

Mål C-610/19

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

13 augusti 2019

Hänskjutande domstol

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

5 juli 2019

Klagande:

Vikingo Fővállalkozó Kft.

Motpart:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern)

Saken i målet vid den nationella domstolen

Överklagande av ett beslut som den nationella skattemyndigheten har fattat, enligt vilket rätt till avdrag för mervärdesskatt nekas på grund av att skattemyndigheten krävde ytterligare bevis beträffande fakturorna, utöver dem som krävs enligt unionsrätten, och i avsaknad av sådana bevis slog fast att transaktionerna var fiktiva.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av artiklarna 168 a och 178 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med artiklarna 220 a och 226 i samma direktiv, samt tolkning av principen om skatteneutralitet, effektivitetsprincipen och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Tolkningsfrågor

- 1) Är en rättslig tolkning och en nationell praxis, enligt vilka – när de materiella villkoren för avdragsrätten är uppfyllda – det inte är tillräckligt att förfoga över en faktura vars innehåll uppfyller kraven i artikel 226 i direktivet, utan den beskattningsbara personen för att få göra avdragsrätten gällande på grundval av den ifrågavarande fakturan, dessutom måste förfoga över ytterligare skriftlig bevisning, vilken inte bara ska uppfylla kraven i direktiv 2006/112 utan även ska iaktta redovisningsprinciperna i den nationella lagstiftningen och de särskilda bestämmelserna om kompletterande dokument, enligt vilka det krävs att var och en som ingår i transaktionskedjan på ett överensstämmande sätt ska minnas och redovisa varje detalj i den ekonomiska transaktion som bygger på dessa kompletterande dokument, förenliga med artiklarna 168 a och 178 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med artiklarna 220 a och 226 i samma direktiv, samt med effektivitetsprincipen?
- 2) Är en rättslig tolkning och en nationell praxis, enligt vilka var och en som deltar i en kedjetransaktion – oberoende av andra eventuella omständigheter, enbart på grund av att transaktionen har den karaktären – är skyldig att kontrollera de olika delarna av den transaktion som de har genomfört och utifrån denna kontroll dra slutsatser med avseende på den beskattningsbara person som befinner sig i ett annat led i kedjan, och varigenom den beskattningsbara personen kan nekas rätten att [göra avdrag för mervärdesskatt] med motiveringen att kedjans uppbyggnad, även om den inte är förbjuden enligt den nationella lagstiftningen, inte [rimligen] var motiverad i ekonomiskt hänseende, förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112 om [avdrag för mervärdesskatt], principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen? Är det i detta sammanhang, när det föreligger en kedjetransaktion, enbart direktiv 2006/112 och den nationella lagstiftningen om avdrag för mervärdesskatt i egenskap av materiella bestämmelser som preciserar de relevanta villkoren för att fastställa de faktiska omständigheterna som kan tillämpas, eller ska även redovisningsbestämmelserna i den berörda medlemsstaten, i egenskap av specialbestämmelser, tillämpas inom ramen för prövningen av de objektiva omständigheter som kan motivera att [avdragsrätten] nekas, när relevansen och beviskraften hos den bevisning som kan ligga till grund för nekad avdragsrätt ska fastställas och bedömas?
- 3) Är en rättslig tolkning och en nationell praxis, enligt vilka en beskattningsbar person – som använder varor i samband med transaktioner som är skattepliktiga i den medlemsstat där de genomförs och som förfogar över en faktura i enlighet med direktiv 2006/112 – nekas rätten [att göra avdrag för mervärdesskatt] med motiveringen att denne inte känner till alla delar [av transaktionen] som genomförts av de som ingår i kedjan, eller med åberopande av omständigheter som är förknippade med de som ingår i

kedjan i ett tidigare led än fakturautställaren och som den beskattningsbara personen inte kunde ha något inflytande över av skäl som inte kan tillskrivas denne, och [avdragsrätten] underkastas kravet att den beskattningsbara personen inom ramen för de åtgärder som det rimligen kan krävas att denne ska vidta, ska uppfylla en allmän kontrollskyldighet, inte bara innan avtalet ingås utan även medan det genomförs och därefter, förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112 om [avdrag för mervärdesskatt], principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen? Är den beskattningsbara personen i detta sammanhang skyldig att avstå från att utnyttja rätten att [göra avdrag för mervärdesskatt] när denne, med avseende på någon del av den ekonomiska transaktion som anges på fakturan, vid en tidpunkt efter att avtalet har ingåtts eller medan det genomförs eller efter att det har genomförts upptäcker oegentligheter eller får kännedom om en omständighet som får till följd att [avdragsrätten] nekas i enlighet med skattemyndighetens praxis?

