Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

4. oktober 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 287, nr. 19) – momsfritagelsesordning for små afgiftspligtige personer – misbrug gennem oprettelse af et nyt selskab«

I sag C-171/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien) ved afgørelse af 9. marts 2023, indgået til Domstolen den 20. marts 2023, i sagen

UP CAFFE d.o.o.

mod

Ministarstvo financija Republike Hrvatske,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne O. Spineanu-Matei, J.-C. Bonichot (refererende dommer), S. Rodin og L.S. Rossi,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– UP CAFFE d.o.o. ved odvjetnica D. Galić,

– den kroatiske regering ved G. Vidović Mesarek, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Mataija, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. maj 2024,

* Processprog: kroatisk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s.1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2016/856 af 25. maj 2016 (EUT 2016, L 142, s. 12) (herefter »momsdirektivet«), og af princippet om forbud mod misbrug.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem UP CAFFE d.o.o., der er et kroatisk selskab, og Ministarstvo financija Republike Hrvatske (finansministeriet i Republikken Kroatien) vedrørende en afgørelse, hvorved sidstnævnte har afkrævet UP CAFFE betaling af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 285 fastsætter i stk. 1:

»De medlemsstater, som ikke har benyttet muligheden i artikel 14 i [Rådets andet] direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14)], kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med 5 000 EUR eller modværdien heraf i national valuta.«

4 Momsdirektivets artikel 287 bestemmer:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[…]

19) Kroatien: 35 000 EUR.«

5 Artikel 1 i Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2017/1768 af 25. september 2017 om bemyndigelse af Republikken Kroatien til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger [momsdirektivets] artikel 287 […] (EUT 2017, L 250, s. 71), fastsætter:

»Uanset [momsdirektivets] artikel 287, nr. 19), […] bemyndiges Kroatien til at indrømme momsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning ikke overstiger modværdien i national valuta af 45 000 EUR efter omregningskursen på den dato, hvor landet tiltrådte.«

6 Artikel 2, stk. 2, i gennemførelsesafgørelse 2017/1768 bestemmer, at denne afgørelse finder anvendelse fra den 1. januar 2018 til den 31. december 2020, eller indtil datoen for ikrafttrædelsen af et direktiv om ændring af artikel 281-294 i [momsdirektivet] , alt efter hvilken dato der kommer først.

Kroatisk ret

7 Artikel 9 i Opći porezni zakoin (almindelig lov om skatter og afgifter) (Narodne novine, br. 115/16 og 106/18) med overskriften »Forpligtelse til god tro« bestemmer:

»1) Parterne i et skatteretligt forhold er forpligtet til at handle i god tro.

(2) At handle i god tro betyder, at de handler med integritet og hæderlighed i overensstemmelse med loven.

(3) Finansministeren fastsætter ved bekendtgørelse de nærmere regler for god tro.«

8 Det fremgår af denne lovs artikel 11, at de skattemæssige omstændigheder »fastlægges på grundlag af deres økonomiske substans«.

9 Artikel 90 i Zakon o porezu na dodanu vrijednost (momsloven) (Narodne novine, br. 77/13) har følgende ordlyd:

»(1) Ved »mindre afgiftspligtig person« forstås i denne lov en juridisk person, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted eller et fast forretningssted i indlandet, eller en fysisk person, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted dér, og hvis levering af varer eller ydelser i det foregående eller indeværende kalenderår ikke overstiger 300 000 [kroatiske kuna (HRK)] [ca. 39 000 EUR].

(2) Den i denne artikels stk. 1 omhandlede afgiftspligtige person er fritaget for moms på leveringer af varer og ydelser, har ikke ret til at anføre momsen på de udstedte fakturaer og har ikke ret til at fradrage indgående moms.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 UP CAFFE, der har hjemsted i Kroatien, driver restaurationsvirksomhed.

11 Den 17. oktober 2018 udstedte den kroatiske afgiftsmyndighed en afgiftsansættelse til UP CAFFE for perioden fra den 1. januar 2018 til den 31. juli 2018 vedrørende et momsbeløb på 138 234,02 HRK (ca. 18 000 EUR) med tillæg af et beløb på 2 425,12 HRK (ca. 320 EUR) i morarenter (herefter »den omtvistede afgiftsansættelse«).

12 Ifølge forelæggelsesafgørelsen er den omtvistede afgiftsansættelse baseret på resultaterne af en afgiftskontrol, der fastslår, at oprettelsen af UP CAFFE bidrager til en aggressiv skatteplanlægning, der har til formål at opretholde den momsfritagelsesordning, der er fastsat i momslovens artikel 90, og som virksomheden SS-UGO d.o.o., der ligeledes har hjemsted i Kroatien, var omfattet af, med henblik på restaurationsvirksomhed, som i realiteten fortsat udøves af det sidstnævnte selskab. Den kroatiske afgiftsmyndighed var nemlig af den opfattelse, at der ikke har været nogen afbrydelse af selskabet SS-UGO's aktiviteter, og at stiftelsen af det nye selskab, nemlig UP CAFFE, i realiteten er fiktiv. Den omtvistede afgiftsansættelse fastsatte følgelig såvel den moms, som UP CAFFE skal betale for denne virksomhed, som anerkendelsen af retten til at fradrage indgående moms, der skal betales eller er betalt i forbindelse med den pågældende aktivitet.

13 UP CAFFE har anfægtet lovligheden af den omtvistede afgiftsansættelse for Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien), som er den forelæggende ret.

14 Den forelæggende ret har anført, at de nationale bestemmelser, der gør det muligt at pålægge UP CAFFE moms på grund af misbrug af rettigheder, først blev vedtaget efter den i hovedsagen omhandlede afgiftsperiode, og at Ustav Republike Hrvatske (den kroatiske republiks forfatning) forbyder anvendelsen heraf med tilbagevirkende kraft.

15 Den forelæggende ret er ikke desto mindre i tvivl om, hvorvidt den kroatiske afgiftsmyndighed kan påberåbe sig det almindelige EU-retlige princip om forbud mod misbrug direkte for at begrunde en sådan momspålæggelse, henset til de principper, der følger af dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455). Den forelæggende ret har imidlertid anført, at omstændighederne i den sag, som er indbragt for den, er forskellige fra dem, der var omhandlet i de sager, der gav anledning til denne dom, for så vidt som sagen, som er indbragt for den, ikke vedrører retten til fradrag, fritagelse eller tilbagebetaling af moms, men muligheden for at drage fordel af en momsfritagelsesordning.

16 På denne baggrund har Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstolen i Zagreb) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Pålægger EU-retten de nationale myndigheder og domstole en forpligtelse til at fastsætte en momspligt (og ikke afslå en anmodning om tilbagebetaling) i sager, hvor sagens objektive omstændigheder indikerer, at der er begået momssvig ved at danne et nyt selskab og afbryde den afgiftspligtige kontinuitet i det tidligere selskab, og hvor den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at han deltog i en sådan handling, og hvor national lovgivning på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige begivenhed indtraf, ikke foreskriver en sådan fastlæggelse af afgiftspligten?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Indledningsvis bemærkes, at artikel 94 i Domstolens procesreglement pålægger den forelæggende ret at give en beskrivelse af de faktiske og retlige omstændigheder, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, for at muliggøre en fortolkning af EU-retten, som kan være relevant for tvisten i hovedsagen, eller i det mindste at forklare de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål.

18 I det foreliggende tilfælde omhandler det forelagte spørgsmål ikke specifikt den EU-retlige bestemmelse, der skal fortolkes.

19 Endvidere synes momsdirektivets artikel 285, som både UP CAFFE og den kroatiske regering har henvist til i deres skriftlige indlæg, heller ikke at være relevant for hovedsagen, henset til de faktiske omstændigheder, der er anført i forelæggelsesafgørelsen.

20 Eftersom de bestemmelser i kroatisk ret, der gennemfører momsdirektivet, og som finder anvendelse i hovedsagen, fastsætter et loft for anvendelse af denne momsfritagelse på op til 300 000 HRK (ca. 39 000 EUR), synes de relevante bestemmelser i momsdirektivet således ikke blot på forhånd at være dette direktivs artikel 285, som fastsætter en fritagelsestærskel for denne afgift på 5 000 EUR, men snarere, som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg,

nævnte direktivs artikel 287, nr. 19), som fastsætter en mulighed for Republikken Kroatien for at anvende et loft for momsfritagelse, som svarer til 35 000 EUR, hvilket i den i hovedsagen omhandlede afgiftsperiode blev forhøjet til 45 000 EUR ved gennemførelsesafgørelse 2017/1768.

21 Endelig skal det bemærkes, at selv om ordlyden af det forelagte spørgsmål henviser til et tilfælde af svig, fremgår det af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at det spørgsmål, der er rejst i denne sag, reelt vedrører princippet om forbud mod misbrug.

22 Henset til formodningen for, at præjudicielle spørgsmål, der vedrører EU-retten, er relevante, og til den omstændighed, at Domstolen råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige, for at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af det forelagte spørgsmål (jf. i denne retning dom af 25.6.2024, Ilva m.fl., C-626/22, EU:C:2024:542, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis), skal det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivet, sammenholdt med princippet om forbud mod misbrug, skal fortolkes således, at dette direktiv, såfremt det godtgøres, at stiftelsen af et selskab udgør misbrug, der har til formål at opretholde momsfritagelsesordningen i henhold til dette direktivs artikel 287, nr. 19), for virksomhed, der tidligere blev udøvet under denne ordning af et andet selskab, kræver, at det selskab, der således er blevet oprettet, ikke kan drage fordel af nævnte ordning, heller ikke selv om der ikke findes særlige bestemmelser, der fastsætter et forbud mod sådanne former for misbrug i den nationale retsorden.

23 For det første fremgår det af Domstolens faste praksis, at konstateringen af, at der foreligger et sådant misbrug på momsområdet, forudsætter dels, at den omhandlede transaktion – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt – ville indebære, at der opnås en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, dels at det fremgår af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med denne transaktion er at opnå denne afgiftsfordel. Forbuddet mod misbrug mister nemlig sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsmæssige fordele (jf. analogt dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75).

24 Hvad angår de bestemmelser i momsdirektivet, som kan være genstand for et sådant misbrug, skal retten til at drage fordel af den momsfritagelsesordning, der er fastsat i dette direktivs artikel 287, nr. 19), i det foreliggende tilfælde inkluderes, eftersom muligheden for at anvende denne ordning er blevet gennemført af Republikken Kroatien.

25 Domstolen har således allerede fastslået, at det generelt påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme en ret, der følger af momsdirektivet, for så vidt som denne nægtelse er udtryk for det almindelige princip, hvorefter ingen kan indrømmes rettigheder i henhold til EU's retssystem med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, hvilket gælder, uanset hvilken rettighed med hensyn til moms der påvirkes af misbruget eller af svigen (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 46).

26 I det foreliggende tilfælde tilkommer det derfor den forelæggende ret at afgøre, om den kroatiske afgiftsmyndighed med rette har fastslået, at oprettelsen af UP CAFFE udgør misbrug som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 23, som har til formål at opretholde den momsfritagelsesordning, der er fastsat i de nationale bestemmelser til gennemførelse af momsdirektivets artikel 287, nr. 19).

27 Det skal i denne henseende præciseres, at hvad angår betingelsen om opnåelse af en afgiftsmæssig fordel, hvis tildeling ville være i strid med de formål, der forfølges med momsfritagelsesordningen i momsdirektivets artikel 287, nr. 19), gør denne ordning det ved de administrative forenklinger, som den indebærer, muligt at styrke små virksomheders oprettelse, aktiviteter og konkurrencedygtighed samt at bevare et fornuftigt forhold mellem de administrative byrder forbundet med skattekontrollen og de meget begrænsede skatteindtægter, som må påregnes. Den nævnte ordning tilsigter således at fritage såvel små virksomheder som skattemyndigheder for sådanne administrative byrder (dom af 9.7.2020, AJPF Caraș-Severin og DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, præmis 40).

