

Sag C-537/22**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

11. august 2022

Forelæggende ret:

Fővárosi Törvényszék (Ungarn)

Afgørelse af:

31. maj 2022

Sagsøger:

Global Ink Trade Kft.

Sagsøgt:

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

Princippet om EU-rettens forrang – adgang til effektive retsmidler – momssvig – momsdirektivet – princippet om afgiftsneutralitet – rækkevidden af den afgiftspligtige persons generelle kontrolforpligtelse – fornøden omhu – objektive forhold

Hovedsagens genstand

Forvaltningsretligt søgsmål 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.

Præjudicielle spørgsmål

1) **Indebærer den omstændighed, at en ret i en medlemsstat, der træffer afgørelse i sidste instans, fortolker en afgørelse fra Domstolen (der er truffet i**

form af en kendelse som svar på en anmodning om præjudiciel afgørelse, som netop omhandlede den retspraksis, der er udviklet af samme ret, der træffer afgørelse i sidste instans) således, at denne afgørelse ikke indeholder et nyt element, der medfører eller kan medføre, at Domstolens tidligere afgørelser tilbagekaldes, eller en ændring i den nationale retspraksis, som den ret, der træffer afgørelse i sidste instans, har udviklet, en tilsidesættelse af princippet om EU-rettens forrang og af retten til adgang til effektive retsmidler, der er fastsat i artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«)?

2) Skal princippet om EU-rettens forrang og retten til adgang til effektive retsmidler, der er fastsat i chartrets artikel 47, fortolkes således, at princippet om, at Domstolens afgørelser har forrang, også finder anvendelse i det tilfælde, at en medlemsstats ret, der træffer afgørelse i sidste instans, også henviser til Domstolens tidligere domme som præcedens? Kan dette spørgsmål besvares anderledes i betragtning af artikel 99 i Domstolens procesreglement, når Domstolens afgørelse er truffet ved kendelse?

3) Er det i forbindelse med den afgiftspligtige persons generelle kontrolforpligtelse, uanset gennemførelsen og karakteren af den økonomiske transaktion, der fremgår af fakturaerne, og i betragtning af artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) samt retssikkerhedsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet muligt at kræve, at den afgiftspligtige person som en betingelse for retten til at fradrage moms – uden at der findes en retlig bestemmelse herom i medlemsstaten – skal have personlig kontakt med udstederen af fakturaen, eller at den pågældende kun kontakter leverandøren via den e-mailadresse, der officielt er blevet oplyst? Kan det fastslås, at disse omstændigheder viser en tilsidesættelse, som er godtgjort ved objektive forhold, af den fornødne omhu, som den afgiftspligtige person kan forventes at udvise, henset til den omstændighed, at disse omstændigheder endnu ikke forelå på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person foretog de relevante kontroller inden etableringen af forretningsforbindelsen, men derimod udgør en del af den nuværende forretningsforbindelse mellem parterne?

4) Er de nævnte artikler i momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet, men især Domstolens praksis, som i forbindelse med fortolkningen af de nævnte bestemmelser pålægger afgiftsmyndigheden bevisbyrden, til hinder for en retlig fortolkning og en praksis, der er udviklet i en medlemsstat, hvorefter en afgiftspligtig person, der er i besiddelse af en faktura, der er i overensstemmelse med momsdirektivet, nægtes retten til at fradrage moms, idet det fastslås, at den pågældende i forbindelse med sin forretningsførelse ikke har handlet med den fornødne omhu, eftersom den pågældende ikke har godtgjort en adfærd, som gør det muligt at fastslå, at den pågældendes virksomhed ikke blot var begrænset til at modtage

fakturaer, der opfyldte de formelle krav, selv om den afgiftspligtige person har vedlagt den samlede dokumentation for de omtvistede transaktioner, og afgiftsmyndigheden har forkastet andre beviser, som den pågældende har fremlagt under afgiftsproceduren?

