

Sag C-270/24**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

17. april 2024

Forelæggende ret:

Fővárosi Törvényszék (Ungarn)

Afgørelse af:

3. april 2024

Sagsøger:

Granulines Invest Kft.

Sagsøgt:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Hovedsagens genstand

Tvist mellem Granulines Invest Kft og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn) vedrørende retten til fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) i tidligere led, som er angivet på en faktura for køb af maskiner.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkningen af artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet samt artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).

Retsgrundlag: artikel 267 TEUF.

Præjudicielle spørgsmål

1. Er en praksis ved skatte- og afgiftsmyndigheden, som består i at nægte den afgiftspligtige person retten til tilbagebetaling af moms med henvisning til, at selv om leveringen af varerne faktisk er blevet gennemført, og der foreligger en faktura og andre regnskabsdokumenter, er fakturaen fiktiv, eftersom de herpå anførte økonomiske transaktioner reelt ikke fandt sted og handlerne dermed ikke blev indgået mellem de parter, der fremgår af denne faktura, fordi

- a) det var den afgiftspligtige person, som forhandlede med producenterne om alle spørgsmål, og det først var efter den afgiftspligtige persons udtrædelse af transaktionen, at udstederen af fakturaen, som er etableret på det nationale område, medvirkede til transaktionen med det formål at opfylde kreditbetingelserne,
- b) maskinerne blev leveret direkte af producenten til den afgiftspligtige persons forretningssted,
- c) den gennemførelsesdato, der er angivet på fakturaen, er falsk,
- d) den pris, der er angivet på fakturaen, er blevet kunstigt forhøjet,
- e) udstederen af fakturaen kun delvist og med forsinkelse opfyldte sin forpligtelse til at betale [moms],

forenelig med artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) og med retten til en upartisk domstol, der er anerkendt som et generelt retsprincip i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet, effektivitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet?

2. Skal momsdirektivets artikel 178, litra a), fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan nægte retten til tilbagebetaling af moms alene af den grund, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i dette direktivs artikel 226, nr. 6) og 7), selv om denne myndighed råder over al den dokumentation og alle de oplysninger, der er nødvendige for på grundlag heraf at efterprøve, om de ved lov fastsatte materielle betingelser for udøvelsen af denne ret er opfyldt?

- a) Såfremt det andet præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, udgør kravet til den afgiftspligtige person om at berigtige fakturaen da en forudgående betingelse for tilbagebetaling af momsen?
- b) Såfremt det andet præjudicielle spørgsmål besvares benægtende, er det da, også henset til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet,

forholdsmæssigt at pålægge den afgiftspligtige person en skatte- og afgiftsbøde på 200%, som er det bødebeløb, der kan pålægges i tilfælde af hemmeligholdelse af indtægter eller forfalskning og ødelæggelse af dokumenter, regnskabsdokumenter og registre?

3. Er en praksis ved skatte- og afgiftsmyndigheden, som består i at nægte den afgiftspligtige person retten til tilbagebetaling af moms med henvisning til, at myndigheden, selv om den økonomiske transaktion, der er anført på fakturaen, faktisk har fundet sted, på grundlag af det forhold, at fakturaen er fiktiv – af de grunde, der er anført i det første præjudicielle spørgsmål, og som skatte- og afgiftsmyndigheden anser for at være objektive – automatisk og uden undersøgelse af nogen andre omstændigheder lægger til grund, at den afgiftspligtige persons adfærd er i strid med betingelserne for legitim udøvelse af denne ret, og på grundlag af denne adfærd og uden udtrykkeligt at undersøge forholdet vedrørende kendskabet lægger til grund, at den afgiftspligtige person bevidst har unddraget sig betaling af afgiften ved hjælp af de kunstige handler, der er anført på fakturaen, forenelig med de førnævnte bestemmelser i momsdirektivet, retten til en upartisk domstol, som anerkendt ved chartrets artikel 47 samt effektivitetsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet?

Anførte EU-retlige forskrifter

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, artikel 47.

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 9, stk. 1, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 219 og 220, artikel 226, stk. 6 og 7, og artikel 273.

Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Domstolens dom af 6. juli 2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446).

Domstolens dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373).

Domstolens kendelse af 16. maj 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Domstolens kendelse af 3. september 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

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

Anførte nationale forskrifter

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov XCII af 2003 om beskatningsordningen, herefter »skatteprocedureloven«), § 1, stk. 7, § 2, stk. 1, § 97, stk. 4 og 6, og § 170, stk. 1.

