

Sag C-610/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for forelæggelse:**

13. august 2019

Forelæggende ret:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungarn)

Afgørelse af:

5. juli 2019

Sagsøger:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Sagsøgt:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn)

Hovedsagens genstand

Søgsmaal anlagt til prøvelse af en afgørelse fra den nationale afgiftsmyndighed, hvorved retten til at fradrage moms nægtes på det grundlag, at førnævnte myndighed med hensyn til fakturaerne krævede flere beviser, end der kræves i henhold til EU-retten, og kvalificerede transaktionerne som fiktive, da disse beviser ikke blev fremlagt.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med artikel 220, litra a), og artikel 226 i samme direktiv, samt fortolkning af princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Er en national retlig fortolkning og praksis, hvorefter det, når de materielle betingelser for at fradrage afgiften er opfyldt, ikke er tilstrækkeligt blot at være i besiddelse af en faktura, hvis indhold er i overensstemmelse med artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, men den afgiftspligtige person derimod for at udøve retten til at fradrage afgiften på grundlag af den pågældende faktura derudover skal være i besiddelse af yderligere dokumentation, som ikke blot skal være i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112, men ligeledes skal være i overensstemmelse med nationalretlige principper om regnskabsføring og specifikke bestemmelser om dokumentation, hvorefter det kræves, at hver enkelt aktør i transaktionskæden samstemmende husker og gengiver alle detaljer ved den økonomiske transaktion, som fremgår af denne dokumentation, i overensstemmelse med artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i førnævnte direktiv, sammenholdt med artikel 220, litra a), og artikel 226 i samme direktiv, og med effektivitetsprincippet?
- 2) Er en national retlig fortolkning og praksis, hvorefter det i forbindelse med en transaktionskæde, uanset de øvrige omstændigheder, blot fordi transaktionen har denne karakter, kræves, at hver enkelt aktør i transaktionskæden kontrollerer de elementer af den økonomiske transaktion, som de pågældende har gennemført, og drager konsekvenser af denne kontrol for så vidt angår en afgiftspligtig person, der befinder sig i den anden ende af kæden, og den afgiftspligtige person nægtes retten [til at fradrage moms], idet det gøres gældende, at denne kædes sammensætning, som imidlertid ikke er forbudt i henhold til national ret, ikke var [rimeligt] begrundet ud fra et økonomisk synspunkt, i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112 om retten [til fradrag for moms] og princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet? Er det i denne forbindelse – i forbindelse med en transaktionskæde ved en undersøgelse af de objektive forhold, der kan begrunde en nægtelse af retten [til at fradrage moms] ved fastlæggelsen og vurderingen af relevansen og beviskraften af de beviser, som nægtelsen af retten til at fradrage moms støttes på – udelukkende muligt at anvende bestemmelserne i direktiv 2006/112 og i national ret om fradrag for afgiften som materielle bestemmelser, der præciserer de relevante faktiske omstændigheder med hensyn til fastlæggelsen af den faktuelle ramme, eller skal den omhandlede medlemsstats regnskabsregler ligeledes anvendes, idet de udgør særlige regler?
- 3) Er en national retlig fortolkning og praksis, hvorefter en afgiftspligtig person, som anvender varerne i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner i den medlemsstat, hvor den pågældende gennemfører dem, og som er i besiddelse af en faktura i overensstemmelse med direktiv 2006/112, nægtes retten [til at fradrage moms], idet det gøres gældende, at den pågældende ikke har kendskab til samtlige elementer [af den transaktion],

der er blevet gennemført af aktørerne i kæden, eller der påberåbes forhold, der er knyttet til de aktører i kæden, der befinder sig på et tidligere stadie end udstederen af fakturaen, og som den afgiftspligtige person ikke kunne udøve indflydelse på, hvilket ikke kan tilskrives den pågældende, og retten [til at fradrage moms] betinges af, at den afgiftspligtige person i forbindelse med de foranstaltninger, som det med rimelighed påhviler den pågældende at træffe, overholder en generel kontrolforpligtelse, som ikke blot skal opfyldes inden indgåelsen af aftalen, men også under aftalens gennemførelse og selv efter dens gennemførelse, i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 2006/112 om [fradrag for moms] og princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet? Er den afgiftspligtige person i denne forbindelse forpligtet til at undlade at udøve retten [til at fradrage moms], når den pågældende i forbindelse med et hvilket som helst element af den økonomiske transaktion, der fremgår af fakturaen, på et tidspunkt efter indgåelsen af aftalen, under aftalens gennemførelse eller efter dens gennemførelse, bemærker en uregelmæssighed eller får kendskab til et forhold, der medfører, at retten [til at fradrage moms] nægtes i henhold til afgiftsmyndighedens praksis?