- 4) Är skattemyndigheten skyldig att precisera vad skatteundandragandet består i, med hänsyn till bestämmelserna i direktiv 2006/112 om [avdrag för mervärdesskatt] och effektivitetsprincipen? Är skattemyndighetens förfarande – enligt vilket brister och oegentligheter som inte har något rimligt orsakssamband med [avdragsrätten], som de som ingår i kedjan har gjort sig skyldiga till, anses utgöra bevis på skatteundandragandet, med motiveringen att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till skatteundandragandet – lämpligt mot bakgrund av att dessa brister och oegentligheter medförde att fakturans innehåll blev osannolikt? För det fallet att det föreligger ett skatteundandragande, motiverar detta att den beskattningsbara personen åläggs att utföra kontrollen med den omfattning, det djup och den ram som beskrivits ovan, eller går denna skyldighet utöver vad effektivitetsprincipen kräver?
- 5) Är en sanktion som består i att rätten [att göra avdrag för mervärdesskatt] nekas och en skyldighet att betala ett skattetillägg som motsvarar 200 % av mellanskillnaden – när skattemyndigheten inte har åsamkats någon inkomstförlust som har direkt anknytning till den beskattningsbara personens [avdragsrätt] – proportionerlig? Kan någon av de omständigheter som avses i 170 § 1 tredje meningen i az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lag nr XCII från år 2003 om skatteförfarandet) (nedan kallad skatteförfarandelagen), anses föreligga när den beskattningsbara personen har tillhandahållit skattemyndigheten alla handlingar som denne har haft tillgång till och har inkluderat sina utfärdade fakturor i sin skattedeklaration?
- 6) För det fallet att det till följd av svaren på tolkningsfrågorna kan fastställas att den tolkning av nationell lagstiftning som har tillämpats efter det mål som gav upphov till beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869) och den praxis som har utvecklats genom denna tolkning, inte är förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112 om [avdrag för mervärdesskatt], samt med beaktande av att domstolen i första

instans inte kan begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i alla mål, kan de beskattningsbara personernas rätt att väcka skadeståndstalan i domstol anses säkerställa rätten till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol enligt artikel 47 i stadgan om de grundläggande rättigheterna? Kan valet av formen på avgörandet i målet Signum Alfa Sped, tolkas som att det innebär att frågan redan hade reglerats i unionsrätten och klargjorts genom EU-domstolens praxis, och således var uppenbar, eller innebär detta att frågan inte till fullo hade besvarats och att det – mot bakgrund av att ett nytt förfarande inleddes – fortfarande var nödvändigt att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen?

Anförd unionslagstiftning

Artiklarna 9.1, 167, 168 a, 178 a, 220 a och 226 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Anförda nationella bestämmelser

2 § 1, 97 § 4 och 6, 170 § 1 samt 171 § 1 och 2 i skatteförfarandelagen.

27 § 1, 26 §, 119 § 1, 120 a § och 127 § 1 a i Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lag nr CXXVII från 2007 om mervärdesskatt), (nedan kallad mervärdesskattelagen).

1 §, 15 § 3 och 166 § 1 och 2 i A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (2000 års lag C om redovisning), (nedan kallad redovisningslagen).

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Klagandebolagets huvudsakliga verksamhet utgörs av grossisthandel med godis och konditorivaror. Bolaget har ett driftsställe i Tiszaföldvár. Vid detta driftsställe finns även driftsstället för bolaget Nikus Kft. De båda bolagen har samma chef. Nikus Kft. tillverkar de konditorivaror som klaganden förpackar, bereder, lagrar och saluför.
- 2 Den 20 mars 2012 ingick klaganden ett leveransavtal med Freest Kft. avseende leverans av tio förpackningsmaskiner och en fyllningsmaskin. Enligt avtalet fick en underleverantör vid behov anlitas för leveransen.
- 3 Den 21 maj 2012 ingick klaganden ett leveransavtal med Freest Kft. avseende köp och transport till klagandens driftsställe av sex förpackningsmaskiner och en automatisk påfyllningsmaskin. Enligt villkoren i avtalen utnyttjade klaganden rätten att göra avdrag för mervärdesskatten med avseende på var och en av de två

fakturor som Freest Kft. hade utfärdat. De maskiner som såldes i enlighet med villkoren i avtalen köpte Freest Kft. för klagandens räkning av SPDC Kft., som i sin tur hade köpt dem av Free-Gold Kft.

