FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 14. marts 2006 [1]

I — Indledning

1. Cour de cassation (kassationsdomstol) i Belgien har forelagt Domstolen et spørgsmål om indvirkningerne på det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »moms«) af en national bestemmelse, hvorefter kontrakter, der indeholder en ulovlig klausul, er en nullitet, og hermed også aftaler, der indgås for at bedrage staten i forbindelse med forvaltning og opkrævning af nævnte afgift.

2. Den forelæggende ret har nærmere bestemt spurgt, om denne konsekvens for gyldigheden af en købsaftale i forbindelse med »karruselsvindel« er til hinder for at fradrage den indgående merværdiafgift, idet der sondres mellem to tilfælde afhængig af, om erhververen handler i god tro (sag C-440/04) eller deltager i svindlen (sag C-439/04) [2].

3. I dommen af 12. januar 2006 i sagen Optigen m.fl. [3] besvarede Domstolen det første spørgsmål, idet den fastslog, at den afgiftspligtige person har ret til at fradrage afgiften, hvis han ikke har kendskab til, at omsætningen er et led i en større transaktion, der foretages med det formål at unddrage statskassen midler.

4. I dommene af 21. februar 2006 [4] blev der angivet visse relevante fortolkningsretningslinjer med henblik på besvarelse af det andet spørgsmål, hvorefter den afgiftspligtige person aktivt deltager i svindlen.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Den belgiske kassationsdomstol har forelagt yderligere to forelæggelseskendelser (sag C-42/05, Ring Occasions og Fortis Banque, og sag C-378/05, Samotor) med samme indhold som de sager, der behandles her.

3 — Dom afsagt i de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Sml. I, s. 483.

4 — Sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, sag C-419/02, BUPA m.fl., Sml. I, s. 1685, og sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabslovgivning om moms*

5. Første direktivs artikel 2 bestemmer [5]:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

6. I overensstemmelse med disse forskrifter omhandler sjette direktiv [6] to kategorier af afgiftspligtige forhold: »levering af goder« og »levering af tjenesteydelser«, idet der ved førstnævnte forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode (artikel 5, stk. 1).

7. Sådanne omsætninger skal pålægges moms, når de foretages i indlandet af enhver, der selvstændigt udøver alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv (artikel 2, stk. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2).

8. I artikel 17 fastslås, at fradragsretten indtræder samtidig med, at momsen forfalder, og vilkårene herfor præciseres.

9. I sjette direktiv nævnes i forbindelse med reguleringen af afgiftsfritagelsen (artikel 13-16) behovet for at undgå »svig og unddragelse«, og at medlemsstaterne med henblik på dette formål kan fravige bestemmelserne i direktivet (artikel 27, stk. 1).

5 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

6 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

B — *Belgisk lovgivning*

10. I henhold til den belgiske civillovbog kan forpligtelser, der ikke har noget formål, eller som har et fiktivt eller ulovligt formål, ikke have nogen virkning (§ 1131), idet der herved forstås aftaler, der er forbudt ved lov, samt aftaler, der er i strid med lov og ærbarhed og den offentlige orden (§ 1133).

11. På baggrund af disse bestemmelser har den forelæggende ret, Cour de cassation [7], fastslået, at en aftale, der indgås med det formål at unddrage moms, er en nullitet, og at det er tilstrækkeligt, at den ene part indgår aftalen med henblik på svindel, selv om den anden part ikke har kendskab hertil.

12. Desuden har Cour de cassation fastslået, at overdragelse af ejendomsretten med dette formål udgør en nullitet og ikke kan betegnes som »levering af goder« i henhold til § 10, stk. 1, i den belgiske momslov [8] (der gennemfører sjette direktiv, artikel 5, stk. 1), hvorfor den fradragsmulighed, der er fastsat i nævnte momslovs § 45, stk. 1 (der gennemfører nævnte direktivs artikel 17, stk. 2), ikke indgår i køberens lovfæstede rettigheder, selv om han ikke har kendskab til sælgerens uærlige hensigter.

III — De faktiske omstændigheder i hovedsagerne

A — *Sag C-439/04*

13. Selskabet Computime Belgium (herefter benævnt »Computime«), der er under konkursbehandling, og som repræsenteres af A. Kittel, drev grossistvirksomhed med komponenter til edb-systemer, som det indkøbte i Belgien med henblik på eksport til andre medlemsstater i Den Europæiske Union, i særdeleshed til Luxembourg.

14. Modtageren i Luxembourg videresendte disse komponenter til en tredjemand, der ligeledes var etableret i Luxembourg. Denne indførte dem på ny i nabolandet og sendte dem til Computimes leverandør [9].

7 — Dom af 12.10.2000, appel nr. C.99.0136.F (Bull., I, nr. 543).

8 — *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*, vedtaget ved lov af 3.7.1969 (*Moniteur belge* af 17.7.1969) og ændret ved lov af 28.12.1992 (*Moniteur belge* af 31.12.1992).

9 — Inspektørerne konstaterede, at Computime i løbet af en begrænset periode (fra den 10.1. til den 30.6.1997) gentagne gange handlede med de samme emballager til CPU-mikroprocessorer fra Pentium Intel. Ud af 3 290 transaktioner konstateredes 736 tilfælde af emballager, der var blevet sendt flere gange, i nogle tilfælde op til seks gange.

15. Denne leverandør betalte aldrig den moms, der var faktureret Computime, og fratrak systematisk beløbet i den skyldige moms.

16. Cour de cassation er af den opfattelse, at Computime var vidende om svindlen.

B — *Sag C-440/04*

17. Hr. Aillaud overdrog 16 luksuskøretøjer, som han havde købt af Auto Mail, til virksomheden Recolta Recycling (herefter »Recolta«) og opkrævede den hertil svarende moms.

18. Derefter videresolgte Recolta dem til førstnævnte virksomhed til videre distribution til andre medlemsstater, idet denne omsætning var fritaget for afgift i henhold til den tidligere § 43 i momsloven.

19. I virkeligheden forlod køretøjerne ikke Belgien, men blev indført i diverse kæder, der var specialiserede i afgiftsunddragelser. Aillaud og Auto Mail samarbejdede således for at undgå at indbetale den fakturerede moms.

20. I de straffesager, der blev anlagt på grund af disse forhold, er der afsagt kendelse om henlæggelse af sagen med hensyn til Recoltas forretningsfører.

IV — De præjudicielle spørgsmål

21. Myndighederne nægtede Computime og Recolta at foretage fradrag for den indgående merværdiafgift. Begge selskaber anfægtede denne afgørelse med forskelligt resultat, idet Tribunal de première instante (førsteinstansretten) i Verviers i dom af 28. juli 1999 forkastede Computimes påstand, mens den i en anden dom af 1. oktober 1996 gav Recolta medhold i selskabets påstand. Begge afgørelser blev stadfæstet af Cour d'appel (appeldomstolen) i Liège henholdsvis den 29. maj 2002 og den 9. november 2001.

22. Da begge domme er blevet appelleret, har Cour de cassation besluttet at udsætte sagerne og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til EF-traktatens artikel 234:

»1) Er princippet om merværdiafgiftens neutralitet til hinder for, at annullation af en købsaftale i medfør af en national civilretlig bestemmelse, hvorefter aftalen er en nullitet, idet den er i strid med

den offentlige orden på grund af sælgerens ulovlige formål, for en afgiftspligtig person kan indebære tab af retten til at fradrage afgiften, når en levering af goder er foretaget til en afgiftspligtig person, der har indgået aftalen i god tro uden kendskab til den svindel, som sælgeren har begået?

2) Forholder det sig anderledes, når aftalens nullitet skyldes svindel med selve momsen?