- 4) Er afgiftsmyndigheden henset til bestemmelserne i direktiv 2006/112 om [fradrag for moms] og effektivitetsprincippet forpligtet til at præcisere, hvori afgiftssviget består? Er afgiftsmyndighedens fremgangsmåde, hvorefter fejl og uregelmæssigheder, som ikke har en rimelig årsagsforbindelse til retten [til at fradrage moms], som er begået af aktørerne i kæden, anses for beviser for afgiftssvig, i hvilken forbindelse det gøres gældende, at den afgiftspligtige person havde kendskab eller burde have kendskab til afgiftssvig, idet disse fejl og uregelmæssigheder medfører, at indholdet af fakturaen bliver usandsynligt, passende? Såfremt der er tale om afgiftssvig, begrundes denne omstændighed da, at det kræves, at den afgiftspligtige person gennemfører kontrollen med fornævnte rækkevidde, grundighed og omfang, eller overskrider denne pligt, hvad der kræves i henhold til effektivitetsprincippet?
- 5) Er en sanktion, som indebærer, at retten [til at fradrage moms] nægtes, og som består i en pligt til at betale en afgiftsbøde svarende til 200% af afgiftsforskellen, når den statskasse, der er direkte forbundet med den afgiftspligtige persons ret [til at fradrage moms], ikke er blevet påført et indkomsttab, forholdsmæssig? Kan det fastslås, at nogle af de i § 170, stk. 1, tredje punktum, i az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer«) omhandlede omstændigheder foreligger, når den afgiftspligtige person har forelagt afgiftsmyndigheden alle de dokumenter, som den pågældende var i besiddelse af, og i forbindelse med sin afgiftsangivelse har vedlagt de udstedte fakturaer?
- 6) Hvis det på baggrund af svarene på de forelagte præjudicielle spørgsmål kan fastslås, at den fortolkning af den nationale retlige bestemmelse, som blev

anlagt efter den sag, der gav anledning til kendelse af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869 [ikke trykt i Sml.]), og den praksis, der blev vedtaget på dette grundlag, ikke er forenelige med bestemmelserne i direktiv 2006/112 om retten [til fradrag for moms], og i betragtning af at retten i første instans ikke kan forelægge Den Europæiske Unions Domstol en anmodning om præjudiciel afgørelse i alle sager, kan det på grundlag af artikel 47 i chartret om grundlæggende rettigheder da fastslås, at afgiftspligtige personers ret til at anlægge en retssag om skadeserstatning sikrer dem den adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol, som er sikret ved ovennævnte artikel? Kan der i denne forbindelse anlægges en fortolkning, hvorefter den afgørelse, der blev truffet i sagen Signum Alfa Sped, indebærer, at spørgsmålet er blevet reguleret af EU-retten og er blevet afklaret af Den Europæiske Unions Domstols praksis, og at det dermed var indlysende, eller betyder dette, eftersom der blev indledt en ny procedure, at spørgsmålet ikke var blevet endeligt afklaret, og at det dermed fortsat var nødvendigt at anmode Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Artikel 9, stk. 1, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 220, litra a), og artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

Anførte nationale bestemmelser

Lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, § 2, stk. 1, § 97, stk. 4 og 6, § 170, stk. 1, og § 171, stk. 1 og 2.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«), § 27, stk. 1, § 26, § 119, stk. 1, § 120, litra a), og § 127, stk. 1, litra a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (lov C af 2000, om regnskabsføring, herefter »regnskabsloven«), § 1, § 15, stk. 3, og § 166, stk. 1 og 2.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Sagsøgerens hovedaktivitet består i engroshandel med karameller og konfekturvarer. Selskabet har et driftssted i Tiszaföldvár. På dette driftssted har selskabet Nikus Kft. også et driftssted. Disse to selskaber har den samme direktør. Nikus Kft. fremstiller de konfekturvarer, som sagsøgeren pakker, klargør, oplagrer og markedsfører.