- 4 Skattemyndigheten i första instans gjorde en kontroll av klagandens mervärdesskattedeclarationer för det andra och det fjärde kvartalet 2012 samt det första kvartalet 2013. Inom ramen för skattekontrollen genomförde skattemyndigheten den 11 juli 2013 en inspektion på plats vid klagandens driftsställe. Enligt det protokoll som upprättades vid inspektionen, fanns de maskiner för vilka rätten till avdrag hade utnyttjats vid detta driftsställe.
- 5 Till följd av kontrollen slog skattemyndigheten i första instans i två beslut fast att det fanns en mervärdesskatteskillnad som klaganden skulle betala med 8 020 000,00 forint (HUF), avseende det andra och det fjärde kvartalet 2012, och med 13 257 000,00 forint (HUF), med avseende på det första kvartalet 2013. Beloppen var uppdelade i två delar, varav den ena avsåg felaktig återbetalning av den ingående mervärdesskatten och den andra avsåg en skatteskuld. Skattemyndigheten beslutade därför om skattetillägg och påförde en förseningsavgift.
- 6 I motiveringen till besluten angav skattemyndigheten att som bilagor till de fakturor som använts för att motivera avdraget för mervärdesskatt, hade klaganden bifogat den offert som Freest Kft. hade utarbetat, transportavtalen och beställningen, samt överlåtelse- och mottagningshandlingarna och instruktionsböckerna för maskinerna. Enligt dessa överlåtelsehandlingar överlämnade Freest Kft. de maskiner som angavs i handlingarna till klaganden. Klaganden gav Freest Kft. i uppdrag att köpa in maskinerna i vetskap om att det sistnämnda bolaget inte var den direkta tillverkaren av maskinerna och att det därför skulle bli nödvändigt att anlita olika underleverantörer. Chefen försäkrade sig om att det rörde sig om ett verksamt bolag.
- 7 På grundval av de kontroller och inspektioner som skattemyndigheten hade utfört konstaterade den även att de avvikelser mellan parterna som framgick av fakturorna visade att den ekonomiska transaktionen inte hade varit möjlig att genomföra, eftersom klaganden hade köpt maskiner som denne även hade kunnat köpa själv och som underleverantören inte förfogade över, och som det tillverkande bolaget inte hade kunnat köpa eller tillverka, eftersom det inte förfogade över de materiella och personella resurser som krävdes för det. Enligt skattemyndigheten är det okänt var de maskiner som anges på fakturorna härrörde från och syftet med transaktionen var att motivera ursprunget för de maskiner med okänt ursprung som angavs på fakturorna, att Free-Gold Kft., som befinner sig i början av försäljningskedjan, skulle undgå skattskyldighet, och att klaganden skulle medges avdragsrätt. Därför höjde de parter som anges på fakturan priserna minimalt för att klaganden skulle få göra avdrag för mervärdesskatt med högsta möjliga belopp, på grundval av kompletterande dokument som inte var tillförlitliga, och för att skattskyldigheten för varorna inte skulle falla på Free-Gold Kft. Eftersom maskinerna finns vid klagandens driftsställe, slog

skattemyndigheten fast att denne på något sätt hade köpt dem från en okänd person och att transaktionen därför inte hade skett mellan de personer som angavs på fakturan och på det sätt som angavs där, samt att klaganden var medveten om dessa omständigheter. Mot bakgrund av detta fann skattemyndigheten i enlighet med 1 § 7 och 2 § 2 i skatteförfarandelagen att Freest Kft. inte hade utnyttjat sina rättigheter för det ändamål som avses där, utan att bolaget endast hade bedrivit sin verksamhet i syfte att övervältra skatten och därmed hade brutit mot reglerna samt undandragit sig skattebestämmelserna, varför denna transaktion inte kunde få den rättsverkan som klaganden hade eftersträvat (avdrag för skatten). Följaktligen nekade skattemyndigheten klaganden rätten att dra av mervärdesskatten.

- 8 Skattemyndigheten i andra instans fastställde ett av de beslut som skattemyndigheten i första instans hade fattat och ändrade det andra beslutet på så sätt att den korrigerade skatteskuldens och skattetilläggets storlek samt storleken på den dröjsmålsavgift som hade påförts till följd av skulden.
- 9 Klaganden överklagade besluten till Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern).