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

Udtalelse 5/2016 af 26. november 2016 fra afdelingen for forvaltningsretlige og socialretlige sager ved Kúria (øverste domstol, Ungarn).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren er et erhvervsdrivende selskab, som beskæftiger sig med handel med affald. Selskabet bestilte en knuser i Tyskland til brug ved gennemførelsen af sin aktivitet. Med henblik på erhvervelsen af denne maskine optog det et rentefrit lån inden for rammerne af et kreditprogram, i henhold til hvilket der kun kunne finansieres maskiner købt på det nationale marked. Sagsøgeren afstod fra købet for at anmode om lånet og gennemførte erhvervelsen gennem en forhandler.
- 2 Forhandleren leverede en knuser og en separator, som stammede fra henholdsvis Tyskland og Slovakiet, til sagsøgeren. Bruttosalgsprisen for maskinerne var 14 516 100 HUF (ca. 37 000 EUR). Med henblik på købet af maskinerne optog sagsøgeren et lån på 12 461 100 HUF (ca. 31 600 EUR), som delvist var sikret ved en tinglig rettighed over de pågældende maskiner.
- 3 På grundlag af kontrakten modtog sagsøgeren fra forhandleren (herefter »udstederen af fakturaen«) en faktura, hvorpå den 16. november 2016 var angivet som forsendelses- og gennemførelsesdato for knuseren og separatoren. Sagsøgeren betalte beløbet på fakturaen i to rater den 16. november og den 1. december 2016 og anmodede om tilbagebetaling af den moms, der var anført på fakturaen (til et samlet beløb af 3 086 100 HUF, ca. 7 800 EUR) i november 2016.
- 4 Skatte- og afgiftsmyndigheden gennemførte en kontrol af sagsøgeren og udstederen af fakturaen, anmodede den tyske skatte- og afgiftsmyndighed om oplysninger og fastslog herefter, at sagsøgeren ikke havde ret til at anmode om tilbagebetaling af moms, og pålagde selskabet en bøde.
- 5 Skatte- og afgiftsmyndigheden fastslog, at sagsøgeren uberettiget havde inkluderet udstederen af fakturaen i distributionskæden, at den gennemførelsesdato, der fremgik af fakturaen, var falsk, og at prisen for maskinerne var blevet kunstigt forhøjet. Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden udgjorde denne fremgangsmåde et misbrug af rettigheder og dermed skatte- og afgiftssvig, idet den havde til formål

at gøre det muligt for sagsøgeren at anmode om tilbagebetaling af afgiften og udstederen af fakturaen kun delvist opfyldte sin forpligtelse til at betale moms.

- 6 Sagsøgeren anlagde et søgsmål til prøvelse af den afgørelse, hvorved selskabet var blevet pålagt en bøde. Retten i første instans (den forelæggende ret) ændrede skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse og annullerede den bøde, som sagsøgeren var blevet pålagt.
- 7 I anden instans ophævede Kúria (øverste domstol, Ungarn) dommen afsagt af retten i første instans og pålagde denne ret at indlede en ny procedure og træffe en ny afgørelse.
- 8 I den gentagne procedure medgav sagsøgeren, at der var en fejl i fakturaen med hensyn til angivelsen af gennemførelsesdatoen, og opretholdt sine tidligere argumenter. I forbindelse med denne procedure har retten i første instans forelagt Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 9 Under proceduren har **sagsøgeren** gjort gældende, at sagsøgte ikke efterprøvede de faktiske omstændigheder, idet myndigheden ikke tog hensyn til de elementer, der talte til sagsøgerens fordel, og baserede sine vurderinger på elementer, der savnede relevans. Sagsøgte har navnlig ikke godtgjort, at sagsøgeren købte maskinen direkte af den tyske sælger.
- 10 Sagsøgeren opnåede ikke nogen skatte- og afgiftsmæssig fordel og begik ikke skatte- og afgiftsunddragelse. Selskabet var nødsaget til at købe den valgte maskine af en forhandler, eftersom der ikke fandtes nogen distributør i Ungarn. Udstederen af fakturaen solgte maskinerne til sagsøgeren til en rimelig pris på det nationale marked og angav hele afgiften af overskuddet.
- 11 Fakturaen er autentisk, og det kan ikke på baggrund af angivelsen af en ukorrekt gennemførelsesdato konkluderes, at der foreligger en skatte- og afgiftsgæld. Skatte- og afgiftsmyndigheden skal på grundlag af objektive forhold godtgøre, at hovedformålet med de pågældende handler var at opnå en skatte- og afgiftsmæssig fordel, hvilket ikke er sket i den foreliggende sag.
- 12 **Sagsøgte** har – bl.a. på grundlag af angivelsen af en falsk gennemførelsesdato på fakturaen – godtgjort, at sagsøgeren begik skatte- og afgiftsunddragelse ved den pågældende handel, idet den økonomiske transaktion, der blev angivet på fakturaen, reelt ikke fandt sted mellem parterne. De fiktive handler, der blev angivet på fakturaen, havde til formål at opnå en uberettiget fordel ved at undgå anvendelsen af de skatte- og afgiftsretlige bestemmelser, og udstederen af fakturaen gennemførte bevidst og forsætligt en skatte- og afgiftsunddragelse, som sagsøgeren også havde kendskab til.

- 13 Den pågældende handel havde to formål: dels at sagsøgeren kunne købe maskinerne på det nationale marked og opnå lånet, og dels at selskabet kunne anmode om tilbagebetaling af afgiften. Endvidere opfyldte udstederen af fakturaen kun delvist sin forpligtelse til at betale afgiften. Derfor kan sagsøgeren ikke udøve retten til fradrag for moms.

Sammendrag af afgørelserne fra retterne i første og anden instans

- 14 **Retten i første instans** fastslog med henvisning til Domstolens kendelse af 3. september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), at skatte- og afgiftsmyndigheden nægtede sagsøgeren ret til fradrag for moms på grundlag af forhold, som ikke i sig selv kan anses for at udgøre objektive forhold, som kan påberåbes for at nægte den afgiftspligtige person retten til fradrag for moms. I den foreliggende sag er de faktuelle betingelser for skatte- og afgiftsunddragelse ikke opfyldt, og det er heller ikke blevet godtgjort, at der forelå en hensigt om at nedbringe afgiftsbyrden.
- 15 Endvidere er den kontraktstruktur, der blev etableret af sagsøgeren og udstederen af fakturaen, i henhold til Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02) heller ikke retsstridig, og den havde ikke til formål at opnå en skatte- og afgiftsmæssig fordel.
- 16 Ifølge retten i første instans fandt gennemførelsen sted i overensstemmelse med kontrakten, hvorfor de gennemførelsesdatoer, der blev angivet på fakturaen, i mangel af en årsagssammenhæng ikke var egnede til at sandsynliggøre en skatte- og afgiftsunddragelse. De priser, der blev angivet på fakturaen, var ikke blevet kunstigt forhøjet, idet parterne frit fastsatte markedsprisen for deres økonomiske transaktioner, og afgiftsforpligtelsen skal opfyldes i henhold til denne pris.
- 17 **Kúria** (øverste domstol) fastslog, at dommen i første instans var behæftet med en mangelfuld begrundelse, eftersom retten i første instans ikke havde foretaget en samlet vurdering af de faktiske omstændigheder. Ifølge Kúria (øverste domstol) hænger forpligtelsen til at udstede fakturaen sammen med gennemførelsen af den pågældende handel og ikke med den betalingsforpligtelse, der påhviler køberen af varen. Retten i første instans burde have redegjort for, hvorfor retten til fradrag for moms kan udøves, før gennemførelsen faktisk finder sted.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 18 Ifølge den forelæggende ret er de forelagte spørgsmål relevante, og den korrekte anvendelse af EU-retten, som finder direkte anvendelse i den foreliggende sag, fremgår henset til den nationale retspraksis ikke med en sådan klarhed, at der ikke er nogen rimelig tvivl.
- 19 På grundlag af Domstolens kendelse af 3. september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), som har ligheder med den foreliggende sag, undersøgte den

forelæggende ret, om de forhold, der blev påberåbt af skatte- og afgiftsmyndigheden i dens afgørelse og er blevet draget i tvivl af sagsøgeren, kan anses for at være objektive og dermed relevante, og om skatte- og afgiftsmyndigheden i tilstrækkelig grad havde løftet den bevisbyrde, der påhviler den i henhold til lovgivningen.

- 20 Endvidere skal den forelæggende ret ifølge den dom, der blev afsagt i anden instans af Kúria (øverste domstol), undersøge alle de faktiske forhold, som har forbindelse med den økonomiske transaktion, der blev angivet på fakturaen. I et sådant tilfælde skal den forelæggende ret også undersøge faktiske omstændigheder, som den under hensyntagen til Domstolens praksis ikke anser for at være relevante.
- 21 Eftersom der er uenighed, også med hensyn til de mest grundlæggende spørgsmål, mellem nationale domstole, hvilket uundgåeligt medfører forskellige tilgange og forskellige fokuspunkter i forbindelse med gennemførelsen af domstolsprøvelsen, berører dette i betydelig grad såvel parternes ret til en upartisk domstol og effektiv retsbeskyttelse som EU-rettens forrang og retssikkerheden.

Det første præjudicielle spørgsmål

- 22 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt EU-lovgiver med vedtagelsen af momsdirektivet forfulgte et formål om, at den afgiftspligtige person også kan nægtes fradrag for moms, når den økonomiske aktivitet, der er anført på fakturaen, er blevet bevist og anerkendt, og om det i sig selv udgør en retsstridig skatte- og afgiftsmæssig fordel, at de virksomheder, som medvirker i et tidligere led end sagsøgeren, angiver moms og andre afgifter, men kun betaler dem til statskassen delvist og med forsinkelse, mens sagsøgeren har gjort sin ret til tilbagebetaling af moms gældende.
- 23 I denne henseende er det nødvendigt at vurdere, om de anførte forhold kan anses for at udgøre objektive faktorer som omhandlet i Domstolens praksis.
- 24 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt det kan udgøre en objektiv grund til at nægte retten til tilbagebetaling af moms, at parterne i en kontrakt om levering af varer er blevet ændret, eller at leveringsstedet for varen er blevet fastsat i henhold til den sædvanlige praksis inden for den internationale handel.
- 25 Endvidere er retten til tilbagebetaling af moms ifølge den forelæggende ret – og i modsætning til Kúrias (øverste domstol) opfattelse – ikke baseret på en formel berigtigelse af fakturaen, men på det økonomiske resultat, og fastsættelsen af prisen henhører under parternes aftalefrihed. Kúria (øverste domstol) kræver imidlertid i denne henseende en undersøgelse og en begrundelse, som går ud over det nævnte kriterium.

Det andet præjudicielle spørgsmål

- 26 Under sagen drog den forelæggende ret den konklusion, at de pågældende handler fandt sted i henhold til det, der var aftalt i kontrakten, hvorfor fejlen på fakturaen ikke kunne udgøre et grundlag for at nægte retten til tilbagebetaling af moms.
- 27 Imidlertid skal det ifølge Kúrias (øverste domstol) afgørelse undersøges, hvordan retten til tilbagebetaling af moms kunne udøves på grundlag af fakturaen før den faktiske gennemførelse, dvs. i november 2016.
- 28 Den forelæggende ret anser det for nødvendigt at forelægge præjudicielle spørgsmål vedrørende den formelle fejl på fakturaen, dens indvirkning på sagsøgerens ret til tilbagebetaling af moms, dens mulige afhjælpning og den sanktion, som den kan udløse, eftersom Kúria (øverste domstol) har påbudt den forelæggende ret at behandle sagen på ny.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

- 29 Med dette præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret afklaret, om det er foreneligt med EU-rettens bestemmelser og grundlæggende principper, at hovedgenstanden for undersøgelsen i forbindelse med skatte- og afgiftsmyndighedens procedure var at rekonstruere alle elementerne i den kæde, der blev etableret mellem parterne, og at skatte- og afgiftsmyndigheden fastslog, at der var tale om uberettiget udøvelse af en rettighed og om skatte- og afgiftsunddragelse, på grundlag af faktiske omstændigheder, som ifølge Domstolens praksis ikke kan udgøre et grundlag for at nægte retten til fradrag for moms, og herefter nægtede retten til tilbagebetaling af moms.
- 30 Skatte- og afgiftsmyndigheden har ikke angivet den lovgivning, som parterne efter dens opfattelse havde til hensigt at omgå. I dette tilfælde finder den forelæggende ret, at udøvelsen af retten til tilbagebetaling af moms ikke i sig selv udgør skatte- og afgiftssvig, heller ikke når udstederen af fakturaen ikke betaler hele afgiften. Det er derfor nødvendigt at undersøge, om sagsøgeren havde eller burde have haft kendskab til denne omstændighed.
- 31 Eftersom skatte- og afgiftsmyndigheden for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt den anden virksomheds medvirken var berettiget eller ej, ikke har påberåbt nogen objektiv omstændighed, som Domstolen anser for at være acceptabel, er den forelæggende ret af den opfattelse, at denne myndigheds adfærd udgør en tilsidesættelse af EU-retten henset til princippet om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet.
- 32 Sagsøgtets fremgangsmåde giver således anledning til mistanke om, at den ikke er i overensstemmelse med EU-retten, idet sagsøgte har undladt at undersøge den afgiftspligtige persons kendskab (dvs. om den afgiftspligtige person havde eller burde have haft kendskab til ulovligheden), og fritagelse for moms for et køb inden for Unionen i dette tilfælde i sig selv og automatisk – uden behov for at

godtgøre passende omhu – vil indebære omgåelse af skatte- og afgiftslovgivningen. Konsekvensen af ovenstående er en nægtelse af retten til fradrag for moms. Dette medfører, at hvis de subjektive forhold (faktisk kendskab eller kendskab, som nødvendigvis ville være opnået, hvis der var udvist passende omhu), der blev anført af Domstolen i dom af 6. juli 2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446), ikke undersøges, vil retten til fradrag for afgiften som anerkendt i momsdirektivets artikel 168 og 178 og i Domstolens domme blive tømt for indhold.

ARBEJDSDOKUMENT