- 2 Den 20. marts 2012 indgik sagsøgeren en leveringsaftale med Freest Kft. om levering af ti pakkemaskiner og en påfyldningsmaskine. Aftalen omfattede en mulighed for at give leveringen i underentreprise, hvis dette blev nødvendigt.
- 3 Den 21. maj 2012 indgik sagsøgeren en leveringsaftale med Freest Kft. om erhvervelse af seks pakkemaskiner og en automatisk opfyldningsmaskine samt transport af disse til sagsøgerens driftssted. I overensstemmelse med aftalens vilkår udøvede sagsøgeren retten til at fradrage merværdiafgiften (moms) i forbindelse med begge de fakturaer, som Freest Kft. havde udstedt. De maskiner, som blev solgt i henhold til aftalens vilkår, købte Freest Kft. til sagsøgeren af SPDC Kft., som købte dem af Free-Gold Kft.
- 4 Afgiftsmyndigheden i første instans foretog en kontrol af sagsøgerens momsangivelser med hensyn til andet og fjerde kvartal 2012 og første kvartal 2013. I forbindelse med kontrollen aflagde afgiftsmyndigheden den 11. juli 2013 et kontrolbesøg på sagsøgerens driftssted. Ifølge den rapport, der blev udarbejdet på grundlag af dette kontrolbesøg, befandt de maskiner, i forbindelse med hvilke fradragsretten var blevet udøvet, sig på dette driftssted.
- 5 På baggrund af kontrollen fastslog afgiftsmyndigheden i første instans i to afgørelser, at der forelå en afgiftsforskel i statens favør på 8 020 000,00 forint (HUF) med hensyn til andet og fjerde kvartal 2012 og på 13 257 000,00 forint (HUF) med hensyn til første kvartal 2013, samt at disse beløb bestod af to dele: dels en uretmæssig tilbagebetaling af den indgående afgift, dels en afgiftsskyld, i hvilken forbindelse afgiftsmyndigheden udstedte en afgiftsbøde og pålagde sagsøgeren at betale morarenter.
- 6 I begrundelsen af afgørelserne anførtes det, at sagsøgeren vedlagte det af Freest Kft. udarbejdede budget, transportaftalerne og ordren, samt overdragelses- og overtagelsesdokumenterne og manualerne til maskinerne som bilag til de fakturaer, der blev anvendt som grundlag for momsfradraget. Ifølge disse overdragelsesdokumenter leverede Freest Kft. de i fakturaerne anførte maskiner til sagsøgeren. Sagsøgeren anmodede Freest Kft. om at erhverve maskinerne vel vidende, at sidstnævnte ikke var den direkte producent af disse maskiner, og at der dermed ville være behov for forskellige underleverandørers deltagelse. Direktøren sikrede sig, at der var tale om et aktivt selskab.
- 7 På baggrund af kontrolbesøget og kontrollerne fastslog afgiftsmyndigheden desuden, at uoverensstemmelserne mellem de parter, der fremgik af fakturaerne, viste, at den økonomiske transaktion ikke kunne være fundet sted, eftersom sagsøgeren også havde erhvervet maskiner, som sagsøgeren selv havde kunnet erhverve, som underleverandøren ikke var i besiddelse af, og som producentvirksomheden ikke havde kunnet erhverve eller fremstille, idet den ikke rådede over de nødvendige fysiske eller personalemæssige ressourcer. Ifølge afgiftsmyndigheden er de i fakturaerne anførte maskiner af ukendt oprindelse, og formålet med transaktionen var at dokumentere oprindelsen af de i fakturaerne anførte maskiner af ukendt oprindelse, omgå den afgiftspligt, der påhviler Free-

Gold Kft., som befinder sig i starten af salgskæden, og skabe en fradragsret hos sagsøgeren. Med dette for øje forhøjede de parter, der fremgår af fakturaen, prisen mindst muligt, for at sagsøgeren kunne fradrage det størst mulige momsbeløb på grundlag af usandfærdig dokumentation, og uden at Free-Gold Kft. skulle betale den afgiftsbyrde, som var forbundet med varerne. Eftersom maskinerne befinder sig på sagsøgerens driftssted, var afgiftsmyndigheden af den opfattelse, at sagsøgeren havde købt dem på en eller anden måde af en ukendt person, og at transaktionen af denne årsag ikke havde fundet sted mellem de personer, der fremgik af fakturaen, og på den måde, som fremgik heraf, samt at sagsøgeren havde kendskab til disse forhold. På baggrund af det ovenstående fastslog afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med § 1, stk. 7, og § 2, stk. 1, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, at Freest Kft. ikke havde udøvet sin ret i overensstemmelse med formålet med disse bestemmelser, men derimod havde udøvet denne virksomhed udelukkende med sigte på at overvælde afgiften under tilsidesættelse af reglerne og fravigelse af de afgiftsretlige bestemmelser, og dermed kunne denne aktivitet ikke medføre de af sagsøgeren forfulgte retsvirkninger (fradrag for afgiften). Derfor nægtede afgiftsmyndigheden sagsøgeren retten til at fradrage momsen.

- 8 Afgiftsmyndigheden i anden instans bekræftede en af afgørelserne fra afgiftsmyndigheden i første instans og ændrede den anden af disse afgørelser, idet den korrigerede størrelsen af den afgiftsskyld, der blev pålagt den afgiftspligtige person, afgiftsbøden og de morarenter, der var knyttet til afgiftsskylden.
- 9 Sagsøgeren anlagde sag til prøvelse af disse afgørelser ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn).

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 10 Sagsøgeren har i sit søgsmål anfægtet de af sagsøgte fastslåede faktiske omstændigheder og de konsekvenser, som sidstnævnte drager heraf. Sagsøgeren har til støtte for sin opfattelse anført, at sagsøgte har foretaget sin vurdering af de faktiske omstændigheder på grundlag af sandsynligheder i stedet for faktiske omstændigheder eller beviser. Ifølge sagsøgeren er de faktiske omstændigheder, at sagsøgeren for at øge sin kapacitet bestilte de maskiner, der fremgår af fakturaerne, og sagsøgeren inden aftalens indgåelse anmodede om en udskrift fra selskabsregistret og en underskriftsprøve fra virksomheden for at sikre sig, at virksomheden var afgiftspligtig, og at der var tale om et aktivt selskab. Aftalen indeholdt en mulighed for, at virksomheden kunne anvende underleverandører med henblik på aftalens gennemførelse. Sagsøgeren kendte ikke underleverandørernes identitet, før aftalen blev gennemført. Maskinerne blev sat i drift af sagsøgeren, som fortsat anvender dem. For så vidt angår aftalens gennemførelse udstedte virksomheden fakturaer i overensstemmelse med forskrifterne, hvilken overensstemmelse er blevet anerkendt af sagsøgte, og der blev pålagt moms, som sagsøgeren anførte på sin kvartalsvise momsangivelse,