5) Kan en konstatering, der foretages med hensyn til den fornødne omhu, af, at udstederen af fakturaen ikke udøvede nogen form for økonomisk virksomhed, i betragtning af de nævnte artikler i momsdirektivet og det grundlæggende retssikkerhedsprincip anses for at være et objektivt forhold, såfremt afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at det ikke er blevet godtgjort, at der faktisk er blevet gennemført (og der dermed ikke reelt foreligger) en økonomisk transaktion – som er blevet dokumenteret ved hjælp af fakturaer, kontrakter og andre regnskabsbilag samt ved hjælp af korrespondance, og som er blevet bekræftet ved erklæringer fra lagervirksomheden samt fra den afgiftspligtige persons direktør og ansatte – og den nævnte myndighed i denne henseende alene støtter sig på en erklæring fra direktøren i leverandørvirksomheden, der afviser, at den pågældende transaktion har fundet sted, og hverken tager hensyn til de omstændigheder, hvorunder denne erklæring blev fremsat, den pågældende direktørs interesser eller den omstændighed, at den pågældende direktør havde stiftet virksomheden, og en befuldmægtiget ifølge de foreliggende oplysninger handlede på vegne af denne virksomhed?

6) Skal bestemmelserne i momsdirektivet om fradrag for denne afgift fortolkes således, at såfremt afgiftsmyndigheden under afgiftsproceduren opdager, at de varer, der fremgår af fakturaerne, har fællesskabsoprindelse, og at den afgiftspligtige person er anden aktør i en [leverings-]kæde, er denne models udformning – henset til den omstændighed, at varer med fællesskabsoprindelse er fritaget for moms, således at den første ungarske køber ikke har ret til at fradrage moms, hvilket kun den anden aktør i kæden derimod har – et objektivt forhold, der i sig selv er tilstrækkeligt til at godtgøre, at der er tale om afgiftssvig, eller skal afgiftsmyndigheden også i dette tilfælde med objektive forhold godtgøre, hvilke(n) aktør(er) i kæden der begik afgiftssvig, deres modus operandi, og om den afgiftspligtige person havde kendskab til eller kunne have haft kendskab til dette, såfremt den pågældende havde udvist den fornødne omhu?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder: artikel 47

Anførte nationale forskrifter

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (lov nr. CXL af 2004 om fastsættelse af generelle bestemmelser om forvaltning og administrative tjenester): § 2, stk. 3, § 6, stk. 2, og § 50, stk. 1

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov nr. CL af 2017 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer), § 86, stk. 1, og § 97, stk. 6

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

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Hovedaktiviteten hos sagsøgeren, Global Ink Trade Kft., er formidlingsvirksomhed i forbindelse med engroshandel. I perioden fra juli 2012 til juni 2013, som er genstand for den foreliggende sag, købte sagsøgeren hovedsageligt elektronisk kontorudstyr og blækpatroner. Sagsøgerens primære leverandør var Office Builder Kft., som sagsøgeren modtog 68 fakturaer fra i den nævnte periode.
- 2 Afgiftsmyndigheden fastslog, at Office Builder Kft. ikke udøvede nogen økonomisk virksomhed, ikke rådede over et forretningssted eller filialer eller over de materielle og personlige forudsætninger for at udøve økonomisk virksomhed, ikke havde ansat nogen medarbejdere og heller ikke opfyldte sine afgiftsmæssige forpligtelser. Direktøren for selskabet, som blev afhørt i et fængsel, udtalte, at den pågældende ikke havde nogen funktion i det pågældende selskab, ikke indgik aftaler og ikke udstedte fakturaer. Afgiftsmyndigheden fastslog derfor, at de økonomiske transaktioner, som fremgik af de til sagsøgeren udstedte fakturaer, faktisk ikke havde fundet sted mellem parterne, og at selskabet udelukkende fungerede som en formidlende virksomhed.
- 3 Afgiftsmyndigheden afhørte sagsøgerens direktør, som med hensyn til kontrollen af leverandørerne anførte, at der i forbindelse med de potentielle handelspartnere (og derfor også i forbindelse med Office Builder Kft.) blev foretaget administrative kontroller (der omfattede oplysningerne i handelsregistret) og materielle kontroller (gennemførelse af en konkret ordre), og at sagsøgerens direktør på grundlag af disse kontroller besluttede, om der skulle indgås en aftale. Sagsøgerens direktør og direktøren for Office Builder Kft. indgik aftalen personligt, men den løbende kontakt fandt sted via e-mail, og de mødtes ikke personligt.
- 4 I forbindelse med afgiftsmyndighedens vurdering af de indsamlede beviser konstaterede denne, at erklæringerne fra de to virksomheders direktører var modstridende for så vidt angår deres indhold, og anså det på grundlag af disse

uoverensstemmelser for godtgjort og hævet over enhver tvivl, at de transaktioner, der fremgik af fakturaerne, ikke havde fundet sted på den måde og med det indhold, som disse fakturaer attesterede.

- 5 Ifølge afgiftsmyndighedens konklusioner udøvede udstederen af fakturaen ikke nogen reel økonomisk virksomhed, men udstedte derimod blot fakturaer, der ikke var retvisende med hensyn til deres indhold, således at udstederens funktion, som formidlende virksomhed, var begrænset til at skabe en indgående moms til fordel for sagsøgeren i forbindelse med varer erhvervet inden for Unionen, således at sidstnævnte uretmæssigt kunne få refunderet momsen gennem tilsyneladende nationale transaktioner. Afgiftsmyndigheden anså ikke de fakturaer, som sagsøgeren havde modtaget, for at være retvisende, fordi det selskab, der havde udstedt dem, ikke genkendte dem og endda udtrykkeligt afviste at have udstedt dem, og derfor nægtede den nævnte myndighed sagsøgeren retten til at fradrage moms.
- 6 Afgiftsmyndigheden i første instans fastslog, at der forelå en afgiftsforskel i statens favør på 348 876 000 (HUF) i moms med hensyn til perioden fra juli 2012 til juni 2013, hvoraf 348 773 000 HUF ansås for at udgøre en manglende betaling af afgift. Afgiftsmyndigheden pålagde sagsøgeren en bøde på grund af denne manglende betaling og fastsatte morarenter.
- 7 Afgiftsmyndigheden i anden instans fastslog, at sagsøgeren ikke havde godtgjort en adfærd, der kunne godtgøre, at sagsøgerens virksomhed ikke var begrænset til blot at modtage fakturer i overensstemmelse med de formelle krav, og den nævnte myndighed konkluderede således, at sagsøgeren i forbindelse med sin forretningsførelse ikke havde handlet med den fornødne omhu. Derfor stadfæstede afgiftsmyndigheden i anden instans afgørelsen i første instans.
- 8 Sagsøgeren har anlagt et forvaltningsretligt søgsmål til prøvelse af denne afgørelse ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn).

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 9 Sagsøgeren har anført, at afgiftsmyndigheden ikke har fremlagt tilstrækkelige beviser for, at sagsøgerens fakturaer ikke er retvisende, fordi den pågældende myndighed har støttet sin afgørelse på irrelevante faktiske omstændigheder, har vurderet de tilgængelige beviser ensidigt i forhold til sagsøgeren og har forkastet de af sagsøgeren fremlagte beviser, således at afgiftsmyndighedens er konklusioner baseret på mistanker, og de godtgjorte faktiske omstændigheder er ufuldstændige.
- 10 Sagsøgeren har også anfægtet konklusionen om, at formålet med leverandørens deltagelse skulle være at sløre oprindelsen af de varer, hvis oprindelse ikke var attesteret, og som var erhvervet i Unionen, og gøre det muligt at udøve retten til at fradrage moms ved at præsentere dem som nationale erhvervelser.

- 11 Sagsøgeren har desuden bestridt rigtigheden af det, som leverandørens direktør har udtalt, og har kritiseret den omstændighed, at sagsøgte udelukkende har støttet sin afgørelse på denne erklæring, samtidig med at den har forkastet sagsøgerens beviser, der var i modstrid med denne erklæring, selv om denne myndighed burde have afklaret uoverensstemmelserne ved at tage andre beviser i betragtning.
- 12 Sagsøgeren har også anført, at sagsøgte hverken har begrundet eller godtgjort, under hvilke omstændigheder sagsøgeren ikke handlede med den fornødne omhu, eller af hvilke objektive grunde sagsøgeren angiveligt havde kendskab til, at denne medvirkede til afgiftssvig.
- 13 Den sagsøgte myndighed har anført, at dennes afgørelse er i overensstemmelse med loven i lyset af Domstolens og Kúrias (øverste domstol, Ungarn) praksis. Med hensyn til Domstolens praksis har sagsøgte anført, at afgiftspligtige personer skal træffe de rimelige foranstaltninger, som kan forventes af dem, med henblik på at undgå afgiftssvig, og at sådanne foranstaltninger navnlig kan bestå i at indhente oplysninger om leverandørens person, hvilket sagsøgeren tydeligvis ikke gjorde. Sagsøgte har med henvisning til Kúrias (øverste domstol) praksis anført, at der er tale om passivt afgiftssvig, og at det som et objektivi forhold er blevet godtgjort, at sagsøgeren som følge af manglende oplysninger om leverandøren og manglende personlig kontakt i forbindelse med sin forretningsførelse ikke handlede med den fornødne omhu.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 14 Den forelæggende ret har anført, at fortolkningen af momsdirektivets bestemmelser har været genstand for adskillige af Domstolens afgørelser, i hvilken forbindelse de seneste afgørelser i ungarske sager er Vikingo Fővállalkozó-kendelsen (C-610/19, EU:C:2020:673) og Crewprint-kendelsen (C-611/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:674). Den forelæggende ret har desuden anført, at den udsatte den procedure, som er under behandling i hovedsagen, indtil afgørelsen af ovennævnte præjudicielle procedurer, navnlig eftersom sagens genstand i alle disse sager var udpegelsen af den part, som bevisbyrden påhviler, og fastlæggelsen af de relevante og objektive faktiske omstændigheder, der ligger til grund for afslaget på tilbagebetaling af moms.
- 15 Som de nævnte kendelser bekræfter, tilkommer det de nationale retter at kontrollere, om de objektive forhold, som afgiftsmyndigheden har påberåbt sig, opfylder de EU-retlige krav. Det kan imidlertid udledes af de retsafgørelser, der er truffet efter de nævnte kendelser fra Domstolen, at der fortsat er uoverensstemmelser mellem de nationale retter med hensyn til fordelingen af bevisbyrden mellem den afgiftspligtige person og afgiftsmyndigheden, ikke blot med hensyn til fortolkningen og anvendelsen af EU-retten, men også med hensyn til fortolkningen af Domstolens kendelser, der blev afsagt i de nævnte sager. På trods af Domstolens kendelser er den korrekte anvendelse af momsdirektivets

bestemmelser nærmere bestemt ikke så åbenbar for de forskellige ungarske retsinstanser og deres afdelinger, at der ikke er plads til rimelig tvivl.

- 16 I Kúrias (øverste domstol) dom i Crewprint-sagen er denne domstols principielle standpunkt fortsat, at det først og fremmest bør undersøges, om der »mellem parterne har fundet faktiske økonomiske transaktioner sted, og ikke, om [...] sagsøgeren er i besiddelse af en faktura«. Efter den forelæggende rets opfattelse skal momsdirektivets artikel 178, litra a), der finder anvendelse i kraft af princippet om EU-rettens forrang, netop fortolkes således, at en faktura, der opfylder kravene i det pågældende direktiv, i sig selv er tilstrækkelig til at godtgøre, at momsen kan fradrages.
- 17 I betragtning af de grundlæggende regnskabsprincipper, herunder princippet om et retvisende billede, og i lyset af formodningen om god tro hersker en retlig formodning om, at en faktura er ægte, og at den afgiftspligtige person, hvis fradragsret støttes på fakturaen, handler i god tro. Denne retlige formodning skal afkræftes af en aktør, der er uenig med den, som i afgiftsmæssig henseende er afgiftsmyndigheden.
- 18 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at grunden til de forskellige fortolkninger er, at Kúria (øverste domstol) støtter sin fortolkning på momslovens § 127, stk. 1, litra a), mens den forelæggende ret støtter sin på momsdirektivets artikel 178, litra a), der kræver, at en række formelle og materielle krav i forbindelse med fakturaerne er opfyldt, således at ovennævnte formodning kun gælder for fakturaer, der opfylder disse krav. Disse krav sikrer, at fakturaen kan anses for et bevis for gennemførelsen af transaktionen, og at den kan danne grundlag for fradraget af moms, uden at der er behov for anden dokumentation.
- 19 På baggrund af det ovenstående er det efter den forelæggende rets opfattelse nødvendigt, at Domstolen yder vejledning for at undgå, at afgiftspligtige personer, som ikke vidste, og heller ikke kunne have vidst, at en transaktion forud for den transaktion, som den pågældende gennemførte i leveringskæden, var uregelmæssig i momsmæssig forstand, sanktioneres med et afslag på at udøve retten til fradrag af moms.
- 20 Den forelæggende ret ønsker med sit første og andet præjudicielle spørgsmål med henvisning til princippet om EU-rettens forrang oplyst, hvordan uoverensstemmelsen mellem to afgørelser, der udgør præcedens, kan afklares. Selv om Domstolens domme er bindende for alle EU-medlemsstaterne, er de ungarske retter forpligtede til at tage hensyn til begrundelserne i Kúrias (øverste domstol) domme. Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om den kan undlade at tage en dom fra Kúria (øverste domstol), der er afsagt i en sag, der også har givet anledning til en præjudiciel afgørelse, i betragtning, eller om det, som Kúria (øverste domstol) har fastslået, derimod er afgørende, således at den omstændighed, at indholdet af de nævnte kendelser ikke tages i betragtning, idet de disse kendelser ikke indeholder et nyt element i forhold til det, som Domstolen

har fastslået i tidligere afgørelser, ikke udgør et ulovligt forhold, dvs. at retten kan undlade at tage dette i betragtning.

- 21 Den forelæggende ret ønsker med de øvrige fire præjudicielle spørgsmål en fortolkning af momsdirektivets artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), sammenholdt med princip om afgiftsneutralitet og effektivitetsprincippet.
- 22 I henhold til præmis 45 i dommen i sagen Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373) kan indrømmelse af ret til fradrag af moms kun nægtes, 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.
- 23 Hverken afgiftsmyndighedens eller Kúrias (øverste domstol) fortolkning og anvendelse af lovgivningen har imidlertid ændret sig efter Vikingo Fővállalkozó-kendelsen og Crewprint-kendelsen: Begge instanser forsøger stadig at støtte afslaget på retten til at fradrage moms på den økonomiske virksomheds og fakturaernes fiktive karakter og støtte denne fiktive karakter på forhold, som disse instanser kvalificerer som objektive, men som Domstolen ikke anser for objektive forhold, der i tilstrækkelig grad godtgør, at den afgiftspligtige person havde eller burde have haft kendskab til uregelmæssigheden.
- 24 Med henvisning til præmis 27 i Hardimpex-kendelsen (C-444/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:318) ønsker den forelæggende ret endelig oplyst, om det krav, som afgiftsmyndigheden har opstillet, hvorefter denne myndighed kun anerkender den økonomiske transaktion mellem den afgiftspligtige person og udstederen af fakturaen (selv om det ikke bestrides, at denne transaktion har fundet sted) som en faktisk økonomisk transaktion, der ligger til grund for retten til at fradrage moms, og således udelukkende giver ret til at fradrage moms, hvis den afgiftspligtige persons kommunikation med og kontakt til leverandøren foregår på den måde (personligt eller via e-mail), som afgiftsmyndigheden kræver, og leverandøren opfylder de personlige og materielle betingelser for at købe varer ifølge leveringsaftalen på den måde, som afgiftsmyndigheden kræver, ikke kan anses for en indirekte udvidelse af den generelle kontrolforpligtelse, der påhviler en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve sin ret til at fradrage moms, og en omvendt bevisbyrde i forhold til den bevisbyrde, som Domstolen har fastslået (og dermed en tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet).