



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

4. juni 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – EU-retlige principper – overholdelse af retten til forsvar – skatte- og afgiftsprocedure – udøvelse af fradragsretten på området for merværdiafgift (moms) – nægtelse af fradragsretten på grund af den angivelige utilstrækkelige adfærd fra den afgiftspligtige persons leverandørers side – forvaltningsakt udstedt af de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder, uden at den pågældende skatte- og afgiftspligtige person gives aktindsigt i de oplysninger og dokumenter, der ligger til grund for nævnte akt – mistanke om skatte- og afgiftssvig – national praksis, som betinger udøvelsen af fradragsretten af besiddelse af anden dokumentation end fakturaen – lovlighed«

I sag C-430/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Cluj (retten i første instans i Cluj, Rumænien) ved afgørelse af 15. maj 2019, indgået til Domstolen den 3. juni 2019, i sagen

SC C.F. SRL

mod

A.J.F.P.M.,

D.G.R.F.P.C,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan (refererende dommer), og dommerne L. Bay Larsen og C. Toader,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- SC C.F. SRL ved avocați T.D. Vidrean-Căpușan og D.F. Pașcu,
- den rumænske regering først ved E. Gane, A. Rotăreanu og C.-R. Cantâr, derefter ved E. Gane og A. Rotăreanu, som befuldmægtigede

* Processprog: rumænsk.

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,
og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af det almindelige EU-retlige princip om retten til forsvar og principperne for medlemsstaternes anvendelse af det fælles merværdiafgiftssystem (moms).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem SC C.F. SRL (herefter »CF«) på den ene side og Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (distriktsstyrelsen for offentlige finanser i M., Rumænien, herefter »distriktsstyrelsen«) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i C., Rumænien, herefter »det regionale generaldirektorat«) på den anden side vedrørende et krav om annullation af de skatteretlige forvaltningsakter, hvorved CF blev pålagt supplerende skatte- og afgiftsmæssige betalingsforpligtelser inden for moms og selskabsskat.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 178, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EF af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), fastsætter:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

- a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6.«

Rumænsk ret

- 4 Artikel 11, stk. 1, i Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 8. september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 688 af 10.9.2015, herefter »skatte- og afgiftsloven«) bestemmer, at ved skatte- og afgiftsmyndighedernes fastlæggelse af beløbet for en afgift, en skat eller et obligatorisk socialt bidrag kan de se bort fra en transaktion uden økonomisk formål og tilpasse transaktionens skattemæssige virkninger eller omklassificere formen af en transaktion eller aktivitet med henblik på at afspejle transaktionens eller aktivitetens økonomiske indhold.
- 5 Skatte- og afgiftslovens artikel 25, stk. 1, fastsætter, at med henblik på beregningen af det skattepligtige resultat anses udgifter afholdt med henblik på udøvelse af økonomisk virksomhed, herunder udgifter i henhold til gældende lovgivning, samt registreringsgebyrer, kontingenter og bidrag til industri- og handelskamre, arbejdsgiverorganisationer og fagforeninger, for fradragsberettigede udgifter.

- 6 Samme lovs artikel 299, stk. 1, litra a), fastsætter den momspligtige persons forpligtelse til, for den indgående moms, som er betalt eller skal betales, at være i besiddelse af en faktura og i visse særlige tilfælde dokumentation for betaling.
- 7 Artikel 6, stk. 1 og 2, i Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală (lov nr. 207 om skatteproces) af 20. juli 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 547 af 23.7.2015) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »skatteprocesloven«), har følgende ordlyd:
- »1. Skatte- og afgiftsmyndigheden har adgang til inden for sine beføjelser og kompetencer at vurdere relevansen af de skattemæssige faktiske omstændigheder under anvendelse af de ved lov fastsatte bevismidler og vedtage en løsning på grundlag af lovbestemmelserne samt på grundlag af den fuldstændige bedømmelse af samtlige oplysende omstændigheder i den konkrete sag på tidspunktet for afgørelsens vedtagelse. Under udøvelsen af sin skønsbeføjelse skal skatte- og afgiftsmyndigheden tage hensyn til den skriftlige udtalelse fra den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed til den skatte- og afgiftspligtige person i forbindelse med myndighedens bistand og vejledning til skatte- og afgiftspligtige personer samt den af skatte- og afgiftsmyndigheden anvendte løsning i en skatteretlig forvaltningsakt eller den af en domstol anvendte løsning i en forudgående endelig retsafgørelse på grundlag af identiske forhold vedrørende samme skatte- og afgiftspligtige person. Såfremt skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer forskelle mellem den skatte- og afgiftspligtige persons skattemæssige situation og de oplysninger, der er taget i betragtning i en skriftlig udtalelse eller en skatteretlig forvaltningsakt vedrørende samme skatte- og afgiftspligtige person, kan skatte- og afgiftsmyndigheden komme til en afgørelse, der modsvarer den reelle skattemæssige situation og skatte- og afgiftslovgivningen, og har pligt til skriftligt at angive grundene til, at den ikke tager den forudgående udtalelse i betragtning.
2. Skatte- og afgiftsorganet udøver sin skønsbeføjelse efter ret og billighed, idet der sikres en rimelig balance mellem det formål, der forfølges, og de midler, der er iværksat for at opnå det.«
- 8 Skatteproceslovens artikel 9 med overskriften »Retten til at blive hørt« bestemmer i stk. 1:
- »Skatte- og afgiftsmyndigheden har pligt til, inden den træffer afgørelse, at sikre, at den skatte- og afgiftspligtige person har mulighed for at fremsætte sine bemærkninger vedrørende de faktiske omstændigheder og forhold, der er relevante for afgørelsen.«
- 9 Denne lovs artikel 46 med overskriften »Indholdet af og begrundelsen for en skatteretlig forvaltningsakt« fastsætter i stk. 2:
- »En skatteretlig forvaltningsakt, der udfærdiges i papirform, skal indeholde følgende:
- [...]
- j) oplysninger om høringen af den skatte- og afgiftspligtige person.«
- 10 Nævnte lovs artikel 49 med overskriften »Ugyldighed af en skatteretlig forvaltningsakt« har følgende ordlyd:
- »1. En skatteretlig forvaltningsakt er ugyldig i alle følgende tilfælde:
- a) Den er vedtaget i strid med lovbestemmelserne om kompetence.

- b) Den indeholder ikke oplysninger om efternavn, fornavn og stilling på skatte- og afgiftsmyndighedens repræsentant, efternavn, fornavn eller betegnelse på den skatte- og afgiftspligtige person, genstanden for forvaltningsakten eller skatte- og afgiftsmyndighedens repræsentants underskrift, jf. dog artikel 46, stk. 6, samt den udstedende skatte- og afgiftsmyndighed.
- c) Den er behæftet med en alvorlig og åbenbar fejl. En skatteretlig forvaltningsakt er behæftet med en alvorlig og åbenbar fejl, når de grunde, der ligger til grund for dens vedtagelse, er behæftet med en fejl, der er så betydelig, at såfremt der var set bort herfra før eller under vedtagelsen af denne akt, ville den ikke være blevet vedtaget.

2. Ugyldighed kan konstateres af den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed eller myndigheden med ansvar for behandling af klager efter anmodning eller af egen drift. Såfremt ugyldigheden konstateres af den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, træffer denne myndighed en afgørelse, som meddeles den skatte- og afgiftspligtige person.

3. En skatteretlig forvaltningsakt, som er i strid med andre lovbestemmelser end de i stk. 1 anførte, kan annulleres. Bestemmelserne i artikel 50 finder tilsvarende anvendelse.«

11 Samme lovs artikel 278, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Indgivelse af forvaltningsretlig klage udsætter ikke gennemførelsen af den skatteretlige forvaltningsakt.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 12 CF er et rumænsk erhvervsdrivende selskab, som blev stiftet i 2008, og hvis hovedformål består i udnyttelse af skovressourcer. I perioden fra den 29. august 2016 til den 13. april 2017 blev selskabet genstand for en skatte- og afgiftskontrol fra distriktsstyrelsen vedrørende dels selskabsskat for perioden fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2016, dels moms for perioden fra den 1. marts 2014 til den 31. december 2016.
- 13 Denne skatte- og afgiftskontrol blev suspenderet i seks måneder, for at det regionale generaldirektorat med ansvar for bekæmpelse af svig kunne foretage en undersøgelse, hvori den offentlige anklager ved Tribunalul Cluj (retten i første instans i Cluj, Rumænien) deltog. Den strafferetlige undersøgelse blev afsluttet ved en afgørelse om henlæggelse af sagen.
- 14 I skatte- og afgiftskontrolrapporten anførte distriktsstyrelsen, at de erhvervmæssige transaktioner mellem CF og dets leverandører var fiktive med den begrundelse, at disse to leverandører – mikrovirksomheder, som omfattes af en skattesats på 3% af omsætningen, mens skattesatsen for CF var på 16% – ikke havde den tekniske og logistiske kapacitet til at levere de ydelser, som de havde faktureret CF.
- 15 CF's retlige repræsentant blev opfordret til at give møde på distriktsstyrelsens hovedkontor for at modtage en kopi af skatte- og afgiftskontrolrapporten.
- 16 CF bestred nævnte skatte- og afgiftskontrolrapport og anmodede om aktindsigt i samtlige sagsakter i dets forvaltningssag. CF anførte, at det ikke på tidspunktet for skatte- og afgiftskontrollen var blevet underrettet om, hvorledes den strafferetlige undersøgelse kunne påvirke skatte- og afgiftsmyndighedernes kontrol.
- 17 Da disse myndigheder ikke gav CF medhold i klagen, anlagde selskabet sag ved den forelæggende ret, nemlig Tribunalul Cluj (retten i første instans i Cluj).

- 18 Den forelæggende ret har anført, at ifølge de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder havde CF ansvaret for sine leverandørers utilstrækkelige skattemæssige adfærd. Ifølge nævnte myndigheder fulgte den fiktive karakter af de erhvervsmæssige transaktioner mellem CF og dets leverandører af den omstændighed, at CF ikke kunne fremlægge anden dokumentation end fakturaen. I henhold til den rumænske lovgivning er den eneste dokumentation, som den skatte- og afgiftspligtige person skal fremlægge med henblik på udøvelse af fradragsretten både på momsrådet og på området for selskabsskat, imidlertid en faktura.
- 19 Denne ret har fundet, at det er umuligt at fastlægge, hvorledes skatte- og afgiftskontrollen foretaget af distriktsstyrelsen er blevet påvirket af undersøgelsen, som det regionale generaldirektorat med ansvar for bekæmpelse af svig gennemførte. Nævnte ret har heller ikke kendskab til de omstændigheder, der har ført skatte- og afgiftsmyndighederne til at anse de erhvervsmæssige transaktioner, der har fundet sted mellem CF og dets leverandører, for fiktive.
- 20 På denne baggrund har Tribunalul Cluj (retten i første instans i Cluj) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Kan og skal en skatteretlig forvaltningsakt truffet over for en privatperson annulleres som åbenbart ugyldig i lyset af princippet om overholdelse af retten til forsvar, som hidtil udviklet i Domstolens praksis [...], såfremt privatpersonen ikke har haft mulighed for at få adgang til de oplysninger, hvorpå den skatteretlige forvaltningsakt er blevet truffet over for vedkommende, selv om denne forvaltningsakt henviser til en række oplysninger i de respektive administrative sagsakter?
 - 2) Er princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og ækvivalensprincippet til hinder for udøvelse af retten til at fradrage moms og opnå fradrag i selskabsskat, såfremt et selskab udviser en upåklagelig skattemæssig adfærd, men nægtes retten til at fradrage selskabsskat som følge af en skattemæssig adfærd udvist af leverandører, som formodes at være ukorrekt på grundlag af elementer såsom mangel [på] menneskelige ressourcer og transportmidler, og skattemyndighederne oven i købet ikke fremsætter beviser for aktiviteter, som følge af hvilke de respektive leverandører kan pålægges skattemæssigt/strafferetligt ansvar?
 - 3) Er en national praksis forenelig med EU-retten, såfremt udøvelsen af retten til at fradrage moms og til at opnå adgang til fradrag i selskabsskat er betinget af, at henholdsvis den afgiftspligtige og den skattepligtige er i besiddelse af anden dokumentation i tillæg til faktura, eksempelvis et overslag og et dokument om arbejdernes fremskridt, idet denne supplerende dokumentation ikke er fastsat klart og præcist i den nationale skattelovgivning?
 - 4) Kan det i lyset af [dom af 17. december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832),] antages, at der foreligger skattesvig, hvis en skattepligtig køber varer og tjenesteydelser fra en anden skattepligtig, der drager fordel af en [anden] skatteordning end den førstnævnte?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

- 21 Den rumænske regering har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, både henset til artikel 94 i Domstolens procesreglement, og idet der ikke er fastsat relevante EU-retlige bestemmelser hvad angår den del af hovedsagen, der vedrører selskabsskat.
- 22 Det skal hertil for det første bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at der er formodning for, at spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke

tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål og forstå, hvorfor den nationale retsinstans finder, at en besvarelse af disse spørgsmål er nødvendig for, at retsinstansen kan afgøre den sag, som verserer for den (dom af 12.12.2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

- 23 På denne baggrund gælder, at eftersom forelæggelsesafgørelsen danner grundlaget for den præjudicielle forelæggelse ved Domstolen i medfør af artikel 267 TEUF, er det nødvendigt, at den nationale ret i denne afgørelse redegør for den retlige og faktiske baggrund for tvisten i hovedsagen og i det mindste i et vist omfang angiver begrundelsen for valget af de EU-retlige bestemmelser, som den ønsker fortolket, og angiver den forbindelse, som efter dens opfattelse består mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, der finder anvendelse i sagen. Disse kumulative krav til indholdet af en anmodning om præjudiciel afgørelse fremgår udtrykkeligt af artikel 94 i Domstolens procesreglement (dom af 12.12.2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 Hvad nærmere bestemt angår kravene i procesreglementets artikel 94 må det konstateres, at nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse indeholder de grundlæggende oplysninger og redegør for indholdet af både de EU-retlige og de nationale bestemmelser, der kan finde anvendelse i hovedsagen.
- 25 Hvad for det andet angår den del af hovedsagen, der vedrører selskabsskat, skal det bemærkes, at såfremt den i national ret valgte regulering af rent interne forhold er tilpasset EU-retten, f.eks. for at undgå forskelsbehandling af statens egne statsborgere eller for at undgå konkurrencefordrejninger eller for at sikre en ensartet behandling af sammenlignelige situationer, er det afgjort i Unionens interesse, at bestemmelser eller begreber, der er hentet fra EU-retten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (dom af 24.10.2019, Belgische Staat, C-469/18 og C-470/18, EU:C:2019:895, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 En af Domstolen anlagt fortolkning af EU-retlige bestemmelser i situationer, der vedrører rent interne forhold, er således berettiget, såfremt disse bestemmelser af national ret er blevet gjort anvendelige på direkte og ubetinget vis med henblik på at sikre en ensartet behandling af disse interne situationer og af situationer, der reguleres af EU-retten (dom af 24.10.2019, Belgische Staat, C-469/18 og C-470/18, EU:C:2019:895, præmis 23).
- 27 Idet den forelæggende ret præcist har redegjort for, at dette er tilfældet i den foreliggende sag for så vidt angår den del af hovedsagen, der vedrører selskabsskat, må det henset til ovenstående betragtninger fastslås, at nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Det første spørgsmål

- 28 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det almindelige EU-retlige princip om retten til forsvar skal fortolkes således, at såfremt en afgiftspligtig person i forbindelse med de nationale administrative procedurer til kontrol og fastsættelse af momsgrundlaget ikke har haft mulighed for at få adgang til de oplysninger i dennes administrative sagsakter, som er blevet taget i betragtning ved vedtagelsen af en forvaltningsafgørelse, hvorved den afgiftspligtige person er blevet pålagt supplerende afgiftsmæssige betalingsforpligtelser, da kræver dette princip, at nævnte afgørelse annulleres.

- 29 Det bemærkes i denne henseende, at iagttagelse af retten til forsvar udgør et generelt princip i EU-retten, som finder anvendelse, så snart myndighederne over for en person påtænker at træffe en for vedkommende bebyrdende retsakt. Det nævnte generelle princip finder anvendelse under omstændigheder, hvor myndigheden underkaster skatte- og afgiftspligtige personer en kontrolprocedure for at sikre, at den moms, som skyldes på den pågældende medlemsstats område, opkræves i sin helhed, eller til at bekæmpe skattesvig (jf. i denne retning dom af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 26 og 27, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 40).
- 30 En integrerende del af iagttagelsen af retten til forsvar er retten til at blive hørt, som garanterer enhver muligheden for på en hensigtsmæssig og effektiv måde at tilkendegive sit synspunkt under forvaltningsproceduren, inden der træffes nogen afgørelse, som kan berøre vedkommendes interesser negativt. Ifølge Domstolens praksis har reglen om, at en adressat for en bebyrdende afgørelse skal have lejlighed til at fremkomme med sine bemærkninger, før afgørelsen træffes, til formål at sætte den kompetente myndighed i stand til at tage hensyn til alle relevante forhold. For at sikre en effektiv beskyttelse af den pågældende person har reglen bl.a. til formål at gøre det muligt for personen at rette en fejl eller at tage sådanne forhold vedrørende dennes personlige situation i betragtning, som taler for, at afgørelsen træffes, ikke træffes eller træffes med et nærmere bestemt indhold (jf. i denne retning dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Selv om de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder ikke er underlagt en almindelig forpligtelse til at give fuld adgang til de sagsakter, som myndighederne råder over, eller af egen drift at meddele de dokumenter og oplysninger, som ligger til grund for den påtænkte afgørelse, forholder det sig ikke desto mindre således, at en person i nationale administrative procedurer til kontrol og fastsættelse af momsgrundlaget skal have mulighed for på begæring at få meddelt de oplysninger og dokumenter, der er indeholdt i de administrative sagsakter, og som den offentlige myndighed tog i betragtning, da den traf sin afgørelse, medmindre almene hensyn begrunder en begrænsning af adgangen til disse oplysninger og disse dokumenter (dom af 9.11.2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 32 og 39).
- 32 I den foreliggende sag har den forelæggende ret anført, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder har afslået at meddele den afgiftspligtige person de relevante oplysninger, som denne rettidigt anmodede om, og har ikke henvist til noget alment hensyn, der kan begrunde et sådant afslag.
- 33 I denne sammenhæng har denne ret rejst spørgsmålet om, hvorvidt det tilkommer denne at fastslå, at den forvaltningsafgørelse, hvorved nævnte afgiftspligtige person pålægges supplerende afgiftsmæssige betalingsforpligtelser, uden videre er ugyldig.
- 34 I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen allerede har anført, at når hverken de betingelser, hvorunder overholdelse af retten til forsvar skal sikres, eller konsekvenserne af tilsidesættelsen af disse rettigheder er fastsat i EU-retten, er disse betingelser og disse konsekvenser omfattet af national ret, for så vidt som de foranstaltninger, der er truffet i den forbindelse, er af samme karakter som dem, borgerne i lignende situationer nyder godt af i henhold til national ret (ækvivalensprincippet), og det ikke i praksis er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve rettighederne i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 75).
- 35 Hvad nærmere bestemt angår effektivitetsprincippet har Domstolen fastslået, at det ikke kræver, at en anfægtet afgørelse, fordi den er vedtaget i strid med retten til forsvar, i alle tilfælde skal annulleres. En tilsidesættelse af retten til forsvar kan nemlig kun medføre, at den afgørelse, der er truffet i slutningen af forvaltningsproceduren, annulleres, hvis det må antages, at proceduren kunne føre til et andet

resultat, såfremt den pågældende fejl ikke havde foreligget (jf. i denne retning dom af 3.7.2014, Kamino International Logistics og Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 og C-130/13, EU:C:2014:2041, præmis 78 og 79).

- 36 Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, i hvilket omfang skatte- og afgiftskontrolproceduren kunne have ført til et andet resultat, såfremt CF havde kunnet få aktindsigt under nævnte forvaltningsprocedure.
- 37 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at det almindelige EU-retlige princip om retten til forsvar skal fortolkes således, at såfremt en afgiftspligtig person i forbindelse med de nationale administrative procedurer til kontrol og fastsættelse af momsgrundlaget ikke har haft mulighed for at få adgang til de oplysninger i dennes administrative sagsakter, som er blevet taget i betragtning ved vedtagelsen af en forvaltningsafgørelse, hvorved den afgiftspligtige person er blevet pålagt supplerende afgiftsmæssige betalingsforpligtelser, og når den ret, der behandler sagen, finder, at proceduren kunne have ført til et andet resultat, såfremt den pågældende fejl ikke havde foreligget, da kræver dette princip, at denne afgørelse annulleres.

Om det andet til det fjerde spørgsmål

- 38 Med sit andet til fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de principper, der regulerer medlemsstaternes anvendelse af det fælles momssystem, og navnlig princippet om afgiftens neutralitet og retssikkerhedsprincippet, skal fortolkes således, at de, hvor der foreligger udokumenteret simpel mistanke fra den nationale skatte- og afgiftsmyndigheds side hvad angår den faktiske gennemførelse af de økonomiske transaktioner, for hvilke en faktura er udstedt, er til hinder for, at den afgiftspligtige modtager af denne faktura nægtes ret til fradrag af moms, såfremt vedkommende ikke ud over nævnte faktura kan fremlægge anden dokumentation for realiteten af de gennemførte økonomiske transaktioner.
- 39 Det skal indledningsvis præciseres, at det tilkommer alene den forelæggende ret at vurdere betydningen af Domstolens fortolkning i besvarelsen af disse spørgsmål for den del af hovedsagen, der vedrører selskabsskat.
- 40 I henhold til Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, eller ydelser, som de har fået leveret, og som anvendes i forbindelse med deres afgiftspligtige transaktioner, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, udgør den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses (dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er helt neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Det bemærkes dog, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og Domstolen har gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og retsinstanser at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34).

- 43 Dette er tilfældet, når svig er begået af den afgiftspligtige person selv, og det samme gælder, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at den pågældende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Indrømmelse af fradragsretten kan således kun nægtes en afgiftspligtig person på betingelse af, at det på grundlag af objektive forhold godtgøres, at denne afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelsen af disse varer eller ydelser medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (dom af 16.10.2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 35).
- 44 Det påhviler den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndighed at godtgøre på grundlag af objektive forhold, og uden at det hermed kræves af fakturamodtageren, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve (jf. i denne retning dom af 22.10.2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 50).
- 45 Da EU-retten ikke fastsætter nogen regler om fremgangsmåden for bevisoptagelse på området for momssvig, skal disse objektive forhold godtgøres af den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndighed i overensstemmelse med de i national lov fastsatte bevisregler. Disse regler må imidlertid ikke begrænse EU-rettens effektive virkning og skal være i overensstemmelse med de rettigheder, der er sikret i den nævnte ret, herunder særligt i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (dom af 16.10.2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 46 I denne henseende bemærkes, at fastlæggelsen af de foranstaltninger, som i et konkret tilfælde med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve retten til momsfradrag, for at sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke er led i svig begået af en erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled, afhænger i det væsentlige af omstændighederne i det nævnte konkrete tilfælde (dom af 22.10.2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 51).
- 47 Selv om en sådan afgiftspligtig person, når den pågældende er i besiddelse af oplysninger, som gør det muligt at mistænke, at der foreligger uregelmæssigheder eller svig, kan se sig nødsaget til at indhente oplysninger om den erhvervsdrivende, hos hvem den pågældende påtænker at købe varer eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne erhvervsdrivende er troværdig, kan den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndighed imidlertid ikke på generel vis kræve af denne afgiftspligtige person, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de varer og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, rådede over de pågældende varer og kunne levere dem, og havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen, for at sikre sig, at der ikke forelå uregelmæssigheder eller svig hos erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled, eller er i besiddelse af dokumenter herom (dom af 22.10.2015, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 52).
- 48 Idet fremlæggelsen af sådanne supplerende dokumenter ikke er fastsat i momsdirektivets artikel 178, litra a), og uforholdsmæssigt kan påvirke udøvelsen af fradragsretten og følgelig neutralitetsprincippet, kan den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed ikke generelt kræve en sådan fremlæggelse.
- 49 På denne baggrund skal det andet til det fjerde spørgsmål besvares med, at de principper, der regulerer medlemsstaternes anvendelse af det fælles momssystem, og navnlig princippet om afgiftens neutralitet og retssikkerhedsprincippet, skal fortolkes således, at de, hvor der foreligger udokumenteret simpel mistanke fra den nationale skatte- og afgiftsmyndigheds side hvad angår den faktiske gennemførelse af de økonomiske transaktioner, for hvilke en faktura er udstedt, er til hinder for, at den afgiftspligtige

modtager af denne faktura nægtes ret til fradrag af moms, såfremt vedkommende ikke ud over nævnte faktura kan fremlægge anden dokumentation for realiteten af de gennemførte økonomiske transaktioner.

Sagsomkostninger

- 50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

- 1) **Det almindelige EU-retlige princip om retten til forsvar skal fortolkes således, at såfremt en afgiftspligtig person i forbindelse med de nationale administrative procedurer til kontrol og fastsættelse af merværdiafgiftsgrundlaget ikke har haft mulighed for at få adgang til de oplysninger i dennes administrative sagsakter, som er blevet taget i betragtning ved vedtagelsen af en forvaltningsafgørelse, hvorved den afgiftspligtige person er blevet pålagt supplerende afgiftsmæssige betalingsforpligtelser, og når den ret, der behandler sagen, finder, at proceduren kunne have ført til et andet resultat, såfremt den pågældende fejl ikke havde foreligget, da kræver dette princip, at denne afgørelse annulleres.**
- 2) **De principper, der regulerer medlemsstaternes anvendelse af det fælles merværdiafgiftssystem (moms), og navnlig princippet om afgiftens neutralitet og retssikkerhedsprincippet, skal fortolkes således, at de, hvor der foreligger udokumenteret simpel mistanke fra den nationale skatte- og afgiftsmyndigheds side hvad angår den faktiske gennemførelse af de økonomiske transaktioner, for hvilke en faktura er udstedt, er til hinder for, at den afgiftspligtige modtager af denne faktura nægtes ret til fradrag af moms, såfremt vedkommende ikke ud over nævnte faktura kan fremlægge anden dokumentation for realiteten af de gennemførte økonomiske transaktioner.**

Underskrifter