således at sagsøgeren med føje fik tilbagebetalt den indgående afgift, eftersom de materielle og retlige betingelser herfor var opfyldt. Afgiftsmyndigheden har ikke fremlagt relevante beviser for at afkræfte disse faktiske omstændigheder, men drog ukorrekte konklusioner med hensyn til tilrådighedsstillelsen, transporten og finansieringen af maskinerne og begrundede sin vurdering af de faktiske omstændigheder med påståede uoverensstemmelser. I modsætning til det af sagsøgte anførte blev virksomheden ikke kontraheret til at fremstille maskinerne, men derimod til at levere dem, og dermed er det uden betydning, om virksomheden selv fremstillede dem eller kontraherede en tredjemand til dette formål. Dermed er anbringendet om, at virksomheden ikke rådede over de fysiske og personalemæssige ressourcer, og konklusionen, hvorefter formålet med transaktionen var at skabe en fradragsret hos sagsøgeren, gøre det muligt for underleverandøren at omgå sine afgiftsmæssige forpligtelser, og dokumentere oprindelsen af maskiner af ukendt oprindelse, ubegrundet. Sagsøgeren udviste omhu og handlede i god tro i forbindelse med transaktionen, hvilket sammen med de fremlagte dokumenter og maskinerne vidner om, at den gennemførte transaktion faktisk har fundet sted. Fakturaerne er efter sagsøgerens opfattelse i overensstemmelse med førnævnte lovkrav, og sagsøgeren anvender de erhvervede produkter i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, og dermed er alle betingelserne for at udøve fradragsretten opfyldt. Sagsøgeren har påberåbt sig bestemmelserne i direktiv 2006/112 og Den Europæiske Unions Domstols praksis og har fremhævet den omstændighed, at sagsøgte ulovligt har placeret ansvaret hos sagsøgeren på grundlag af økonomiske transaktioner, som har fundet sted mellem personer, som ikke omfatter sagsøgeren, på trods af sidstnævntes bevisligt udviste omhu og dokumenterede gode tro. Sagsøgeren er af den opfattelse, at afgiftsmyndighedens praksis – som straffer alle aktørerne i kæden for en uregelmæssighed, som tilskrives en hvilken som helst af deltagerne i en leverings- eller tjenesteydelseskæde, nægter dem fradragsretten og endelig støttes på princippet om objektivt ansvar – er i strid med Domstolens praksis.

- 11 Sagsøgeren har gjort gældende, at sagsøgte ud over ulovligt at nægte førstnævnte fradragsretten ubegrundet og retsstridigt har pålagt førstnævnte en afgiftsbøde, der har karakter af straf, på 200%, idet sagsøgte ikke har dokumenteret, at afgiftsskylden er knyttet til en hemmeligholdelse af indtægter eller en forfalskning eller destruktion af dokumentation, regnskaber eller registre.
- 12 Sagsøgte har nedlagt påstand om frifindelse og om stadfæstelse af de vurderinger, der fremgår af sagsøgtes afgørelse. Sagsøgte har ikke afvist, at sagsøgeren er i besiddelse af en faktura, der opfylder alle de formelle krav, men har derimod gjort gældende, at den af fakturaen omhandlede økonomiske transaktion ikke fandt sted, idet der var uoverensstemmelser mellem angivelserne foretaget af det selskab, der befandt sig på trinnet umiddelbart før det selskab, der udstedte fakturaen, og angivelserne foretaget af selskabet før dette. Sagsøgte har anført, at afgiftsmyndigheden altid forventer, at afgiftspligtige personer udviser rettidig omhu, samt at en afgiftspligtig person, der ved gennemførelsen ikke ved, hvem leverandøren er, skal gøre sit yderste for, at udstederen af fakturaen forestår leveringen, og ikke acceptere en tjenesteydelse fra en anden person, eftersom den