28 Hvis et selskab oprettes med henblik på at opretholde retten til momsfritagelsesordningen som omhandlet i momsdirektivets artikel 287, nr. 19), for virksomhed, der tidligere blev udøvet af et andet selskab, på et tidspunkt, hvor sidstnævnte selskab ikke længere opfylder de nødvendige betingelser for at være omfattet af denne ordning, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, opfylder indrømmelsen af en sådan afgiftsmæssig fordel således ikke de formål, der forfølges med den nævnte ordning.

29 Hvad for det andet angår de retlige konsekvenser, der skal drages, når et sådant misbrug konstateres, fremgår det af fast retspraksis, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet (jf. analogt dom af 21.2.2006 Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71, og af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 42).

30 Som det fremgår af denne doms præmis 25, tilkommer det de nationale myndigheder og domstole at nægte at anvende den i momsdirektivets artikel 287, nr. 19), fastsatte momsfritagelsesordning, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ordning er udtryk for misbrug.

31 Hvad angår den omstændighed, som den forelæggende ret har henvist til i sit spørgsmål, hvorefter national ret ikke indeholder specifikke bestemmelser om forbud mod misbrug af rettigheder, bemærkes for det første, at det påhviler den nationale domstol i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af momsdirektivets ordlyd og formål med henblik på at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvilket kræver, at den gør alt, hvad der ligger inden for dens kompetence, under hensyntagen til hele den nationale lovgivning og under anvendelse af de fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne lovgivning (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 52).

32 Det tilkommer derfor den forelæggende ret at fastslå, om der i kroatisk ret findes retsregler – en bestemmelse eller et almindeligt princip – hvorefter der gælder et forbud mod retsmisbrug, eller andre bestemmelser om skattesvig eller -unddragelse, som kan fortolkes i overensstemmelse med de EU-retlige krav på området for bekæmpelse af skattesvig (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

33 I det foreliggende tilfælde påhviler det derfor den forelæggende ret at afgøre, om det, som Kommissionen har anført, under alle omstændigheder ikke er muligt at basere et sådant afslag på en fortolkning, der er i overensstemmelse med EU-retten, af den almindelige lov om skatter og afgifters artikel 9 eller artikel 11.

34 Skulle det for det andet og under alle omstændigheder vise sig, at kroatisk ret ikke indeholder sådanne regler, som kan fortolkes i overensstemmelse med de EU-retlige krav, kan det ikke heraf udledes, at de nationale myndigheder og domstole vil være forhindret i at opfylde de nævnte krav og dermed i at nægte at indrømme en ret i henhold til momsdirektivet i tilfælde af misbrug (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 54).

35 Selv om et direktiv ifølge fast retspraksis ikke i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne og derfor ikke som sådant kan påberåbes af en medlemsstat over for dem, kan nægtelsen af at indrømme en ret som følge af misbrug ikke henføres til den situation, som denne retspraksis omhandler (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 55).

36 En sådan nægtelse er i overensstemmelse med det i denne doms præmis 25 nævnte princip om, at ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre misbrug, idet anvendelsen af denne ikke kan udvides til at dække misbrug (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 56, og af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

37 For så vidt som forhold, der har karakter af misbrug, ikke kan danne grundlag for en ret i henhold til Unionens retsorden, indebærer nægtelsen af en fordel i henhold til – i det foreliggende tilfælde – momsdirektivet ikke, at den berørte borger pålægges en forpligtelse i medfør af dette direktiv, men den er blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, som er fastsat i det nævnte direktiv for så vidt angår denne ret, faktisk ikke er opfyldt (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 57, og af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

38 I et sådant tilfælde er der derfor snarere tale om, at det ikke er muligt for den afgiftspligtige person at gøre en ret gældende, som er fastsat i momsdirektivet, når de objektive kriterier for tildeling ikke er opfyldt på grund af misbrug, som påvirker den transaktion, som den afgiftspligtige person selv har foretaget (jf. analogt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 58). Heraf følger, at i tilfælde af misbrug, der har til formål at opnå momsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 287, nr. 19), tilkommer det følgelig de nationale myndigheder og domstole at nægte at anvende ordningen, selv i mangel af specifikke nationale bestemmelser herom (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62, og af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 33).

39 Desuden afkræfter dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), som UP CAFFE har påberåbt sig for at gøre gældende, at specifikke nationale bestemmelser om misbrug af rettigheder ikke desto mindre er nødvendige for at begrunde afslaget på at indrømme adgang til momsfritagelsesordningen, ikke denne konstatering. Det fremgår således af denne doms præmis 38 og 48, at Domstolen ikke udtalte sig om betingelserne for at anvende princippet om forbud mod misbrug, men om betingelserne for at anvende en specifik bestemmelse i et direktiv, der gør det muligt for medlemsstaterne at nægte den i dette direktiv fastsatte fritagelse, såfremt den omhandlede transaktion har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af hovedformålene. Selv om Domstolen i nævnte doms præmis 48 lagde vægt på, at der foreligger

nationale retsforskrifter om retsmisbrug, skattesvig eller skatteunddragelse, som kan fortolkes i overensstemmelse med EU-retten, omhandler denne retspraksis den nævnte bestemmelse i den afledte ret og kan derfor ikke overføres på det almene princip om forbud mod misbrug (jf. i denne retning dom af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 38).

40 Endelig skal det tilføjes, at når en krænkelse af princippet om retsmisbrug er konstateret, skal de transaktioner, der indgår heri, »omdefineres« med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget, og at denne omdannelse ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af moms og undgå svig (jf. i denne retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl.,, C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 92, 94 og 98, af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 48 og 52, og af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 46).

41 Domstolen har ligeledes præciseret, at anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug på momsområdet indledningsvis forudsætter, at det fastslås, hvorledes situationen ville have set ud uden transaktioner, der udgjorde et sådant misbrug, og derefter at vurdere denne omdefinerede situation i forhold til de relevante bestemmelser i national ret og i momsdirektivet (jf. analogt dom af 22.11.2017, Cussens m.fl., C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 47).

42 I det foreliggende tilfælde indebærer disse principper i det mindste, at det selskab, hvis stiftelse udgør et misbrug, pålægges moms, som ville have fundet anvendelse, hvis der ikke forelå et sådant misbrug, og i øvrigt, hvis betingelserne er opfyldt, har ret til at fradrage den indgående moms, som skal betales eller er betalt for den virksomhed, selskabet udøver, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

43 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, sammenholdt med princippet om forbud mod misbrug, skal fortolkes således, at dette direktiv, såfremt det godtgøres, at stiftelsen af et selskab udgør misbrug, der har til formål at opretholde momsfritagelsesordningen i henhold til dette direktivs artikel 287, nr. 19), for virksomhed, der tidligere blev udøvet under denne ordning af et andet selskab, kræver, at det selskab, der således er blevet oprettet, ikke kan drage fordel af nævnte ordning, heller ikke selv om der ikke findes særlige bestemmelser, der fastsætter et forbud mod sådanne former for misbrug i den nationale retsorden.

Sagsomkostninger

44 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 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2016/856 af 25. maj 2016, skal fortolkes således, at dette direktiv, såfremt det godtgøres, at stiftelsen af et selskab udgør misbrug, der har til formål at opretholde ordningen for fritagelse af merværdiafgift i henhold til artikel 287, nr. 19), i direktiv 2006/112 for virksomhed, der tidligere blev udøvet under denne ordning af et andet selskab, kræver, at det selskab, der således er blevet oprettet, ikke kan drage

fordel af nævnte ordning, heller ikke selv om der ikke findes særlige bestemmelser, der fastsætter et forbud mod sådanne former for misbrug i den nationale retsorden.

Underskrifter