3) Forholder det sig anderledes, når salgskontraktens ulovlige formål, som medfører nullitet i det nationale system, består i svindel med momsen, og begge parter var bekendt hermed?«

23. De to første spørgsmål er fælles for de to behandlede sager, mens det tredje vedrører sag C-439/04, Kittel.

V — Retsforhandlingerne ved Domstolen

24. Domstolens præsident forenede ved kendelse af 28. januar 2005 sag C-439/04 og sag C-440/04 på grund af deres indholdsmæssige sammenhæng.

25. A. Kittel, Recolta, Kommissionen og den belgiske og den italienske regering har indgivet skriftlige indlæg inden for den frist, der er fastsat i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen.

26. Under retsmødet den 9. februar 2006 har alle parter med undtagelse af den italienske regering fremsat mundtlige indlæg.

VI — Princippet i karruselsvindel

27. Handelen inden for Fællesskabet er tilsyneladende et oplagt område for momssvindel, der kan antage forskellige former, men som altid organiseres »i kæde«.

28. I dens mest enkle form fungerer den således [10]:

— »A« (»firma oprettet til lejligheden«) leverer et parti afgiftsfritagne varer til »B« (»karruselfirma«), fra en medlemsstat »X« til medlemsstat »Y«.

— »B«, som har erhvervet varerne uden at betale moms, afhænder dem derefter i den samme medlemsstat »Y« til »C« (»klarerer«), som »B« modtager afgiften fra, men det indbetaler ikke momsen til staten og forsvinder kort tid efter [11].

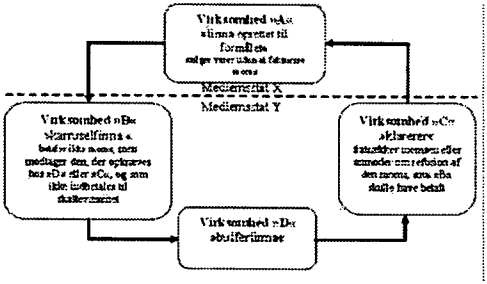
— »C« fratrækker den moms, han har betalt for sit køb hos »B«, og overfører varerne til markedet i land »Y«, og momsen refunderes.

29. Statskassens tab svarer til den afgift, som »C« har betalt til »B«, men som »B« ikke indbetaler.

30. For at sløre forbindelsen mellem »B« og »C«, optræder der undertiden en eller flere virksomheder »D« (»bufferfirmaer«).

31. Denne »kæde« antager form af en »karrusel«, når klarerer »C« ikke holder sig til sig til land »Y«, men foretager en afgiftsfritaget levering til en virksomhed, der er beliggende i den medlemsstat, hvor varerne stammer fra, »X«, der endda kan være det til lejligheden oprettede firma »A«. Når varen er kommet til denne stat, kan transaktionen gentages i det uendelige. Bedrageriet bliver afsløret, når »C« [12] anmoder om refusion.

32. Bedrageriet fremgår tydeligere af denne figur:



10 — Beretning fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om udnyttelsen af administrative samarbejdsordninger i bekæmpelsen af momssvig, Bruxelles, 16.4.2004, KOM(2004) 260, s. 6 og 7.

11 — Denne handlemåde har i Spanien fået tilnavnet »trucha« (forel), som spiller på fiskens glatte overflade.

12 — I den såkaldte »papirkarruselsvig« er der end ikke varer, idet der kun er fakturaer i omløb.

33. I sag C-339/04 var der ikke noget bufferfirma »D«. Computime optrådte tilsyneladende bevidst som klarereren »C«, den belgiske leverandør optrådte som karruselfirmaet »B«, mens firmaerne i Luxembourg var firmaer oprettet til formålet »A«.