afgiftspligtige person kun lovligt kan udøve sin ret til at fradrage moms, hvis der er overensstemmelse mellem følgesedlen og parternes momsangivelser.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 13 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ændrede i domme afsagt i to tidligere sager sagsøgte afgørelser for så vidt angår den del, der var blevet anfægtet ved søgsmål, og annullerede afgiftsforskellen, afgiftsbøden og de morarenter, der var knyttet hertil.
- 14 Førnævnte ret støttede sig på bestemmelserne i direktiv 2006/112 om fradrag for moms, og vurderede, at det i forbindelse med tvisten med henblik på retten til at fradrage denne afgift havde betydning, at sagsøgeren havde vedlagt de fakturaer, som er genstand for kontrollen, samt dokumentation for fakturaernes udstedelse og gennemførelse. Førnævnte ret var desuden af den opfattelse, at det var ubestridt, at maskinerne var blevet leveret.
- 15 På baggrund af Domstolens praksis vurderede Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn), at sagsøgte havde udvidet kontrollen til at omfatte irrelevante faktiske omstændigheder, og at sagsøgte fejlagtigt havde konkluderet, at den økonomiske transaktion mellem sagsøgeren og Freest Kft. var fiktiv. Eftersom sagsøgeren ikke var part i de aftaler, som omhandlede erhvervelsen af de maskiner, der fremgår af fakturaerne, kan denne ikke anses for ansvarlig for erhvervelsen og leveringen af disse. Førnævnte ret fremhævede, at bevisførelsen skal ske på et objektivt grundlag, og at den omstændighed, at direktørerne for disse virksomheder efter flere år husker [de faktiske omstændigheder], der formelt er understøttet af relevante dokumenter, i denne forbindelse ikke kan anses for et objektiv forhold, der opfylder de krav, som Domstolen har stillet i forbindelse med disse beviser. Afgiftsmyndigheden handlede retsstridigt, idet den ikke tog hensyn til dokumenter og andre forhold, der dokumenterer, at den økonomiske transaktion fandt sted, og den omstændighed, at afgiftsmyndigheden så bort fra betydningen af, at maskinerne befinder sig på sagsøgerens driftssted, er af særlig alvorlig karakter. På dette grundlag begik afgiftsmyndigheden en fejl, idet den konkluderede, at den økonomiske transaktion vedrørende de i fakturaerne omhandlede maskiner ikke havde fundet sted, og at indholdet af fakturaerne ikke var troværdigt, og uretmæssigt nægtede sagsøgeren retten til at fradrage moms på grundlag af det ovenstående. Førnævnte ret anførte desuden, at sagsøgte heller ikke havde identificeret den transaktion, der havde til formål at omgå afgiften, og som sagsøgeren havde deltaget i, hvorved sagsøgte tilsidesatte bestemmelserne i momsloven og i direktiv 2006/112 om betingelserne for fradragsretten.
- 16 Med hensyn til muligheden for at anvende regnskabslovens bestemmelser i den foreliggende sag fastslog den forelæggende ret på grundlag af Domstolens afgørelse i den sag, der gav anledning til kendelse af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869 [ikke trykt i Sml.]), at fakturaernes

usandsynlige indhold vurderet på grundlag af de påberåbte bestemmelser i regnskabsloven var uden betydning for retten til at fradrage moms.

- 17 Kúria (øverste domstol, Ungarn) ophævede ved to afgørelser dommene fra retten i første instans og pålagde denne ret at indlede en ny procedure og træffe nye afgørelser.
- 18 På grundlag af tidligere domme vedrørende transaktionskæder fastslog Kúria (øverste domstol, Ungarn), at sagsøgte skulle foretage en undersøgelse, som omfattede hele kæden, for at undersøge realiteten af indholdet af hver enkelt aftale, og om der eventuelt forelå en hensigt om at omgå betaling af afgiften. Med hensyn til transaktionskæder har afgiftsmyndigheden ikke alene kompetence, men er også forpligtet til at foretage en undersøgelse af den afgiftspligtige person, der er genstand for kontrollen, og derudover af de øvrige aktører i kæden. I forbindelse med rettens legalitetskontrol bør den omhandlede transaktion således ikke tages ud af kæden af økonomiske forbindelser, og de nævnte domme fra Domstolen har i forbindelse med en kæde som helhed også taget hensyn til, hvilken position, den person, der udøver fradragsretten, befinder sig i.
- 19 For at retten til at fradrage moms kan udøves, er det efter Kúrias (øverste domstol, Ungarn) opfattelse ikke tilstrækkeligt, at en faktura opfylder de formelle krav, idet det er nødvendigt, at der ligeledes foreligger en reel økonomisk transaktion. For at vurdere realiteten af den økonomiske transaktion med henblik på udøvelsen af retten til at fradrage moms kan princippet om indhold frem for formalia i regnskabslovens § 15, stk. 3, anvendes som rettesnor. De objektive forhold, der bør undersøges i henhold til Domstolens domme, kan kun omfatte de elementer, for hvilke det gælder, at de faktisk foreligger, er påviselige og kan fastslås af tredjemand. Hvis dette ikke var tilfældet, ville udstedelsen af hver enkelt faktura i sig selv give mulighed for at fradrage moms. Kúria (øverste domstol, Ungarn) fremhævede på grundlag af præmis 43 og 44 i kendelse af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869 [ikke trykt i Sml.]), at denne kendelse ikke medførte ændringer med hensyn til den procedure, der skal følges i forbindelse med udøvelsen af fradragsretten på grundlag af økonomiske transaktioner, der har fundet sted.
- 20 Det kan ud fra de afgørelser, der er genstand for prøvelsen, udledes, at afgiftsmyndigheden i forbindelse med den administrative procedure under dens kontrolbesøg på stedet – på trods af den omstændighed, at sagsøgeren på sit driftssted satte de i fakturaerne anførte maskiner i drift, og at disse maskiner fortsat er i drift på samme sted, hvilke omstændigheder er fastlagt og dokumenteret ved et officielt dokument – vurderede, at den formelt set uanfægtelige faktura, som sagsøgeren har fremlagt, og de øvrige dokumenter ikke beviste, at den i fakturaerne omhandlede økonomiske transaktion havde fundet sted. Med hensyn til de foranstaltninger, som sagsøgeren med rimelighed kunne forventes at træffe, var sagsøgerens indsats for at sikre sig, at der var tale om en aktiv virksomhed, og som bestod i at undersøge udskriften fra selskabsregistret vedrørende meddeltageren i transaktionen og anmode om en underskriftsprøve fra

virksomheden inden indgåelsen af aftalen, efter sagsøgtes opfattelse heller ikke tilstrækkelig, idet sagsøgte fastslog, at sagsøgeren burde have sikret sig, at medkontrahenten forestod leveringen i overensstemmelse med sagsøgtes krav, eftersom udøvelsen af retten til at fradrage moms i modsat fald ikke ville være lovlig.