Parternas huvudsakliga argument i målet vid den nationella domstolen

- 10 Klaganden har i sina överklaganden tillbakavisat de omständigheter som motparten har slagit fast och de slutsatser som motparten har dragit på grund av dessa. Som stöd för sin uppfattning har klaganden gjort gällande att motparten har byggt sin bedömning på sannolikhetsfaktorer och inte på relevanta fakta eller bevis. Enligt klaganden utgörs relevanta fakta av att denne för att öka sin kapacitet beställde de maskiner som anges på fakturorna och innan avtalet ingicks beställde ett utdrag från bolagsregistret och ett prov på firmateckning för bolaget för att försäkra sig om att det var skattskyldigt och verksamt. Enligt avtalet fick bolaget anlita underleverantörer för att genomföra det. Klaganden fick inte kännedom om underleverantörernas identitet förrän avtalet genomfördes. Maskinerna togs i drift av klaganden som fortfarande använder dem. I samband med genomförandet av avtalet utfärdade bolaget fakturor på föreskrivet vis, vilket motparten själv har erkänt, och påförde mervärdesskatt där. Klaganden tog upp den i kvartalsdeklarationen för mervärdesskatt, vilket medförde att klaganden på föreskrivet vis fick tillbaka den ingående mervärdesskatten, eftersom de materiella och rättsliga villkoren var uppfyllda. Skattemyndigheten har inte lagt fram några relevanta bevis för att förneka dessa omständigheter. Den drog felaktiga slutsatser om tillgängligheten, transporten och finansieringen av maskinerna och grundade sin bedömning av omständigheterna på de påstådda avvikelserna. Till skillnad från vad motparten har gjort gällande, anlidades inte bolaget för att tillverka maskinerna utan för att leverera dem. Det saknade därför betydelse om bolaget självt tillverkade dem eller om det anlidade tredje man för detta. Följaktligen var påståendet att företaget saknade personella och materiella resurser ogrundat, liksom slutsatsen att syftet med transaktionen var att ge klaganden rätt att göra avdrag, göra det möjligt för underleverantören att undvika att uppfylla sin

skattskyldighet samt intyga ursprunget för maskiner av okänt ursprung. Klaganden gjorde gällande att denne hade handlat omsorgsfullt och i god tro i samband med transaktionen, vilket tillsammans med de ingivna handlingarna och själva maskinerna visar att transaktionen verkligen har ägt rum. Enligt klaganden uppfyller fakturorna de ovannämnda föreskrivna kraven. Klaganden använder de produkter som köpts i samband med sina skattepliktiga transaktioner och därmed är samtliga krav uppfyllda för att avdragsrätt ska föreligga. Klaganden åberopar bestämmelserna i direktiv 2006/112 och EU-domstolens praxis och betonar att motparten felaktigt har härlett klagandens ansvar från ekonomiska transaktioner som genomförts mellan andra personer än klaganden, trots att det har styrkts att denne har handlat omsorgsfullt och var i god tro. Klaganden anser att det strider mot EU-domstolens praxis att skattemyndigheten straffar alla beskattningsbara personer i en leveranskedja för en oegentlighet som någon av dem har gjort sig skyldig till, att de nekas avdragsrätt och att detta bygger på principen om objektivt ansvar.

- 11 Klaganden vänder sig mot att motparten förutom att felaktigt neka denne rätt till avdrag, på ett grundlöst och rättsstridigt sätt påför klaganden ett skattetillägg av straffkaraktär som uppgår till 200 %, eftersom motparten inte har styrkt att skatteskulden har samband med döljande av inkomster eller förfalskning eller förstörelse av kompletterande dokument, räkenskaper eller register.
- 12 Motparten har yrkat att överklagandet ska ogillas och står fast vid sina bedömningar i beslutet. Motparten förnekar inte att klaganden förfogar över en faktura som uppfyller de formella kraven, men gör gällande att den ekonomiska transaktion som anges på fakturan aldrig har ägt rum, eftersom bolagets deklARATIONER omedelbart före fakturans utfärdande var motsägelsefulla, liksom deklARATIONERNA av bolaget i det föregående ledet. Motparten gör gällande att skattemyndigheten alltid förväntar sig att de beskattningsbara personerna handlar med vederbörlig omsorg och att, för det fallet att det vid tidpunkten för genomförandet framkommer att den beskattningsbara personen inte vet vem som har varit leverantör, den beskattningsbara personen ska göra allt som krävs för att den som utfärdar fakturan tillhandahåller prestationen och inte godtar en prestation från en annan person, eftersom denne bara får göra sin avdragsrätt gällande om följesedeln och parternas deklARATIONER överensstämmer.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 13 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) ändrade, i domar som meddelades i två tidigare mål, motpartens beslut i den del som hade överklagats, och upphävde skatteskillnaden och skattetillägget samt dröjsmålsavgiften.
- 14 Domstolen, som utgick från bestämmelserna om avdrag för mervärdesskatt i direktiv 2006/112, fann att det inom ramen för det målet var relevant för avdragsrätten att klaganden bifogat de fakturor som utgjorde föremål för

kontrollen samt de kompletterande dokument som låg till grund för deras utfärdande och genomförande. Domstolen konstaterade även att det var ostridigt att maskinerna hade överlämnats.

- 15 På grundval av EU-domstolens praxis fann Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) att motparten hade utsträckt kontrollen till att omfatta omständigheter som inte var relevanta och felaktigt dragit slutsatsen att den ekonomiska transaktionen mellan klaganden och Freest Kft. var fiktiv. Eftersom klaganden inte var part i avtalen som låg till grund för köpet av de maskiner som anges i fakturorna, kunde klaganden inte hållas ansvarig med avseende på köpet och leveransen av dem. Domstolen betonade att bevisprövningen ska ske på objektiva grunder och att frågan huruvida cheferna för dessa bolag efter flera år minns [omständigheterna] som formellt sett understöds av lämpliga handlingar inte kan anses utgöra en objektiv omständighet som uppfyller de krav som EU-domstolen ställer på sådana bevis. Skattemyndigheten handlade på ett rättsstridigt sätt genom att den inte beaktade de handlingar och andra omständigheter som visar att den ekonomiska transaktionen hade ägt rum och det är särskilt allvarligt att den bortsåg från betydelsen av att maskinerna fanns vid klagandens driftsställe. Skattemyndigheten drog därför felaktigt slutsatsen att den ekonomiska transaktionen rörande de maskiner som angavs på fakturan inte hade ägt rum och att fakturornas innehåll inte var trovärdigt och till följd av detta nekade den felaktigt klaganden rätten att göra avdrag för mervärdesskatten. Domstolen påpekade även att motparten inte hade angett vilken transaktion som klaganden hade medverkat i som hade syftat till att undvika skatten och att den därmed åsidosatte bestämmelserna i mervärdesskattelagen och i direktiv 2006/112.
- 16 Vad beträffar möjligheterna att tillämpa redovisningslagen i förevarande mål, bedömde den hänskjutande domstolen, på grundval av EU-domstolens slutsats i det mål som gav upphov till beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), att den omständigheten att osannolikheten hos uppgifterna i fakturorna som hade bedömts på grundval av de återopade bestämmelserna i redovisningslagen, saknade betydelse för rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.
- 17 Kúria (Högsta domstolen, Ungern) upphävde i två avgöranden de domar som domstolen i första instans hade meddelat och ålade den att inleda ett nytt förfarande och meddela nya avgöranden.
- 18 Kúria (Högsta domstolen, Ungern) slog på grundval av tidigare domar rörande transaktionskedjor fast att motparten skulle göra en prövning som innefattade hela kedjan för att klargöra det verkliga innehållet i vart och ett av avtalen och huruvida det funnits en avsikt att undvika skatt. Vid en kedjetransaktion har skattemyndigheten inte bara befogenhet utan även en skyldighet att göra en prövning av den beskattningsbara person som är föremål för kontrollen och även av de andra personer som ingår i kedjan. Inom ramen för domstolens legalitetsprövning kan följaktligen inte transaktionen i fråga brytas ut från kedjan

av ekonomiska förbindelser och i de ovannämnda domarna har EU-domstolen också bedömt ställningen för den som utnyttjar rätten till avdrag mot bakgrund av kedjan som helhet.

- 19 Enligt Kúria (Högsta domstolen, Ungern) räcker det inte att det finns en faktura som uppfyller de formella kraven för att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt ska få utnyttjas, utan det krävs dessutom att det föreligger en verklig ekonomisk transaktion. Vid en prövning av om det föreligger en verklig ekonomisk transaktion för att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt ska få utnyttjas, fungerar principen att den verkliga situationen ska ges företräde framför den skenbara enligt 15 § 3 i redovisningslagen som riktmärke. De objektiva omständigheter som ska granskas enligt EU-domstolens domar, får endast omfatta sådana faktorer som verkligen kan anses föreligga och som kan påvisas och fastställas av tredje man. Om så inte är fallet ger utfärdandet av var och en av fakturorna i sig upphov till en möjlighet att göra avdrag för mervärdesskatt. Kúria (Högsta domstolen, Ungern) underströk med hänvisning till det som EU-domstolen slog fast i punkterna 43 och 44 i beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), att det beslutet inte innebar några förändringar beträffande det förfarande som skulle tillämpas med avseende på utnyttjandet av rätten till avdrag på grund av ekonomiska transaktioner som har ägt rum.
- 20 Av de beslut som är föremål för överprövning framgår att skattemyndigheten i det administrativa skatteförfarandet, vid den inspektion på plats som myndigheten gjorde, fann att den formellt sett oklanderliga faktura som klaganden hade företett och de övriga handlingarna, inte styrkte att den ekonomiska transaktion som angavs på fakturorna hade ägt rum, trots att det hade slagits fast och styrkts genom en officiell handling att klaganden vid sitt driftsställe hade tagit de maskiner som angavs på fakturan i drift och att dessa maskiner fortfarande användes där. Vad beträffar de åtgärder som klaganden rimligen kunde förväntas vidta, fann motparten att de åtgärder som klaganden hade vidtagit för att försäkra sig om att det rörde sig om ett verksamt bolag och som utgjordes av en granskning av utdraget ur bolagsregistret för den som medverkade i transaktionen och en begäran om prov på firmateckning för bolaget innan avtalet ingicks inte var tillräckliga, utan att klaganden borde ha vidtagit alla åtgärder som krävdes för att försäkra sig om att den andra avtalsparten utförde leveransen i enlighet med motpartens krav. I annat fall skulle ett utnyttjande av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt inte vara rättsenligt.
- 21 Mot bakgrund av detta handlar förevarande mål om tolkningen av bestämmelserna i direktiv 2006/112 om avdrag för mervärdesskatt mot bakgrund av principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen. Beträffande detta har EU-domstolen i ett stort antal avgöranden ur olika synvinklar tolkat dessa artiklar i direktiv 2006/112 som mervärdesskattesystemets vägledande principer. Vad gäller utnyttjandet av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt finns det emellertid fortfarande, efter dessa avgöranden, betydande motsägelser i den rättsliga tolkningen som tycks bekräfta att medlemsstatens praxis, vilken förblivit