34. I den anden forelæggelsessag (sag C-440/04) foregik nummeret ligeledes i Belgien, men den ulovlige vinding opnåedes ved at påberåbe sig en transaktion inden for Fællesskabet, som man ikke havde til hensigt at gennemføre. Der optrådte to karruseller i manøvren. I den ene og enkleste af disse unddrog Auto Mail (karruselfirma »B«) at indbetale momsen fra salget af køretøjerne til Aillaud (klarerer »C«). Disse køretøjer var blevet overdraget afgiftsfrit af Recolta (firma oprettet til lejligheden »A«), som ikke kendte til bedrageriet, til Auto Mail. Det forholdt sig nemlig således, at Recolta havde købt dem af Aillaud og betalt afgiften. Den anden metode blev kompliceret af tilstedeværelsen af tredjemænd, der deltog som klarerere »C«, hvormed Aillaud fik rollen som buffer »D«, men med en anden placering end i figuren, idet han var ophavsmand til det til lejligheden oprettede firma »A«.

35. I virkeligheden kan metoderne være lige så udspekulerede og indviklede, som ophavsmændenes fantasi tillader det. Jeg er således enig med generaladvokat Poiares Maduro, når han i punkt 8 i forslaget til afgørelse i den tidligere omtalte sag Optigen m.fl. konstaterede, at det grundlæggende problem i alle sagerne er det samme, nemlig at et modtaget momsbeløb ikke bliver opgivet til afgiftsmyndighederne.

VII — Undersøgelse af de præjudicielle spørgsmål

36. Den belgiske Cour de cassation har forelagt et spørgsmål angående fradragsretten for afgiftspligtige personer, som ikke udfører bedrageriet [13], men som fremmer det [14], enten forsætligt eller uagtsomt.

A — *De to første præjudicielle spørgsmål (afgiftspligtige personer, som er i god tro)*

37. Svaret på dette spørgsmål findes, som jeg har angivet i indledningen til dette forslag til afgørelse, i dommen i sagen Optigen m.fl.,

13 — Karruselfirmaet repræsenterer det tab, som statskassen lider.

14 — Som firma oprettet til formålet, klarerer eller buffer.

som i dette tilfælde fastholdt nævnte fradragsret.

38. Der er intet, eller kun lidt, der kan tilføjes til denne dom, både fordi den er så ny, men især fordi den er rigtig. Med henvisning til, at begreberne i sjette direktiv er objektive (præmis 43-45), og til momssystemets generelle udformning, som er kendetegnet ved princippet om afgiftsneutralitet, der udelukker en generel sondring mellem lovlig og ulovlig virksomhed (præmis 49), fastslog Domstolen, at der skal svares moms af transaktioner, som ikke udgør et bedrageri, og som udføres af en afgiftspligtig person, hvis fradragsret ikke påvirkes, fordi transaktionerne uden hans viden indgår i en ulovlig leverancekæde (præmis 51-54).

39. Det kan udledes af denne dom, at det fælles momssystem ikke tillader, at denne ret nægtes en person, som i god tro [15] indkøber varer, og som ikke er vidende om sælgerens uredelige hensigter, på grund af at aftalen i henhold til den belgiske civillovbog udgør en nullitet.

15 — Dette forhold, som er af subjektiv karakter, skal vurderes med udgangspunkt i bevisreglerne i den nationale retsorden, med forbehold af anvendelse af andre fællesskabsbestemmelser (punkt 57 i dette forslag til afgørelse).

B — *Det tredje præjudicielle spørgsmål (afgiftspligtige personer, der er bekendt med svindlen)*

40. Løsningen er ikke så klar, når køberen har kendskab til svindlen. I dette tilfælde er der to muligheder: 1) at køberen er bekendt med svindlen, men ikke deltager heri og ikke drager nogle fordele heraf, eller 2) er bekendt med bedrageriet og herved opnår ulovlig vinding.

1. Den første mulighed

41. I dette tilfælde bør svaret være det samme som det, der gælder for den afgiftspligtige person, som ikke er bekendt med bedrageriet.

42. Argumenterne i dommen i sagen Optigen m.fl. kan fuldt ud finde anvendelse i dette tilfælde, eftersom en aktivitet ikke ophører med at være økonomisk lovlig, fordi den person, der udøver den, er vidende om, at modparten har uredelige hensigter, idet denne momspligtige transaktion afstedkommer en efterfølgende fradragsret.

43. Princippet om afgiftsneutralitet hindrer, at transaktioner, der er omfattet af afgiftens

formål, kan holdes uden for ordningen. Det bekræftedes i dommen i sagen Optigen m.fl., at denne ret gælder, uanset om den moms, der skal betales for tidligere eller senere transaktioner, er blevet indbetalt (præmis 54).

44. Den afgiftspligtige persons »illoyale« adfærd, når han ikke anmelder bedrageriet til skattevæsenet, har forskellige konsekvenser [16], men kan aldrig medføre, at en grundlæggende regel i momssystemet ophæves, nemlig at der i forbindelse med det enkelte led i produktions- eller fordelingsprocessen skal svares en afgift med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der er betalt i foregående led [17].

2. Den anden mulighed

a) Et passende udgangspunkt for undersøgelsen

45. Hvis alle deltager, udgør planen i sig selv et bedrageri, eftersom den er udformet med henblik på at undgå at betale afgift.

46. I en sådan situation skal medlemsstaterne reagere og efter behov indføre særlige foranstaltninger i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 1, eller de skal i henhold til artikel 21, stk. 3, [18] kræve solidarisk hæftelse for betalingen med respekt af proportionalitets- og retssikkerhedsprincipperne [19].

47. Disse foranstaltninger er under alle omstændigheder nødvendige, men utilstrækkelige, da de, eftersom de har forskellig oprindelse, kan være forskellige og forstyrre ensartetheden i det fælles momssystem.

48. Det ville desuden stride mod sund fornuft, hvis en medlemsstat forholdt sig passiv og tolererede en beregnede adfærd og ikke pålagde den en retslig sanktion [20].

16 — F.eks. at gøre vedkommende ansvarlig for unddragelsen (jf. punkt 46 i dette forslag til afgørelse).

17 — I punkt 58 ff. i dette forslag til afgørelse undersøger jeg denne rettigheds centrale rolle i momssystemet.

18 — Ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17.10.2000 om ændring af direktiv 77/388/EØF for så vidt angår bestemmelse af betalingspligten for merværdiafgiften (EFT L 269, s. 44) blev artikel 21 suppleret med nævnte stk. 3.

19 — Generaladvokat Poiares Maduro foreslog i sit forslag til afgørelse af 7.12.2005 i sag C-384/04, Federation of Technological Industries, at Domstolen i lyset af omtalte artikel 21, stk. 3, skulle erklære, at intet er til hinder for, at medlemsstaterne på baggrund af nævnte principper indfører solidarisk hæftelse for afgiften hos personer, der, når de lader en omsætning indgå i en karrusel, havde kendskab til eller burde have kendskab til medkontrahentens bedragerier (punkt 39, nr. 1, andet afsnit).

20 — Generaladvokat Poiares Maduro gjorde opmærksom på denne risiko i punkt 76 i det forslag til afgørelse, der blev fremsat den 7.4.2005 i sagen Halifax m.fl.

49. Det skal således efterprøves, om der i henhold til et generelt princip i fællesskabslovgivningen kræves en fælles reaktion over for situationer som dem, der behandles i hovedsagerne, når aktørerne er vidende om, at de er ulovlige.

50. Kæder, hvori en af deltagerne ikke indbetaler den indgående moms til skattevæsenet, og hvori en anden deltager fratrækker den, er et retsmisbrug, idet der anvendes en retsregel (sjette direktivs artikel 17) for at opnå en fordel, der strider mod reglens formål. Der gennemføres en transaktion, der er i strid med almindelige kommercielle vilkår, med det formål at opnå en utilbørlig vinding.

51. Spørgsmålet er derfor, om forbuddet mod retsmisbrug også gælder på momsområdet.

b) Retsmisbrug og det fælles momssystem

52. Netop dette spørgsmål blev behandlet i dom af 21. februar 2006 i den tidligere omtalte sag Halifax m.fl., hvor generaladvokat Poiares Maduro i forslaget til afgørelse gennemgik (punkt 60 ff.) forskellige domme afsagt af Domstolen [21], for at undersøge reglen om, at »borgerne ikke på svigagtig vis eller med henblik på misbrug kan gøre fællesskabsbestemmelserne gældende« [22].

53. Jeg er enig med min kollega, generaladvokat Poiares Maduro, i, at intet er til hinder for, at denne regel finder anvendelse på momsområdet. Desuden er bekæmpelse af unddragelse et anerkendt mål, der er fastsat i sjette direktivs artikler om afgiftsfritagelser, hvilket blev understreget i dommen i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep [23] og senere stadfæstet i dommen i sagen Halifax m.fl. [24]. Man må undgå en retorisk påberåbelse af fællesskabsbestemmelserne i forbindelse med nævnte afgift med henblik på at opnå en vinding, der er i strid med deres formål.

54. Vanskeligheden består ikke i at anvende forbuddet mod retsmisbrug, men i at fast-

21 — Fællesskabets retsinstanser har i deres retspraksis vurderet spørgsmålet om misbrug af rettighed inden for følgende områder: a) grundlæggende rettigheder (dom af 3.12.1974, sag 33/74, Van Binsbergen, Sml. s. 1299, præmis 13, af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, præmis 25, og af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 24); b) social sikkerhed (dom af 2.5.1996, sag C-206/94, Palletta, Sml. I, s. 2357, præmis 24); c) fælles landbrugspolitik (dom af 11.10.1977, sag 125/76, Cremer, Sml. s. 1593, præmis 21, og af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21); d) selskabsret (dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20 og 28, og af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33).

22 — Generaladvokat La Pergolas formulering i forslaget til afgørelse i den tidligere omtalte Centros-sag, punkt 20.

23 — Dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Sml. I, s. 5337, præmis 76.

24 — Præmis 71.

sætte kriterierne for dets anvendelse. På dette område, der er reguleret af legalitetsprincippet, er det ikke uden grund, at retssikkerheden, og det herunder hørende princip om beskyttelse af den berettigede forventning, spiller en vigtig rolle, således at de berørte borgere på forhånd kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem [25]. De afgiftspligtige kan desuden selv organisere deres virksomhed og på denne måde begrænse skattevirkningerne [26], idet en afgiftspligtig, der med henblik på at opnå et bestemt økonomisk mål har valget mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner for at reducere afgiften [27]. De kan derfor ikke foreholdes at have udnyttet en bestemmelse eller et retligt tomrum med henblik på at betale færre afgifter [28].

55. På baggrund af det anførte kan begrebet retsmisbrug i spørgsmål om moms nærmere præciseres. For det første har afgiftspligtige personer en ufravigelig ret til at indrette deres virksomhed, som de ønsker, og udnytte de med den pågældende retlige ordning forbundne fordele. Med andre ord skal lovgiverens hensigt respekteres, hvilket ikke sker, når man under dække af at opfylde bestemmelsens betingelser tilstræber og opnår et resultat, som er i strid med bestemmelsens formål [29].

56. Det andet spørgsmål er, om transaktionens formål udelukkende er at skabe den krævede rettighed [30] og at opnå en uberettiget vinding [31]. Ud over at den person, som opnår fradraget, har kendskab til planen, må han nødvendigvis have givet de øvrige deltagere sit samtykke, således at kontrakten,

25 — I dom af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, understreges dette med et citat fra en anden dom i præmis 34.

26 — Generaladvokat Cosmas understreger f.eks. i forslaget til afgørelse i den sag, hvori der blev afsagt dom den 27.1.2000 (sag C-23/98, Heerma, Sml. I, s. 419), der blev påberåbt af Kommissionen i dens skriftlige indlæg, at enhver fysisk person har ret til at oprette selskaber og i deres egenskab af afgiftspligtige levere tjenesteydelser og goder til nærtstående (punkt 28).

27 — Dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 26, og af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald Internacional, Sml. I, s. 7257, præmis 33. Generaladvokat Poiares Maduro er i forslaget til afgørelse i sagen Halifax m.fl. særdeles klar og understreger, at ingen er retligt forpligtet til at drive virksomhed på den måde, der giver staten det højst mulige afgiftsprovenu (præmis 85).

28 — Således som Domstolen bemærkede i den tidligere omtalte dom i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep, præmis 79.

29 — Generaladvokat Poiares Maduro understreger, at det drejer sig om at sammenholde bestemmelsens formål med aktivitetens resultater, således at der ikke er tale om misbrug, hvis sidstnævnte er resultatet af et valg mellem lovlige alternativer (forslag til afgørelse i sagen Halifax m.fl., punkt 88).

30 — Hvis det kan begrundes på anden vis, er der ikke tale om misbrug af rettighed. Hvis en retsforskrift under sådanne omstændigheder på grundlag af et uskrevet generelt princip fortolkes således, at den ikke tildeler den pågældende fordel, vil afgiftsmyndighederne blive tildelt en alt for bred skønsbeføjelse ved afgørelsen af, hvilket af formålene med en given transaktion der må anses for at være det fremherskende (forslag til afgørelse i sagen Halifax m.fl., punkt 89), og dette ville føre til stor retsusikkerhed.

31 — Disse to kriterier, der fandt anvendelse i dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, som gjorde det muligt at frakende en eksportør retten til en restitution, skønt de formelle krav hertil var opfyldt (præmis 52 og 53), er blevet taget i betragtning i dommen i sagen Halifax m.fl. (præmis 74 og 75).

der ikke har et selvstændigt økonomisk indhold, blot er et skalkeskjul for at opnå vindingen.

57. Det påhviler de nationale domstole at vurdere, om en konkret sag har de beskrevne kendetegn, hvorved de skal anvende de nationale bevisregler, såfremt disse ikke svækker fællesskabsrettens effektivitet [32]. I forbindelse med undersøgelsen skal der tages hensyn til de juridiske, kommercielle og personlige bånd mellem de implicerede [33]. Der er to forhold, der er særlig vigtige. Det ene er den ulovlige vinding, som den person, der benytter fradragsretten, opnår, og det andet er dennes rolle i planen, eftersom mistanken om medvirken til bedrageriet vokser, jo tættere vedkommende befinder sig i forhold til den fiktive forretning.

c) Retten til fradrag i forbindelse med karruselsvindel

58. Fradraget udgør kernen i det fælles momssystem: Det fritager virksomhedsejeren for den afgiftsbyrde, der er opstået og opkrævet i forbindelse med hans virksomhed, idet denne pålægges forbrugeren. Denne fortolkning er i overensstemmelse med princippet om momsneutralitet, da ordningen giver de mellemliggende led i kæden adgang til i deres eget afgiftstilsvar at fradrage de beløb, de hver især har betalt deres leverandør som moms af den pågældende transaktion, og således til afgiftsmyndighederne indbetale den del af momsen, som svarer til forskellen mellem salgsprisen og købsprisen [34].

59. Disse overvejelser støtter opfattelsen af, at den omtalte fradragsret indtræder samtidig med, at momsen for overdragelse af goder og tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med de afgiftspligtige omsætninger, forfalder (sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2). Hvis disse derimod vedrører handlinger, der ikke er afgiftspligtige, eller som er fritaget for afgift, betales der ingen afgift, og der kan ikke foretages noget fradrag, hvilket kun er muligt i forbindelse med en tilsvarende afgiftsforpligtelse. Hvis der ikke findes en sådan afgiftsforpligtelse, fordi svindlen er udtænkt med det formål kunstigt at skabe rettigheden, skal der ikke kompenseres for en byrde, der i virkeligheden ikke er blevet afholdt. Derfor tillader Domstolen den mulighed, at rettigheden, når den er opstået, ikke bliver erhvervet, da det, ud over bestemmelserne i relevante reguleringer, i

32 — Den tidligere omtalte Emsland-Stärke-dom, præmis 54, samt dom af 21.7.2005, sag C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, præmis 40, og af 21.2.2006 i sagen Halifax m.fl. (præmis 76).

33 — Den tidligere omtalte Emsland-Stärke-dom, præmis 58, og dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 81.

34 — Dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 33, af 15.10.2002, sag C-427/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8315, præmis 42, og af 29.4.2004, sag C-152/02, Terra Baubedarf-Handel, Sml. I, s. 5583, præmis 36, er i overensstemmelse hermed.

henhold til sjette direktivs artikel 20 kræves, at der ikke er tale om svig eller misbrug [35].

60. Hvis en afgiftspligtig person, som deltager i en karrusel, hvor en anden aktør, uden hans vidende og samtykke, ikke indbetaler den skyldige moms, nægtedes retten til fradrag, ville kæden på grund af den centrale rolle, som denne rettighed er blevet tildelt, blive brudt og objektiviteten forsvinde, og den målsætning, der er blevet fremført siden første direktiv, om at pålægge omsætningen en generel forbrugsafgift, ville gå tabt. I disse tilfælde er der ikke tale om fiktive planer, der er udtænkt for at undgå betaling, men om almindelige transaktioner og hermed økonomiske aktiviteter i henhold til sjette direktiv, hvor der er tale om uredelig adfærd. Når den afgiftspligtige person derfor ikke er bekendt med, at han deltager i en større plan, der har til formål at unddrage sig afgiftsforpligtelsen, eller, såfremt han er vidende herom, ikke deltager i den ulovlige aftale, påvirker dette ikke hans fradragsret. Dette var som bekendt Domstolens holdning i dommen i sagen Optigen, som jeg følger i dette forslag til afgørelse.

61. Desuden ville denne forvridning give fradragsret til en person, som er vidende om, at han deltager i en plan om karruselsvindel, der indebærer fiktive transaktioner med henblik på uberettiget at reducere afgiftsbetalingen. Jeg har allerede påpeget, at denne svindel i nogle tilfælde blot foregår ved fremsendelse af fakturaer uden en egentlig overdragelse af varer. Men selv om den økonomiske betydning heraf er åbenbar, savner fakturaerne i et retligt perspektiv praktisk betydning. Den belgiske regering har ret, når den hævder, at denne type transaktioner ikke opfylder de betingelser for at være afgiftspligtige, der er defineret i sjette direktivs artikel 5, da de ikke kan henføres til den afgiftspligtige persons virksomhed.

62. Med andre ord skal fradragsretten i henhold til første og sjette momsdirektiv fortabes, når rettighedsindehaveren bevidst deltager i svigagtige kæder af denne type, hvilket skal bedømmes med udgangspunkt i de tidligere anførte kriterier. I overensstemmelse hermed blev det i Fini H-dommen [36] understreget, at den nationale domstol skal nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (præmis 34).

35 — Domme af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 41, og sag C-396/98, Schloßstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 42, var i overensstemmelse med dette synspunkt. Det samme var tilfældet med hensyn til den tidligere omtalte dom i sagen Halifax m.fl. (præmis 84).

36 — Dom af 3.3.2005, sag C-32/03, Sml. I, s. 1599.

VIII — Forslag til afgørelse

63. På baggrund af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer spørgsmålene fra Cour de cassation i Belgien på følgende måde:

»1) I henhold til Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter og Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, kan en afgiftspligtig person, der erhverver varer, og som ikke er bekendt med sælgerens bedrageri, ikke fratages retten til fradrag for afgiften, selv om salgskontrakten i henhold til den nationale civilret udgør en nullitet.

2) Det samme gælder, når køberen er bekendt med bedrageriet, men ikke deltager heri eller opnår nogen vinding herved.

3) Hvis køberen bevidst deltager i en sådan transaktion, som udelukkende er udtænkt med det formål at formindske afgiftsbyrden og derfor udgør retsmisbrug, skal han i henhold til det fælles momssystem fratages fradragsretten.«