- 21 I betragtning af det ovenstående er genstanden for den foreliggende sag fortolkningen af bestemmelserne i direktiv 2006/112 om fradrag for moms, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet. I denne henseende har Domstolen ved adskillige lejligheder ud fra forskellige synspunkter fortolket såvel de omhandlede artikler i direktiv 2006/112 som de vejledende principper for momssystemet, men for så vidt angår udøvelsen af retten til at fradrage moms findes der efter disse afgørelser ikke desto mindre fortsat væsentlige modstridende retlige fortolkninger, som forekommer at bekræfte, at medlemsstatens praksis, som er bevaret uden ændringer i den nationale afgiftsmyndigheds og de nationale retters anvendelse af disse artikler i direktivet, fortsætter uden at være bragt i overensstemmelse med *acte claire*-doktrinen, der blev fastlagt i den sag, der gav anledning til Domstolens dom af 6. oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Selv om de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag for så vidt angår de relevante faktiske omstændigheder stemmer overens med grundlaget for anmodningerne om præjudiciel afgørelse i de sager, der gav anledning til dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373), og kendelse af 16. maj 2013, Hardimpex (C-444/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:318), og af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869 [ikke trykt i Sml.]), nægter afgiftsmyndigheden – i strid med de afgørelser, som Domstolen har truffet i disse sager – fortsat de afgiftspligtige personer retten til at fradrage moms på grundlag af fakturaernes usandsynlige indhold, idet afgiftsmyndigheden på baggrund af denne omstændighed automatisk konkluderer, at der er tale om afgiftssvig, hvilken omstændighed nødvendigvis måtte være kendt af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve sin ret til at fradrage afgiften, og som denne reelt havde kendskab til, idet den pågældende havde accepteret den usandsynlige faktura.
- 23 Problemet vedrørende den retlige fortolkning, der er opstået i den foreliggende sag, berører utvivlsomt afgørelsen med hensyn til dens realitet, eftersom de modstridende afgørelser for så vidt angår realiteten fra såvel de retter, for hvilke sagen har været indbragt, som fra afgiftsmyndigheden, støttede sig på bestemmelserne i direktiv 2006/112 og på de betragtninger, som fremgår af Domstolens domme i forbindelse med ungarske sager om grundlaget for fortolkningen af disse bestemmelser. De forelagte spørgsmål er således relevante med henblik på sagens afgørelse, og i denne henseende er anmodningen om præjudiciel afgørelse efter den forelæggende rets opfattelse nødvendig.
- 24 Eftersom Kúria (øverste domstol, Ungarn) på trods af de modsatrettede synspunkter ikke har anset det for nødvendigt at forelægge en anmodning om

præjudiciel afgørelse, er det retten i første instans, der må forelægge denne anmodning. I tvivlstilfælde kan retten i første instans kun fritages fra forpligtelsen til at iværksætte en ny procedure, når Domstolen udtrykkeligt tager stilling til den foreliggende sag. Dette er grunden til, at den nuværende sammensætning af retten i første instans – på trods af at den har forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse i en anden sag og har udformet lignende spørgsmål på grundlag af lignende faktiske omstændigheder og i denne forbindelse har udsat flere verserende retssager – ikke kan udsætte den foreliggende sag i henhold til civilretsplejelovens § 275, stk. 5, men derimod er forpligtet til særskilt at anmode Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse.

- 25 På trods af det i de ovennævnte domme og kendelser fra Domstolen anførte opstår atter spørgsmålet, om den fortolkningspraksis, som afgiftsmyndigheden og Kúria (øverste domstol, Ungarn) har fremhævet i en udtalelse og i de afgørelser, som de har truffet, er i strid med formålet med retten til at fradrage afgiften, som er anerkendt i artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, som udgør en integrerende del af moms-systemet, og som udgangspunkt ikke kan begrænses, samt om denne fortolkning er i overensstemmelse med de i dette direktivs artikel 178, litra a), omhandlede betingelser med hensyn til fradraget for afgiften og princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet.
- 26 I den foreliggende sag er de relevante faktiske omstændigheder, der kræves for at udøve fradragsretten, og som er fastlagt i præmis 43 og 44 i dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373), til stede, hvorefter de materielle og formelle betingelser for fradragsrettens indtræden og udøvelse er opfyldt. Desuden fremgår det ikke af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgeren har fremlagt falske dokumenter eller udstedt uregelmæssige fakturaer.
- 27 I henhold til præmis 45 i dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373), kan indrømmelse af ret til fradrag kun nægtes under førnævnte omstændigheder, når afgiftsmyndigheden på grundlag af objektive forhold godtgør, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at denne transaktion var led i svig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led.
- 28 På trods af det ovenstående kan det ud fra afgørelserne udledes, at afgiftsmyndigheden – på grundlag af såvel princippet om indhold frem for formalia, som er fastlagt i momsloven og regnskabsloven, som konkrete krav fastlagt med hensyn til dokumentation – nægtede sagsøgeren retten til at fradrage moms, idet afgiftsmyndigheden netop gjorde faktiske omstændigheder gældende, som i henhold til Domstolens domme ikke berører den afgiftspligtige persons ret til at fradrage indgående moms, eftersom der er tale om faktiske omstændigheder, der ikke kan anses for objektive forhold, og uden at forelægge en begrundelse for, hvad afgiftssvigen bestod i med hensyn til de foranstaltninger, som sagsøgeren med rimelighed kunne forventes at træffe.

- 29 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om den nationale praksis – hvorefter der fastlægges yderligere betingelser for udøvelsen af retten til at fradrage moms, som tilføjes til de elementer, der ubetinget skal fremgå af fakturaen, ved hjælp af formuleringen »som dokumenterer, at transaktionen har fundet sted«, i momslovens § 127, stk. 1, og en integrering af reglerne fra regnskabsloven om den afgiftsudløsende begivenhed samt et krav, hvorefter en formelt set korrekt faktura i sig selv ikke er tilstrækkelig for at kunne udøve retten til at fradrage moms, idet det kræves, at den afgiftspligtige person også er i besiddelse af yderligere dokumenter ud over fakturaen – kan anses for en udvidelse, der er i strid med direktiv 2006/112, af de betingelser for indhold, der er opregnet i dette direktivs artikel 226, som de i samme direktivs artikel 220, stk. 1, nævnte fakturaer skal opfylde, og som momsfradraget er betinget af.
- 30 Den forelæggende ret har anført, at den omstændighed, at der foreligger forskellige afgørelser i den foreliggende sag, ud over en forskellig fortolkning af EU-retten, skyldes en uensartet vurdering af betydningen af dokumentation og af de objektive forhold, som ønskes dokumenteret med denne dokumentation, hvilken vurdering de nationale myndigheder og retter skal foretage i overensstemmelse med de processuelle regler i national ret.
- 31 Det følger af Domstolens faste praksis, at det, når der ikke findes EU-retlige bestemmelser om de processuelle aspekter af udøvelsen af retten til at fradrage moms, tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte disse regler i medfør af princippet om sidstnævntes procesautonomi, dog på betingelse af, at disse regler ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (Domstolens dom af 7.6.2007, van der Weerd m.fl., C-222/05 – C-225/05, EU:C:2007:318, præmis 28).
- 32 Ifølge den forelæggende ret har vurderingen af beviser en forbindelse til EU-retten på flere punkter. For det første må der ikke ses bort fra de EU-retlige bestemmelser ved vurderingen af de relevante faktiske omstændigheder og beviserne, eftersom disse fastlægger, hvilke elementer der er relevante med henblik på undersøgelsen af retten til at fradrage moms. For det andet skal den nationale retspraksis, der er skabt på grundlag af nationale processuelle regler, være i overensstemmelse med de principper, der er fastlagt ved EU-retten og ved Domstolens praksis på grundlag af denne ret, som f.eks. princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet, hvorefter de nationale myndigheder og retters vurdering af beviser og hensyntagen til irrelevante omstændigheder i forbindelse med denne vurdering ikke må gå så vidt, at det i praksis gøres umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten. For at foretage en vurdering af beviserne, der er i overensstemmelse med EU-retten, er det efter den forelæggende rets opfattelse i denne forbindelse nødvendigt at præcisere de retningslinjer, der fastlægger, hvilke faktiske omstændigheder der kan tages i

betragtning, og som har en vejledende funktion med hensyn til spørgsmålet om, hvilke elementer der er relevante, og hvilke der ikke er.

- 33 Den forelæggende ret har i betragtning af Domstolens praksis vedrørende momsbestemmelserne givet udtryk for tvivl om, hvorvidt den rækkevidde og den grundighed, som Kúria (øverste domstol, Ungarn) og afgiftsmyndigheden kræver for så vidt angår beviser, er forenelige med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet.
- 34 Den forelæggende ret nærer bekymring over den omstændighed, at hovedsigtet for afgiftsmyndighedens kontrol og genstanden for de foranstaltninger, som den pågældende med rimelighed kan forventes at træffe, ved en transaktionskæde skal være en rekonstruktion af hvert enkelt element af de økonomiske aktiviteter, som kædens aktører har udøvet. Den forelæggende ret er ligeledes bekymret over, at denne kontrol efter Domstolens kendelse af 10. november 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869 [ikke trykt i Sml.]), opretholdes og er afgørende for undersøgelsen af elementerne i den økonomiske transaktion, idet enhver fejl desangående automatisk indebærer, at den afgiftspligtige person var bevidst om, at den pågældende deltog i afgiftssvig. Forbindelsen mellem den økonomiske transaktion og kendskabet til afgiftssvigen fastlægges dels af de samme objektive omstændigheder, som afgiftsmyndigheden henviste til i forbindelse med vurderingen af den økonomiske transaktion, og med hensyn til hvilke Domstolen har fastslået, at de ikke kan ligge til grund for at [nægte] en afgiftspligtig person at fradrage moms.
- 35 Med alle de forelagte spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om rækkevidden, grundigheden og omfanget af de beviser, der kræves for at udøve retten til at fradrage moms, som afgiftsmyndigheden anvender, og som Kúria (øverste domstol, Ungarn) anser for lovlige – også i betragtning af princippet om afgiftsneutralitet – gør sig gældende for de relevante faktiske omstændigheder og er nødvendige og forholdsmæssige, dvs. at de ikke overskrider de i Domstolens domme fastsatte grænser, navnlig henset til den omstændighed at afgiftsmyndigheden har foreholdt sagsøgeren, at sidstnævnte har fremlagt utilstrækkelige beviser under afgiftsproceduren, og ud over at nægte den pågældende retten til at fradrage moms har pålagt denne en afgiftsbøde.
- 36 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at selv om de i præmis 61 i dom af 21. juni 2012, *Mahagében og Dávid* (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373), omhandlede kontrolforanstaltninger ikke er af generel karakter, men udelukkende kan kræves truffet af den afgiftspligtige person, hvis dette er berettiget, har afgiftsmyndigheden i den foreliggende sag imidlertid ikke gjort rede for den omstændighed, der berettiger at pålægge sagsøgeren at foretage en mere detaljeret kontrol, idet denne myndighed blot foreholdt sagsøgeren den omstændighed – som er et grundlæggende træk ved det økonomiske kredsløb – at transaktionen var en transaktionskæde, og krævede, at sagsøgeren for at bevise sin gode tro skulle have kontrolleret omstændigheder, som i alle henseender gik ud over de i præmis 61 i dom af 21. juni 2012, *Mahagében og Dávid* (C-80/11 og C-142/11,

EU:C:2012:373), omhandlede, idet sagsøgeren i modsat fald ville blive nægtet retten til at fradrage moms.

- 37 Eftersom afgiftsmyndigheden fortsat forsøger at begrunde nægtelsen af retten til at fradrage moms uden at anføre objektive forhold, der med rimelighed og direkte er forbundet med den økonomiske transaktion, overfører denne myndighed efter den forelæggende rets opfattelse ikke blot sin egen kontrolforpligtelse til de afgiftspligtige personer, hvilket er i strid med de nævnte bestemmelser i direktiv 2006/112 og Domstolens praksis, men tilsidesætter med denne praksis også princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet.
- 38 Idet der følges en juridisk praksis på et grundlag, der er i strid med betragtningerne i Domstolens kendelse af 10. november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869 [ikke trykt i Sml.]), uden en undersøgelse af de subjektive forhold, der er anført i momsloven og i Domstolens domme (spørgsmålet, om der var et kendskab, eller om der burde have været et kendskab med den omhu, der med rimelighed kan kræves), bliver den ret til fradrag for moms, der er fastlagt i artikel 168 og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 og i Domstolens domme, indholdsløs, navnlig i de ungarske sager.
- 39 Den forelæggende ret ønsker med det femte spørgsmål oplyst, om proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at det, såfremt retten til at fradrage moms nægtes, er forholdsmæssigt at pålægge en afgiftsbøde svarende til 200% af afgiftsforskellen, der svarer til det fradragne momsbeløb, henset til den omstændighed, at sagsøgeren har forelagt afgiftsmyndigheden alle de dokumenter, som den pågældende var i besiddelse af, og i betragtning af at det ifølge Domstolen med henblik på at nægte retten til at fradrage moms er uden betydning, at de personer, der befinder sig på et tidligere stadie i kæden end den afgiftspligtige person, ikke betaler moms, og dermed har afgiftsmyndigheden ikke lidt et indkomsttab i forbindelse med nægtelsen af momsfradraget, hvorimod sagsøgeren og de parter, der deltog i transaktionskæden, har betalt og angivet den moms, der skulle betales for den transaktion, der blev gennemført inden for rammerne af denne kæde, og afgiftsmyndigheden for så vidt angår sagsøgeren har anset betalingen eller angivelsen for at være lovlig, idet der er udstedt en faktura.
- 40 Med det sidste præjudicielle spørgsmål – der forelægges i tilfælde af, at den fortolkning og praksis, der anvendes i medlemsstaten, i betragtning af de eksisterende forskelle i retternes fortolkning og praksis, ikke er i overensstemmelse med momsbestemmelserne – ønsker den forelæggende ret oplyst, om de afgiftspligtige personer kan være sikret en adgang til effektive retsmidler, og om disse retsmidler er passende, i betragtning af artikel 99 i Domstolens procesreglement og ligeledes i betragtning af den omstændighed, at det på trods af forpligtelsen til at indgive en præjudiciel anmodning til Domstolen ikke er muligt i alle sager at anmode Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse.