



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

1. december 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 – ret til at fradrage moms – princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet – svig – bevis – den afgiftspligtige persons forpligtelse til at udvise omhu – hensyntagen til en overtrædelse af de forpligtelser, der følger af nationale bestemmelser og EU-retten vedrørende fødevarekædens sikkerhed – den afgiftspligtige persons fuldmagt til tredjemand til at gennemføre afgiftspligtige transaktioner – Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder – artikel 47 – ret til en retfærdig rettergang«

I sag C-512/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 31. maj 2021, indgået til Domstolen den 17. august 2021, i sagen

Aquila Part Prod Com SA

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, D. Gratsias, og dommerne M. Ilešič og I. Jarukaitis (refererende dommer),

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Aquila Part Prod Com SA ved ügyvéd L. Réti,

* Processprog: ungarsk.

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek og J. Vlácil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved B. Béres og J. Jokubauskaitė, 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 artikel 9, stk. 1, artikel 10, 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 (EUT 2006, L 347, s. 1), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, proportionalitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet og med artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Aquila Part Prod Com SA og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »klagedirektoratet«) vedrørende det beløb, som dette selskab skylder for merværdiafgift (moms) for august til november 2012.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«
- 4 Direktivets artikel 10 har følgende ordlyd:

»Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.«
- 5 Nævnte direktivs artikel 167 bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

6 Artikel 168 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

7 Direktivets artikel 178 har følgende ordlyd:

»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 artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

Ungarsk ret

8 § 1 i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer) (*Magyar Közlöny* 2003/131, 14.11.2003, s. 9990, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«) bestemmer i stk. 7:

»Aftaler, transaktioner og lignende handlinger bør kvalificeres i overensstemmelse med deres faktiske indhold. Aftaler eller andre retshandler, der ikke er gyldige, er relevante i afgiftsmæssig henseende, for så vidt som deres økonomiske resultat kan påvises.«

9 § 2 i lov om skatte- og afgiftsprocedurer bestemmer følgende i stk. 1:

»De rettigheder, der udøves i retsforhold af skatte- og afgiftsmæssig betydning, skal udøves i overensstemmelse med deres formål. Ved anvendelsen af skatte- og afgiftslovgivningen kan indgåelsen af aftaler eller gennemførelsen af andre transaktioner, der har til formål at omgå skatte- og afgiftslovens bestemmelser, ikke kvalificeres som udøvelse af rettigheder, der er i overensstemmelse med deres formål.«

10 Nævnte lovs § 97, stk. 4 og 6, har følgende ordlyd:

»4. Under kontrollen har skatte- og afgiftsmyndigheden pligt til at fastlægge og bevise de faktiske omstændigheder undtagen i de tilfælde, hvor bevisbyrden ved lov påhviler den skatte- eller afgiftspligtige.

[...]

6. Når skatte- og afgiftsforvaltningen fastlægger de faktiske omstændigheder, har den pligt til også at undersøge de forhold, der er til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige. Bortset fra i

forbindelse med estimeringsmetoden kan et forhold eller en omstændighed, som ikke er bevist, ikke vurderes til skade for den skatte- eller afgiftspligtige.«

- 11 § 26 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 2007/155, 16.11.2007, s. 10893, herefter »momsloven«) bestemmer:

»Når forsendelsen eller transporten foretages af leverandøren, af erhververen eller – for førstnævnte eller sidstnævntes regning – af tredjemand, er varens leveringssted det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten, hvor erhververen er angivet som modtager, sendes eller påbegyndes.«

- 12 Momslovens § 27, stk. 1, bestemmer:

»Når en vare er genstand for flere på hinanden følgende salg på en sådan måde, at den forsendes eller transporteres direkte fra den oprindelige leverandør til den endelige erhverver, der er angivet som modtager, finder § 26 kun anvendelse på en enkelt levering af varen.«

- 13 Momslovens § 119, stk. 1, er affattet således:

»Medmindre andet er fastsat i loven, opstår retten til fradrag i afgiften, når den skyldige afgift, som svarer til den indgående moms, skal fastsættes (§ 120).«

- 14 Momslovens § 120 bestemmer:

»I det omfang den afgiftspligtige person – som handler i denne egenskab – anvender eller på en anden måde udnytter varer eller tjenesteydelser til at foretage afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser, har denne ret til i den afgift, der påhviler den pågældende, at fradrage afgifter, som:

- a) andre afgiftspligtige personer, herunder personer eller organer, der er omfattet af den forenkledede virksomhedsskat, har opkrævet af den pågældende i forbindelse med erhvervelsen af varer eller ydelser.

[...]«

- 15 Momslovens § 127, stk. 1, præciserer:

»Udøvelsen af fradragsretten er underlagt en betingelse om, at den afgiftspligtige person personligt er i besiddelse af:

- a) i tilfælde omfattet af § 120, litra a): en faktura udstedt i vedkommendes navn, der attesterer, at transaktionen er gennemført

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 Aquila Part Prod Com er retssuccessor for Agrirom SRL, der er et rumænsk selskab, som siden den 2. juni 2010 har haft et momsregistreringsnummer i Ungarn. Aquila Part Prod Coms hovedvirksomhed er som medlem at drive engroshandel med levnedsmidler, drikkevarer og tobaksvarer. Den 1. april 2011 indgik dette selskab en agentaftale med et andet selskab, hvorved det overlod dette selskab at udføre virksomhed med køb og salg af varer i agentur giverens navn.
- 17 I perioden 2012-2017 foretog skatte- og afgiftsmyndigheden en kontrol af momsen for månederne august til november 2012 og foretog adskillige undersøgelser. Efter denne kontrol traf denne myndighed fire afgørelser, hvorved den foretog en efteropkrævning af moms på 86 815 000 ungarske forint (HUF) (ca. 206 000 EUR) for august 2012, 66 012 000 HUF (ca. 157 000 EUR) for september 2012, 109 400 000 HUF (ca. 260 000 EUR) for oktober 2012 og 24 607 000 HUF (ca. 58 500 EUR) for november 2012, hvilket for størstedelens vedkommende svarede til en anmodning om tilbagebetaling af moms, der ansås for ugrundet, og for en mindre dels vedkommende utilstrækkelig afgiftsbetaling. Der blev desuden pålagt en skattebøde samt morarenter.
- 18 Ved disse afgørelser fastslog skatte- og afgiftsmyndigheden, at den afgiftspligtige person i de undersøgte perioder havde medvirket til karruselsvig. Denne konstatering var bl.a. støttet på en overtrædelse af nationalretlige bestemmelser vedrørende fødevarekædens sikkerhed og af bestemmelserne i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 178/2002 af 28. januar 2002 om generelle principper og krav i fødevarelovgivningen, om oprettelse af Den Europæiske Fødevaresikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevaresikkerhed (EFT 2002, L 31, s. 1), som viste, at det forfulgte formål var en omdirigering af de pågældende varer fra Slovakiet til Ungarn. Konstateringen var ligeledes baseret på finansielle transaktioner foretaget af de forskellige selskaber, der havde deltaget i leveringskæden, på den lave handelsmargen, der var anvendt af hvert af disse selskaber, og på den urimelige handelspraksis udøvet af visse af selskaberne, som viste, at der var tale om en faktureringskæde, der havde til formål at opnå en ulovlig afgiftsfordel og bevidst unddrage sig afgiftspåleggelsen.
- 19 I de nævnte afgørelser lagde skatte- og afgiftsmyndigheden et stort antal elementer til grund, som godtgjorde den afgiftspligtige persons aktive deltagelse i svig, herunder den omstændighed, at aftalerne var indgået med dennes deltagelse, tilstedeværelsen af en usædvanlig klausul i transportaftalerne, den omstændighed, at den slovakiske kunde videresolgte de varer til Ungarn, som kunden samme dag havde erhvervet i Ungarn, og at der forelå en forbindelse mellem de personer, der var involveret i faktureringskæden. Skatte- og afgiftsmyndigheden henviste ligeledes til forhold, der godtgjorde, at den afgiftspligtige person ikke havde udvist tilstrækkelig omhu, herunder den omstændighed, at direktøren i det selskab, med hvilket den afgiftspligtige person havde indgået en agentaftale, allerede tidligere havde deltaget i momssvig, den omstændighed, at dette selskab havde deltaget i den svigagtige faktureringskæde, og andre faktiske omstændigheder, der godtgjorde denne direktørs deltagelse i svigen.
- 20 Eftersom de fire afgørelser truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden blev opretholdt ved klagedirektoratets afgørelse af 8. december 2017, har Aquila Part Prod Com anlagt sag ved Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn), der er den forelæggende ret, idet selskabet til støtte herfor har anført, at afgiftsproceduren blev gennemført med en forudfattet forestilling, og i det væsentlige har gjort gældende, at der ikke foreligger beviser for, at selskabet kunne have haft kendskab til, at der var begået svig i tidligere led. Selskabet har anført, at det har udvist passende omhu med henblik på at undgå at deltage i svig ved at fastsætte interne regler for indkøb, som kræver, at leverandørerne kontrolleres, inden der indgås en kontrakt, og som

forbyder enhver kontant betaling. Aquila Part Prod Com har i denne forbindelse bl.a. kritiseret skatte- og afgiftsmyndigheden for at have set bort fra den agentaftale, som selskabet havde indgået med et andet selskab, og for at have sidestillet det kendskab, som den retlige repræsentant for det andet selskab havde til de faktiske omstændigheder, der udgjorde svig, med den afgiftspligtige persons eget kendskab til disse faktiske omstændigheder.

- 21 Klagedirektoratet har for den forelæggende ret anfægtet disse argumenter, idet det navnlig har gjort gældende, at en overtrædelse af reglerne om fødevarekædens sikkerhed kan udgøre et element blandt andre, der tyder på, at den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvig.
- 22 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det er nødvendigt, at Domstolen giver vejledning om, hvorvidt de omstændigheder, som klagedirektoratet har påberåbt sig, kan anses for objektive forhold som omhandlet i dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373), som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person har begået svig, og om, hvorvidt omfanget af den forpligtelse til at udvise omhu, som skatte- og afgiftsmyndigheden kræver i hovedsagen, henset til karakteren af den leveringskæde, der er konstateret i hovedsagen, er i overensstemmelse med bevisreglerne som fortolket af Domstolen, med bestemmelserne i direktiv 2006/112 og med de principper, der regulerer udøvelsen af retten til momsfradrag.
- 23 Den forelæggende ret ønsker navnlig for det første oplyst, om skatte- og afgiftsmyndigheden kunne sidestille det kendskab til de faktiske omstændigheder, der udgjorde svig, som fandtes hos en fysisk person, der var den retlige repræsentant for et selskab, med hvilket den afgiftspligtige person havde indgået en agentaftale med henblik på udøvelsen af sin virksomhed, med det kendskab, som denne afgiftspligtige person havde hertil, uden at undersøge indholdet af agentaftalen. Henset til de faktiske omstændigheder i hovedsagen ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, hvilken omhu der kan kræves af den afgiftspligtige person med henblik på at undgå at deltage i svig, og, inden for rammerne af karruselsvig, hvilke omstændigheder der kan lægges til grund for at fastslå, at den afgiftspligtige kunne have haft kendskab til denne svig. For det tredje ønsker den forelæggende ret oplyst, om skatte- og afgiftsmyndigheden med henblik på at nægte retten til momsfradrag kan støtte sig på en overtrædelse af andre regler end dem, der er omfattet af skatte- og afgiftsretten, såsom bestemmelserne om fødevarekædens sikkerhed.
- 24 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (retten i første instans i Budapest, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er EU-retten og navnlig [...] artikel 9, stk. 1, og artikel 10 [i direktiv 2006/112], samt princippet om afgiftsneutralitet til hinder for skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, hvorefter denne forvaltning, automatisk og uden at gennemføre en kontrol på baggrund af den omstændighed, at en fysisk person, der indgår i et retsforhold med en juridisk person, der fungerer som mellemmand, og som er uafhængig af den afgiftspligtige person som agenturgiver og har status som selvstændig juridisk person, handler bevidst, selv om denne fysiske person ikke er juridisk forbundet med den afgiftspligtige person, udleder, at den afgiftspligtige person handler bevidst, idet der ses bort fra bestemmelserne i aftalen mellem agenturgiveren og agenten samt fra den udenlandske lovgivning, som agenturforholdet er underlagt?

- 2) Skal [...] artikel 167, artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), [i direktiv 2006/112] fortolkes således, at når skatte- og afgiftsforvaltningen fastslår, at der foreligger en cirkulær faktureringskæde, er denne omstændighed i sig selv tilstrækkelig som et objektivi forhold til at godtgøre, at der er tale om afgiftssvig, eller skal skatte- og afgiftsforvaltningen i så fald også angive, hvilket eller hvilke aktører i kæden der begik afgiftssvig, samt deres modus operandi?
- 3) Skal de ovennævnte artikler i [direktiv 2006/112], i betragtning af kravet om proportionalitet og rimelighed, fortolkes således, at end ikke, når skatte- og afgiftsforvaltningen på baggrund af sagens konkrete omstændigheder er af den opfattelse, at den afgiftspligtige person burde udvise større omhu, kan det kræves, at sidstnævnte godtgør omstændigheder, som skatte- og afgiftsforvaltningen alene kunne opdage efter en kontrol af ca. fem års varighed, der krævede adskillige supplerende kontroller under anvendelse af offentligretlige instrumenter, i hvilken forbindelse beskyttelsen af de afgiftspligtige personers forretningshemmeligheder ikke udgjorde en hindring for kontrollen? Såfremt der kræves større omhu, er det for at fastslå, at den fornødne omhu er godtgjort, tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person også udvider sin kontrol til omstændigheder, der er mere vidtgående end de i [dom af 21. juni 2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373),] anførte, for så vidt angår de mulige handelspartnere, således at den afgiftspligtige person skal have fastlagt interne regler om forsyning med henblik på kontrol af disse partnere, ikke skal modtage betaling i naturalier, skal indsætte klausuler om mulige risici i de aftaler, vedkommende indgår, og også skal undersøge andre omstændigheder under en transaktion?
- 4) Skal de ovennævnte artikler i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at såfremt skatte- og afgiftsforvaltningen fastslår, at den afgiftspligtige person har medvirket aktivt til afgiftssvig, er det i denne henseende tilstrækkeligt, at de beviser, som denne forvaltning har opdaget, viser, at den afgiftspligtige person, såfremt vedkommende havde udvist den fornødne omhu, havde kunnet få kendskab til, at vedkommende medvirkede til afgiftssvig, selv om disse beviser ikke godtgør, at vedkommende havde kendskab til sin medvirken til afgiftssvig på grund sin aktive medvirken hertil? Såfremt det godtgøres, at der forelå en aktiv medvirken til afgiftssvig, dvs. et kendskab til denne medvirken, skal skatte- og afgiftsforvaltningen da påvise den afgiftspligtige persons svigagtige adfærd i form af vedkommendes samordnede adfærd med aktører, der befinder sig på et tidligere stadie i kæden, eller er det tilstrækkeligt, at skatte- og afgiftsforvaltningen støtter sig på objektive beviser for, at aktørerne i kæden havde et gensidigt kendskab?
- 5) Er de ovennævnte artikler i [direktiv 2006/112] og retten til en retfærdig rettergang, der er anerkendt som et generelt princip i [chartrets] artikel 47 [...], samt retssikkerhedsprincippet til hinder for skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, hvorefter en afgørelse begrundes i en påstået overtrædelse af bestemmelser vedrørende fødevareforsyningskædens sikkerhed, der ikke berører den afgiftspligtige persons opfyldelse af sine afgiftsmæssige forpligtelser eller dennes fakturaers omløb, som afgiftslovgivningen på ingen måde har fastlagt med hensyn til den afgiftspligtige person, og som ikke har nogen indvirkning på de faktiske transaktioner, som skatte- og afgiftsforvaltningen har undersøgt, eller på kendskabet hos den afgiftspligtige person, der er blevet undersøgt i afgiftsproceduren?
- 6) Såfremt det foregående præjudicielle spørgsmål skal besvares bekræftende:

Er de ovennævnte artikler i [direktiv 2006/112] og retten til en retfærdig rettergang, der er anerkendt som et generelt princip i chartrets artikel 47, samt retssikkerhedsprincippet til hinder for skatte- og afgiftsforvaltningens praksis, hvorefter denne forvaltning, uden indgriben fra det officielle organ på området for fødevarerforsyningskædens sikkerhed, der har materiel og stedlig kompetence, i sin afgørelse foretager bedømmelser af den afgiftspligtige person, der henhører under førnævnte officielle organs kompetenceområde, således at denne forvaltning på grundlag af de overtrædelser, der er konstateret med hensyn til fødevarerforsyningskædens sikkerhed – hvilket spørgsmål ikke henhører under nævnte forvaltnings kompetenceområde – drager afgiftsmæssige konsekvenser for den afgiftspligtige person, selv om sidstnævnte ikke har haft mulighed for at bestride konstateringen af overtrædelser af bestemmelserne vedrørende fødevarerforsyningskædens sikkerhed i en procedure, der er uafhængig af afgiftsproceduren, og som overholder de grundlæggende garantier og parternes rettigheder?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det andet spørgsmål

- 25 Med det andet spørgsmål, som skal behandles først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden, når denne har til hensigt at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag af indgående moms med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til svig i form af en momskarrusel, begrænser sig til at fastslå, at denne transaktion er en del af en cirkulær faktureringskæde, uden herved at identificere alle de aktører, der har medvirket til denne svig, og de handlinger, som de hver især har udført.
- 26 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112. I denne henseende har Domstolen udtalt, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, og at det således tilkommer de nationale myndigheder og domstole 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 (jf. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54 og 55, og af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 Hvad angår svig følger det af fast retspraksis, at retten til fradrag skal nægtes ikke alene, når den afgiftspligtige person selv har begået momssvig, men også når det godtgøres, at den 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 sin erhvervelse af disse varer eller disse ydelser deltog i en transaktion, der var led i momssvig (jf. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 59, af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 45, og af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 46).
- 28 Domstolen har endvidere gentagne gange i tilfælde, hvor de materielle betingelser for fradragsretten var opfyldt, præciseret, at fradragsretten kun kan nægtes en afgiftspligtig person på betingelse af, at det på grundlag af objektive forhold godtgøres, at den pågældende vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, 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 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

- 29 Domstolen har nemlig i denne henseende udtalt, at det ikke er foreneligt med den i direktiv 2006/112 fastsatte ordning for fradragsret at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en af leverandøren begået svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret, idet indførelse af et system med ubetinget hæftelse nemlig ville gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 Det fremgår desuden af Domstolens faste praksis, at eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det skatte- og afgiftsmyndigheden i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person begik momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i en sådan svig. Det tilkommer herefter de nationale retter at efterprøve, om den pågældende skatte- og afgiftsmyndighed har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Da EU-retten ikke fastsætter nogen regler om fremgangsmåden for bevisoptagelse på området for momssvig, skal disse objektive forhold godtgøres af skatte- og afgiftsmyndigheden i overensstemmelse med de i national lov fastsatte bevisregler. Disse regler må imidlertid ikke begrænse EU-rettens effektive virkning (dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Det følger af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 27-31, at denne afgiftspligtige person kun kan nægtes retten til fradrag, hvis det efter en samlet vurdering af alle forhold og alle faktiske omstændigheder i sagen, som er foretaget i overensstemmelse med de nationale bevisregler, er godtgjort, at den pågældende har begået momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er påberåbt som grundlag for fradragsretten, var led i en sådan svig. Retten til at fradrage moms kan kun nægtes, såfremt disse faktiske omstændigheder på en anden måde end i kraft af formodninger er blevet tilstrækkeligt godtgjort (jf. i denne retning dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Det skal heraf udledes, at den skatte- og afgiftsmyndighed, der har til hensigt at nægte retten til fradrag, i overensstemmelse med de bevisregler, der er fastsat i national ret, og uden at skade EU-rettens effektivitet, skal føre tilstrækkeligt bevis for såvel de objektive forhold, der godtgør, at selve momssvigen foreligger, som de objektive forhold, der godtgør, at den afgiftspligtige person har begået denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der blev påberåbt til støtte for denne ret, var led i nævnte svig.
- 34 Dette beviskrav forbyder, uanset hvilken type svig eller handlinger der undersøges, at der anvendes formodninger eller antagelser, som bevirker, at der, idet bevisbyrden vendes om, gøres indgreb i det grundlæggende princip i det fælles momssystem, som retten til fradrag udgør, og dermed i EU-rettens effektivitet.

- 35 Selv om eksistensen af en cirkulær faktureringskæde udgør et vigtigt indicium for, at der foreligger svig, som skal tages i betragtning i forbindelse med den samlede vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, kan det følgelig ikke tillades, at skatte- og afgiftsmyndigheden med henblik på at bevise, at der foreligger karruselsvig, kan begrænse sig til at fastslå, at den omhandlede transaktion indgår i en cirkulær faktureringskæde.
- 36 Det påhviler skatte- og afgiftsmyndigheden dels præcist at angive de forhold, der udgør svig, og at føre bevis for svigagtige handlinger, dels at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der blev påberåbt til støtte for denne ret, var led i nævnte svig. Beviset for, at der foreligger svig, og at den afgiftspligtige person har medvirket til denne svig, indebærer imidlertid ikke nødvendigvis, at alle de aktører, der har medvirket til denne svig, og disses respektive handlinger er blevet identificeret. Som det er anført i nærværende doms præmis 30, tilkommer det de nationale retter at efterprøve, om skatte- og afgiftsmyndigheden har ført tilstrækkelige beviser herfor.
- 37 Det følger af ovenstående betragtninger, at det andet spørgsmål skal besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at
- det er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden, når denne har til hensigt at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag af indgående moms med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til svig i form af en momskarrusel, begrænser sig til at fastslå, at denne transaktion er en del af en cirkulær faktureringskæde
 - det påhviler nævnte skatte- og afgiftsmyndighed dels præcist at angive de forhold, der udgør svig, og at føre bevis for svigagtige handlinger, dels at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der blev påberåbt til støtte for denne ret, var led i nævnte svig, hvilket imidlertid ikke nødvendigvis indebærer, at alle de aktører, der har medvirket til denne svig, og disses respektive handlinger er blevet identificeret.

Det fjerde spørgsmål

- 38 Med det fjerde spørgsmål, der skal behandles som det andet punkt, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden, når den henviser til en afgiftspligtig persons aktive deltagelse i momssvig med henblik på at nægte retten til fradrag, baserer denne nægtelse på beviser, der ikke godtgør en sådan deltagelse, men den omstændighed, at denne afgiftspligtige person ved at udvise den fornødne omhu kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en sådan svig. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om den omstændighed, at deltagerne i den leveringskæde, som denne transaktion er en del af, kendte hinanden, udgør en omstændighed, der er tilstrækkelig til at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget i svigen.
- 39 Det fremgår af Domstolens praksis, der er nævnt i denne doms præmis 27, at i tilfælde af momssvig skal retten til fradrag nægtes i tre tilfælde, nemlig for det første i tilfælde, hvor det er godtgjort, at den afgiftspligtige person selv har begået momssvig, for det andet i tilfælde, hvor det er godtgjort, at den afgiftspligtige person vidste, at den pågældende ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig, og for det tredje i tilfælde, hvor det er godtgjort, at den afgiftspligtige person burde have vidst, at den pågældende ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig.

- 40 Hvad angår det andet og det tredje tilfælde, der omhandler passiv deltagelse i svigen, er det blevet fastslået, at en afgiftspligtig person, der vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig, med henblik på direktiv 2006/112 må anses for at have deltaget i denne svig, uanset om vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af den pågældende gennemførte udgående momspligtige transaktioner, idet denne afgiftspligtige person under sådanne omstændigheder er medvirkende til, at der bliver udført svigagtige transaktioner, og derfor er medskyldig (dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Såfremt det er godtgjort, at den afgiftspligtige person af den ene eller den anden grund vidste, at vedkommende ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig begået i et tidligere omsætningsled i leveringskæden, er den eneste positive handling, som under sådanne omstændigheder er afgørende for, at momsfradrag kan nægtes, erhvervelsen af disse varer eller disse ydelser. For at begrunde en sådan nægtelse er det derfor ikke nødvendigt at godtgøre, at den afgiftspligtige person på den ene eller den anden måde har deltaget aktivt i den omhandlede svig, eventuelt blot ved aktivt at fremme eller understøtte denne (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 26).
- 42 I det tilfælde, hvor det er godtgjort, at den afgiftspligtige person burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig begået i et tidligere omsætningsled i leveringskæden, er det undladelsen af at udvise den fornødne omhu, som fører til en nægtelse af at indrømme ret til fradrag (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 27).
- 43 Når skatte- og afgiftsmyndigheden henviser til, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i momssvig med henblik på at nægte ret til fradrag, påhviler det denne myndighed i henhold til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 30, at føre bevis herfor. Der er imidlertid intet til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden i et sådant tilfælde supplerende eller subsidiært støtter denne nægtelse på beviser, der godtgør, at den afgiftspligtige person under alle omstændigheder burde have vidst, at vedkommende, såfremt han havde udvist den omhu, der kunne kræves af den pågældende, ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i svig. Såfremt dette bevis er ført, er det således tilstrækkeligt til at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget i svigen, og dermed til at begrunde denne nægtelse af fradrag.
- 44 Under alle omstændigheder udgør den omstændighed alene, at deltagerne i leveringskæden kendte hinanden, selv om den skal tages i betragtning ved den samlede vurdering af samtlige forhold og faktiske omstændigheder i sagen, ikke i sig selv et forhold, der er tilstrækkeligt til at godtgøre, at den afgiftspligtige person deltog i svigen.
- 45 Henset til ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at
- det ikke er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden, når den henviser til en afgiftspligtig persons aktive deltagelse i momssvig med henblik på at nægte retten til fradrag, supplerende eller subsidiært baserer denne nægtelse på beviser, der ikke godtgør en sådan deltagelse, men den omstændighed, at denne afgiftspligtige person ved at udvise den fornødne omhu kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en sådan svig

- den omstændighed alene, at deltagerne i den leveringskæde, som denne transaktion var et led i, kendte hinanden, ikke udgør et forhold, der er tilstrækkeligt til at godtgøre, at den afgiftspligtige person deltog i svigen.

Det tredje spørgsmål

- 46 Med det tredje spørgsmål, der skal behandles som det tredje punkt, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det, når der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, er til hinder for, at det kræves af den afgiftspligtige person, at denne udviser en højere grad af omhu for at sikre sig, at den transaktion, som den pågældende foretager, ikke fører til den pågældendes deltagelse i svig, og at denne foretager komplekse og vidtrækkende kontroller, såsom dem, der kan foretages af skatte- og afgiftsmyndigheden.
- 47 Den forelæggende ret ønsker i denne henseende oplyst, om det kan lægges til grund, at den afgiftspligtige person har udvist tilstrækkelig omhu, når den pågældende bl.a. har gjort rede for at have fastsat interne regler om køb med henblik på at efterprøve sine partners situation, og når den pågældende nægter enhver kontant betaling.
- 48 Domstolen har ved flere lejligheder fastslået, at det ikke er i strid med EU-retten at kræve af en erhvervsdrivende, at denne træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves, for at sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig, idet 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, i det væsentlige afhænger af omstændighederne i det konkrete tilfælde (jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 54 og 59, og af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 52, samt kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 28).
- 49 Domstolen har præciseret, at hvis der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, kan en påpasselig erhvervsdrivende efter omstændighederne i det konkrete tilfælde se sig nødsaget til at indhente oplysninger om en anden erhvervsdrivende, hos hvem han overvejer at købe varer eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60, samt kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 55, og af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 29).
- 50 Skatte- og afgiftsmyndigheden kan imidlertid ikke pålægge en afgiftspligtig person at foretage komplekse og vidtrækkende kontroller vedrørende dennes leverandør og dermed de facto overføre myndighedens egne undersøgelsesopgaver til den pågældende (dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 51).
- 51 Domstolen har navnlig allerede fastslået, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke på generel vis kan kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de varer og tjenesteydelser, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af fradragsretten, var afgiftspligtig, rådede over de pågældende varer og kunne levere dem samt 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 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 61, og af 4.6.2020, C.F. (Skatte- og afgiftskontrol), C-430/19, EU:C:2020:429, præmis 47).

- 52 Det følger heraf, at den omhu, der kræves af den afgiftspligtige person, og de foranstaltninger, det med rimelighed kan kræves, at denne foretager for at sikre sig, at den pågældende ved sin erhvervelse ikke deltager i en transaktion, der er led i svig begået af en erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled, afhænger af omstændighederne i den konkrete sag og navnlig af spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger indicier, der gør det muligt for den afgiftspligtige person på tidspunktet for dennes erhvervelse at have mistanke om uregelmæssigheder eller svig. Når der foreligger tegn på svig, kan den afgiftspligtige således forventes at udvise øget omhu. Det kan imidlertid ikke kræves af den afgiftspligtige person, at denne foretager komplekse og vidtrækkende kontroller som dem, skatte- og afgiftsmyndigheden har midlerne til at foretage.
- 53 Spørgsmålet om, hvorvidt den afgiftspligtige person har udvist tilstrækkelig omhu, når vedkommende bl.a. har gjort rede for at have fastsat interne regler om køb med henblik på at efterprøve sine partners situation, og når vedkommende nægter enhver betaling i kontanter, henhører under bedømmelsen af de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og dermed alene under de nationale retters kompetence (jf. i denne retning dom af 16.6.2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, præmis 37). Det tilkommer disse retter at vurdere, om den afgiftspligtige person, henset til omstændighederne i den foreliggende sag, har udvist tilstrækkelig omhu og har truffet de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende under disse omstændigheder.
- 54 Det følger af ovenstående betragtninger, at det tredje spørgsmål skal besvares med, at direktiv 2006/112, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at
- det, når der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, ikke er til hinder for, at det kræves af den afgiftspligtige person, at denne udviser en højere grad af omhu for at sikre sig, at den transaktion, som den pågældende foretager, ikke fører til den pågældendes deltagelse i svig
 - det imidlertid ikke kan kræves af den afgiftspligtige person, at denne foretager komplekse og vidtrækkende kontroller, såsom dem, der kan foretages af skatte- og afgiftsmyndigheden
 - det tilkommer den nationale ret at vurdere, om den afgiftspligtige person, henset til samtlige omstændigheder i den foreliggende sag, har udvist tilstrækkelig omhu og har truffet de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende under disse omstændigheder.

Det femte og det sjette spørgsmål

- 55 Med det femte og det sjette spørgsmål, som skal behandles samlet som det fjerde punkt, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112, retten til en retfærdig rettergang, der er sikret ved chartrets artikel 47, og retssikkerhedsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden nægter at indrømme en afgiftspligtig person ret til momsfradrag med den begrundelse, at den pågældende ikke har overholdt de forpligtelser, der følger af nationale bestemmelser eller EU-retten om fødevarer kædens sikkerhed, i et tilfælde, hvor der ikke forinden er truffet en afgørelse af et kompetent administrativt organ, hvorved en sådan overtrædelse fastslås.

- 56 Da den forelæggende ret ikke har redegjort for grundene til, at den har anmodet Domstolen om en fortolkning af retssikkerhedsprincippet, opfylder disse to spørgsmål i denne henseende ikke kravene i artikel 94 i Domstolens procesreglement, hvorfor det er åbenbart, at de ikke kan antages til realitetsbehandling, for så vidt som de vedrører dette princip.
- 57 Hvad angår direktiv 2006/112 fastslog Domstolen i præmis 41 i dom af 3. oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), at direktivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, nægtes retten til fradrag af erlagt indgående moms med den blotte begrundelse – såfremt den viser sig at være behørigt konstateret – at denne afgiftspligtige person ikke har overholdt de forpligtelser, der vedrører identifikationen af dennes leverandører med henblik på fødevarernes sporbarhed, og som påhviler den pågældende i medfør af artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002. Domstolen tilføjede, at den manglende overholdelse af disse forpligtelser imidlertid kan udgøre et blandt andre forhold, som tilsammen og samstemmende kan tyde på, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvig.
- 58 I forlængelse heraf gælder det samme for så vidt angår overtrædelsen af såvel de nationale bestemmelser som alle EU-retlige bestemmelser om fødevarekædens sikkerhed og hvad angår fastlæggelsen af såvel beviset for, at der foreligger momssvig, som den afgiftspligtige persons aktive og passive deltagelse i denne svig. En sådan overtrædelse er nemlig ikke i sig selv et forhold, der gør det muligt at fastlægge disse faktiske omstændigheder, men kan udgøre et indicium blandt flere for, at der foreligger en sådan svig, og kan udgøre et forhold, der inden for rammerne af den samlede vurdering af samtlige forhold og faktiske omstændigheder i den konkrete sag kan lægges til grund for at fastslå, at den afgiftspligtige person har medvirket til denne svig, selv om den nævnte overtrædelse ikke forinden er blevet konstateret af det administrative organ, der har kompetence til at pådømme en sådan overtrædelse.
- 59 Da den forelæggende ret ønsker oplyst, hvorvidt en skatte- og afgiftsmyndigheds praksis, der består i at tage en sådan overtrædelse i betragtning, selv om den ikke forinden er blevet fastslået af det kompetente administrative organ, er forenelig med retten til en retfærdig rettergang, som er sikret ved chartrets artikel 47, skal det bemærkes, at i medfør af sidstnævnte skal enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat i denne artikel. Denne artikel finder derfor ikke anvendelse med henblik på at undersøge lovligheden af en administrativ praksis.
- 60 For så vidt som den forelæggende ret ønsker oplyst, om retten til en retfærdig rettergang, der er sikret ved chartrets artikel 47, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at den ret, der behandler en sag anlagt til prøvelse af en afgørelse truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden, som bevis for, at der foreligger momssvig eller for den afgiftspligtige persons deltagelse i en sådan svig, tager hensyn til en overtrædelse af de forpligtelser, der følger af nationale bestemmelser eller EU-retten om fødevarekædens sikkerhed, som skatte- og afgiftsmyndigheden har påberåbt sig, selv i mangel af en forudgående afgørelse fra det nationale administrative organ, der har kompetence til at konstatere en sådan overtrædelse, bemærkes, at det for at opfylde de krav, der er forbundet med retten til en retfærdig rettergang, er væsentligt, at parterne har kendskab til og kontradiktorisk kan diskutere såvel de faktiske som de retlige forhold, der er afgørende for udfaldet af proceduren (dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

- 61 Den mulighed, som den ret, der skal træffe afgørelse i sagen anlagt til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse, har for at tage hensyn til en overtrædelse af de forpligtelser, der følger af nationale bestemmelser eller EU-retten om fødevarekædens sikkerhed, som bevis for, at der foreligger momssvig, eller for den afgiftspligtige persons deltagelse i denne svig, udgør følgelig ikke et indgreb i retten til en retfærdig rettergang, hvis dette bevis kan anfægtes og drøftes kontradiktorisk for denne ret.
- 62 Såfremt den nævnte ret ikke er beføjet til at undersøge, om der er sket en overtrædelse af de forpligtelser, der følger af nationale bestemmelser eller EU-retten om fødevarekædens sikkerhed, som påberåbes som bevis for, at der foreligger momssvig, eller for, at den afgiftspligtige person har deltaget i denne svig, kan dette forhold ikke lægges til grund, da dette ville gøre indgreb i retten til en retfærdig rettergang, og der skal følgelig ske afvisning heraf (jf. analogt dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 87-89, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 66-68).
- 63 Henset til ovenstående betragtninger skal det femte og det sjette spørgsmål besvares med, at
- direktiv 2006/112 skal fortolkes dels således, at det er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden nægter at indrømme en afgiftspligtig person ret til at foretage momsfradrag alene med den begrundelse, at den pågældende ikke har overholdt de forpligtelser, der følger af nationale bestemmelser eller EU-retten om fødevarekædens sikkerhed, dels således, at den manglende overholdelse af disse forpligtelser imidlertid kan udgøre et blandt andre forhold, som skatte- og afgiftsmyndigheden kan lægge til grund med henblik på at fastslå såvel, at der foreligger momssvig, som den nævnte afgiftspligtige persons deltagelse i denne svig, selv hvis der ikke forinden er blevet truffet en afgørelse af det administrative organ, der har kompetence til at fastslå, at der er sket en sådan overtrædelse
 - retten til en retfærdig rettergang, der er sikret ved chartrets artikel 47, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at den ret, der skal træffe afgørelse i sagen anlagt til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse, tager hensyn til en overtrædelse af de nævnte forpligtelser som bevis for, at der foreligger momssvig, eller for den afgiftspligtige persons deltagelse i denne svig, hvis dette bevis kan anfægtes og drøftes kontradiktorisk for denne ret.

Det første spørgsmål

- 64 Med det første spørgsmål, som skal behandles til sidst som det femte punkt, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en skatte- og afgiftsmæssig praksis, hvorefter der for at kunne nægte en afgiftspligtig person ret til momsfradrag med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til momssvig, tages hensyn til den omstændighed, at den retlige repræsentant for den afgiftspligtige persons handelsagent havde kendskab til de faktiske omstændigheder, der udgør svigen, uden at der tages hensyn til de nationale regler, der finder anvendelse med henblik på at regulere fuldmagten og aftalebestemmelserne i den agentaftale, der er indgået i det foreliggende tilfælde.
- 65 Som anført i nærværende doms præmis 26 er bekæmpelse af svig et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112.

- 66 Det følger desuden af nærværende doms præmis 29 og 40, hvorefter indførelse af et system med ubetinget hæftelse for det første ville gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder, og hvorefter den afgiftspligtige person, som vidste eller burde have vidst, at den pågældende ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i svig, for det andet er medvirkende til, at der bliver udført svigagtige transaktioner, og derfor er medskyldig, at den afgiftspligtige person hæfter som følge af sit ansvar for en sådan deltagelse (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 36).
- 67 Uanset de nationale regler, der regulerer fuldmagten og bestemmelserne i den agentaftale, hvorved den afgiftspligtige person har overdraget udførelsen af afgiftspligtige transaktioner til en tredjemand, kan den afgiftspligtige person ikke over for statskassen unddrage sig dette ansvar ved at påberåbe sig, at der foreligger en agentaftale, nationale bestemmelser, der regulerer aftalen, eller bestemmelserne i denne aftale, og ved at hævde, at den pågældende ikke havde kendskab til de omstændigheder, der udgjorde momssvig, som dennes handelsagent havde kendskab til. Hvis det tillades, at den afgiftspligtige person kan handle på denne måde, ville det nemlig være i strid med formålet om bekæmpelse af momssvig.
- 68 Det følger af ovenstående betragtninger, at det første spørgsmål skal besvares med, at direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en skatte- og afgiftsmæssig praksis, hvorefter der for at kunne nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til momssvig, tages hensyn til den omstændighed, at den retlige repræsentant for den afgiftspligtige persons handelsagent havde kendskab til de faktiske omstændigheder, der udgør svigen, uden at der tages hensyn til de nationale regler, der finder anvendelse med henblik på at regulere fuldmagten og aftalebestemmelserne i den agentaftale, der er indgået i det foreliggende tilfælde.

Sagsomkostninger

- 69 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 (Tiende Afdeling) for ret:

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

skal fortolkes således, at

- det er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden, når denne har til hensigt at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag af indgående merværdiafgift (moms) med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til svig i form af en momskarrusel, begrænser sig til at fastslå, at denne transaktion er en del af en cirkulær faktureringskæde**
- det påhviler nævnte skatte- og afgiftsmyndighed dels præcist at angive de forhold, der udgør svig, og at føre bevis for svigagtige handlinger, dels at godtgøre, at den afgiftspligtige person har deltaget aktivt i denne svig, eller at den pågældende vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der blev påberåbt til støtte for denne ret,**

var led i nævnte svig, hvilket imidlertid ikke nødvendigvis indebærer, at alle de aktører, der har medvirket til denne svig, og disses respektive handlinger er blevet identificeret.

2) Direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

- det ikke er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden, når den henviser til en afgiftspligtig persons aktive deltagelse i merværdiafgiftssvig med henblik på at nægte retten til fradrag, supplerende eller subsidiært baserer denne nægtelse på beviser, der ikke godtgør en sådan deltagelse, men den omstændighed, at denne afgiftspligtige person ved at udvise den fornødne omhu kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en sådan svig
- den omstændighed alene, at deltagerne i den leveringskæde, som denne transaktion var et led i, kendte hinanden, ikke udgør et forhold, der er tilstrækkeligt til at godtgøre, at den afgiftspligtige person deltog i svigen.

3) Direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet,

skal fortolkes således, at

- det, når der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, ikke er til hinder for, at det kræves af den afgiftspligtige person, at denne udviser en højere grad af omhu for at sikre sig, at den transaktion, som den pågældende foretager, ikke fører til den pågældendes deltagelse i svig
- det imidlertid ikke kan kræves af den afgiftspligtige person, at denne foretager komplekse og vidtrækkende kontroller, såsom dem, der kan foretages af skatte- og afgiftsmyndigheden
- det tilkommer den nationale ret at vurdere, om den afgiftspligtige person, henset til samtlige omstændigheder i den foreliggende sag, har udvist tilstrækkelig omhu og har truffet de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende under disse omstændigheder.

4) Direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

- det er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden nægter at indrømme en afgiftspligtig person ret til at foretage fradrag af merværdiafgift (moms) alene med den begrundelse, at den pågældende ikke har overholdt de forpligtelser, der følger af nationale bestemmelser eller EU-retten om fødevarekædens sikkerhed
- den manglende overholdelse af disse forpligtelser imidlertid kan udgøre et blandt andre forhold, som skatte- og afgiftsmyndigheden kan lægge til grund med henblik på at fastslå såvel, at der foreligger momssvig, som den nævnte afgiftspligtige persons deltagelse i denne svig, selv hvis der ikke forinden er blevet truffet en afgørelse af det

administrative organ, der har kompetence til at fastslå, at der er sket en sådan overtrædelse.

- 5) Retten til en retfærdig rettergang, der er sikret ved artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder,**

skal fortolkes således, at

den ikke er til hinder for, at den ret, der skal træffe afgørelse i sagen anlagt til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse, tager hensyn til en overtrædelse af de nævnte forpligtelser som bevis for, at der foreligger merværdiafgiftssvig, eller for den afgiftspligtige persons deltagelse i denne svig, hvis dette bevis kan anfægtes og drøftes kontradiktorisk for denne ret.

- 6) Direktiv 2006/112 og princippet om afgiftsneutralitet**

skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for en skatte- og afgiftsmæssig praksis, hvorefter der for at kunne nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person har medvirket til merværdiafgiftssvig, tages hensyn til den omstændighed, at den retlige repræsentant for den afgiftspligtige persons handelsagent havde kendskab til de faktiske omstændigheder, der udgør svigen, uden at der tages hensyn til de nationale regler, der finder anvendelse med henblik på at regulere fuldmagten og aftalebestemmelserne i den agentaftale, der er indgået i det foreliggende tilfælde.

Underskrifter