirektivet, samt med de grundlæggende principper, der finder anvendelse på retten til at fradrage afgiften.