oförändrad vid skattemyndighetens och de nationella domstolarnas tillämpning av dessa artiklar i direktivet, fortfarande inte överensstämmer med den doktrin om *acte éclairé* som EU-domstolen slog fast i det mål som gav upphov till domen av den 6 oktober 1982, *CILFIT* m.fl. (283/81, EU:C:1982:335).

- 22 Även om omständigheterna i förevarande mål, vad beträffar de relevanta faktiska omständigheterna, överensstämmer med dem som låg till grund för begäran om förhandsavgörande i de mål som gav upphov till dom av den 21 juni 2012, *Mahagében och Dávid* (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373) samt beslut av den 16 maj 2013, *Hardimpex* (C-444/12, ej offentliggjort, EU:C:2013:318) och av den 10 november 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), fortsätter skattemyndigheten, i strid med EU-domstolens avgöranden i dessa mål, att neka de beskattningsbara personerna rätten att göra avdrag för mervärdesskatt med hänvisning till att uppgifterna i fakturorna är osannolika och att automatiskt dra slutsatsen att det därför föreligger ett skatteundandragande, vilket den beskattningsbara person som vill utnyttja sin rätt att göra avdrag för skatten borde ha känt till men inte kände till på grund av att denne godtagit den osannolika fakturan.
- 23 Det rättsliga tolkningsproblem som uppkommer i förevarande mål påverkar onekligen avgörandet i sak, eftersom de motstridiga avgörandena i sak, såväl av domstolarna som har prövat saken som av skattemyndigheten, byggde på bestämmelserna i direktiv 2006/112 och på de överväganden som redovisats i unionens avgöranden rörande ungerska mål på grundval av tolkningen av de bestämmelserna. Följaktligen är de tolkningsfrågor som ställts relevanta för att kunna avgöra målet och den hänskjutande domstolen anser att det därför är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande.
- 24 Eftersom *Kúria* (Högsta domstolen, Ungern), trots de motstridiga uppfattningarna, inte har funnit det nödvändigt att begära ett förhandsavgörande, är det domstolen i första instans som bör göra det. Om det föreligger tvivel kan domstolen i första instans bara befrias från skyldigheten att inledda ett nytt förfarande när EU-domstolen uttryckligen uttalar sig rörande förevarande mål. Detta är skälet till att domstolen i första instans, i sin nuvarande sammansättning, trots att den begärt ett förhandsavgörande i ett annat mål och ställt liknande tolkningsfrågor som bygger på liknande faktiska omständigheter och beslutat att vilandeförklara flera pågående mål, inte kan besluta att förevarande mål ska vilandeförklaras i enlighet med 275 § punkt 5 i civilprocesslagen, utan är skyldig att separat begära att EU-domstolen ska meddela ett förhandsavgörande.
- 25 Trots det som EU-domstolen slagit fast i de ovannämnda domarna och besluten, uppkommer åter frågan huruvida den tolkningspraxis som skattemyndigheten och *Kúria* (Högsta domstolen, Ungern) har redogjort för i det utfärdade yttrandet och i de avgöranden som de meddelat, strider mot avdragsrättens syften enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112, vilken utgör en del av mervärdesskattemekanismen och som huvudregel inte får begränsas, samt huruvida denna tolkning uppfyller kraven

i artikel 178 a i samma direktiv med avseende på avdraget för skatten och om det iakttar principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen.

- 26 I förevarande mål föreligger de relevanta faktiska omständigheterna för att avdragsrätten ska få utnyttjas, enligt punkterna 43 och 44 i dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373), vilket innebär att samtliga materiella och formella villkor för uppkomst och utnyttjande av avdragsrätten är uppfylla. Dessutom hävdades det inte i beslutet att klaganden skulle ha gett in falska deklARATIONER eller utfärdat felaktiga fakturor.
- 27 Enligt punkt 45 i dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373), får avdragsrätten endast vägras, i ett sammanhang som det ovan beskrivna, om skattemyndigheten genom objektiva uppgifter kan visa att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga var ett led i ett skatteundrandragande som leverantören eller en annan näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till.
- 28 Trots detta framgår det av besluten att skattemyndigheten, med hänvisning till såväl principen att den verkliga situationen ska ges företräde framför den skenbara, vilken följer av mervärdesskattelagen och redovisningslagen, som de konkreta krav som fastställts beträffande de kompletterande dokumenten, nekade klaganden rätt till avdrag för mervärdesskatt just med hänvisning till omständigheter som enligt EU-domstolens domar saknar betydelse för rätten för den beskattningsbara personen att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom det är omständigheter som inte kan anses vara objektiva, och utan att på ett välgrundat sätt klargöra vad skatteundrandragandet bestod i med avseende på de åtgärder som den beskattningsbara personen rimligen kunde förväntas vidta.
- 29 Den hänskjutande domstolen vill få klarlagt huruvida den nationella praxis som innebär att ytterligare villkor uppställs för att få utnyttja avdragsrätten, utöver de uppgifter som måste anges i fakturan, genom formuleringen ”som visar att transaktionen har skett” i 127 § punkt 1 i mervärdesskattelagen, tillsammans med integreringen av reglerna i redovisningslagen i de beskattningsbara transaktionerna och det kriterium enligt vilket en faktura som formellt sett är korrekt inte i sig är tillräcklig för att utnyttja avdragsrätten, utan att det är nödvändigt att den beskattningsbara personen även förfogar över andra handlingar utöver fakturan, kan anses utgöra en utvidgning, som strider mot direktiv 2006/112, av villkoren rörande uppgifter i fakturan i artikel 226 i direktivet som de fakturor som avses i artikel 220.1 i direktivet ska uppfylla för att avdrag för mervärdesskatt ska få göras.
- 30 Den hänskjutande domstolen påpekar att den omständigheten att det i förevarande mål finns motstridiga avgöranden beror på en annorlunda tolkning av unionsrätten och på en avvikande bedömning av relevansen av de skriftliga bevisen och av de objektiva omständigheter som dessa bevis är avsedda att styrka, en bedömning som ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna i enlighet med de nationella processrättsliga reglerna.

- 31 Det följer av EU-domstolens praxis att i avsaknad av unionsrättsliga bestämmelser rörande de processrättsliga aspekterna av utövandet av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, ankommer det på medlemsstaterna, enligt principen om processuell autonomi, att föreskriva sådana bestämmelser. Dessa bestämmelser får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som reglerar liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 7 juni 2007, van der Weerd m.fl., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 28).
- 32 Enigt den hänskjutande domstolen finns det ett samband mellan bevisprövningen och unionsrätten i flera avseenden. Dels får de unionsrättsliga bestämmelserna inte åsidosättas när de relevanta omständigheterna och bevisen prövas, eftersom de sistnämnda definierar de omständigheter som är relevanta för prövningen av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Dels bör den nationella rättspraxis som bygger på nationella processrättsliga regler överensstämma med de principer som föreskrivs i unionsrätten och i EU-domstolens praxis vilka bygger på denna rätt, såsom principen om skatteneutralitet, proportionalitetsprincipen och effektivitetsprincipen, enligt vilka de nationella myndigheternas och domstolarnas bedömning av bevisen och beaktandet av omständigheter som inte är relevanta för denna bedömning inte får medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten. För att bedöma bevisningen på ett sätt som överensstämmer med unionsrätten, anser den hänskjutande domstolen att det i detta sammanhang är nödvändigt att tillhandahålla riktlinjer för att avgränsa området för de omständigheter som kan beaktas och som tjänar som vägledning för bedömningen av vilka omständigheter som är relevanta och vilka som inte är det.
- 33 Mot bakgrund av EU-domstolens praxis rörande mervärdesskattereglerna, hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida den omfattning och det djup som Kúria (Högsta domstolen, Ungern) och skattemyndigheten kräver beträffande bevisningen är förenliga med principen om skatteneutralitet, effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen.
- 34 Den hänskjutande domstolen hyser betänkligheter kring att huvudinriktningen för skattemyndighetens kontroll och syftet med de åtgärder som rimligen kan förväntas, vid en kedjetransaktion ska utgöras av en rekonstruktion av var och en av de olika delarna av den ekonomiska verksamhet som bedrivits av de som ingår i kedjan. Den hyser även betänkligheter kring att den kontrollen, efter EU-domstolens dom av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), genomgående och på ett avgörande sätt utsträcks till att omfatta en bedömning av olika delar av den ekonomiska transaktionen, och att varje fel i dessa automatiskt får till följd att den beskattningsbara personen anses ha varit medveten om att denne medverkade i ett skatteundandragande. Sambandet mellan den ekonomiska transaktionen och kännedomen om skatteundandragandet fastställs dels genom de objektiva omständigheter som skattemyndigheten har angett i samband med bedömningen av den ekonomiska transaktionen och med

avseende på vilka EU-domstolen har slagit fast att de inte får ligga till grund för ett [nekande av] avdrag för mervärdesskatt.

- 35 I alla de frågor som den ställt undrar den hänskjutande domstolen huruvida räckvidden, djupet och ramen för den bevisning som föreskrivs för att utnyttja avdragsrätten, som skattemyndigheten tillämpar och som Kúria (Högsta domstolen, Ungern) anser är rättsenliga – även med beaktande av principen om skatteneutralitet – omfattar relevanta omständigheter samt är nödvändiga och proportionerliga, det vill säga inte går utanför den ram som slagits fast i EU-domstolens domar, i synnerhet med beaktande av att skattemyndigheten har gjort gällande att klagandens bevisning i skatteförfarandet är otillräcklig och påfört denne ett skattetillägg, förutom att neka denne rätt att göra avdrag för mervärdesskatten.
- 36 Den hänskjutande domstolen anser att trots att de kontrollåtgärder som nämns i punkt 61 i dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373) inte är av generell karaktär utan bara kan krävas av den beskattningsbara personen när omständigheterna motiverar det, anger skattemyndigheten inte i förevarande mål vilken omständighet som motiverar att klaganden åläggs att göra en mer ingående kontroll, eftersom myndigheten gentemot klaganden bara har anfört den omständigheten – som utgör en grundläggande egenskap hos näringsverksamheten – att transaktionen var en kedjetransaktion, och krävt att klaganden för att styrka att denne varit i god tro, skulle kontrollera vissa omständigheter som i alla avseenden gick utöver de som nämns i punkt 61 i dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373), och att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt annars skulle nekas.
- 37 Eftersom skattemyndigheten har för avsikt att fortsätta att motivera nekandet av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt utan att hänvisa till objektiva omständigheter som har ett rimligt och direkt samband med den ekonomiska transaktionen, anser den hänskjutande domstolen att skattemyndigheten inte bara lägger över sin egen kontrollskyldighet på de beskattningsbara personerna, i strid med de angivna bestämmelserna i direktiv 2006/112 och EU-domstolens praxis, utan genom denna praxis även åsidosätter principen om skatteneutralitet, proportionalitetsprincipen och effektivitetsprincipen.
- 38 Genom att tillämpa en rättslig praxis som bygger på överväganden som strider mot det som EU-domstolen slog fast i sitt beslut av den 10 november 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), utan att pröva de subjektiva omständigheter som anges i mervärdesskattelagen och i EU-domstolens domar (om den beskattningsbara personen hade eller borde haft kännedom med den omsorg som rimligen kan krävas) berövas den rätt till avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artiklarna 168 och 178 a i direktiv 2006/112 och i EU-domstolens domar, i synnerhet i de ungerska målen, sitt innehåll.

- 39 Genom den femte tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen få klarlagt huruvida proportionalitetsprincipen ska tolkas så att det, för det fallet att avdrag för mervärdesskatt nekas, är proportionerligt att påföra ett skattetillägg motsvarande 200 % av den skillnad i skatt som överensstämmer med det avdragna mervärdesskattebeloppet, när klaganden har försett skattemyndigheten med alla handlingar som denne förfogade över och mot bakgrund av att det enligt EU-domstolen saknar betydelse för att neka rätt till avdrag för mervärdesskatt, att de personer som befinner sig i ett tidigare led i kedjan än den beskattningsbara personen inte har betalat mervärdesskatt, vilket innebär att skattemyndigheten inte har lidit någon inkomstförlust i samband med nekandet av avdrag för mervärdesskatt, samtidigt som klaganden och de som ingick i transaktionskedjan har betalat eller deklarerat den mervärdesskatt som skulle betalas för den transaktion som genomfördes inom ramen för den och med hänsyn till att skattemyndigheten i klagandens fall funnit att betalningen eller deklARATIONEN var berättigad eftersom fakturan hade utställts.
- 40 Genom den sista tolkningsfrågan – som ställs för det fallet att den tolkning och den praxis som tillämpas i medlemsstaten mot bakgrund av de skillnader som finns i domstolarnas tolkning och praxis, eventuellt inte överensstämmer med mervärdesskattebestämmelserna – vill den hänskjutande domstolen ha vägledning gällande huruvida de beskattningsbara personerna kan få tillgång till ett effektivt domstolsskydd och om detta skydd är adekvat, med beaktande av vad som föreskrivs i artikel 99 i domstolens rättegångsregler samt den omständigheten att det, trots skyldigheten att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen, inte i alla mål är möjligt att begära att domstolen ska meddela ett förhandsavgörande.