DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. juli 2006 *

I de forenede sager C-439/04 og C-440/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Cour de cassation (Belgien) ved afgørelse af 7. oktober 2004, indgået til Domstolen den 19. oktober 2004, i sagerne

Axel Kittel (sag C-439/04)

mod

État belge,

og

État belge (sag C-440/04)

mod

Recolta Recycling SPRL,

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr (refererende dommer), U. Lõhmus og A. Ó Caoimh,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. februar 2006,

efter at der er indgivet indlæg af:

— Axel Kittel ved avocat J. Bublot (sag C-439/04)

— Recolta Recycling SPRL ved avocats T. Afschrift og A. Rayet (sag C-440/04)

— den belgiske stat ved E. Dominkovits, derefter ved L. Van den Broeck, som befuldmægtigede, bistået af avocat B. van de Walle de Ghelcke

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello stato G. De Bellis

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J.-P. Keppenne og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. marts 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er indgivet i forbindelse med to sager mellem henholdsvis Axel Kittel og Recolta Recycling SPRL (herefter »Recolta«) og den belgiske stat angående de belgiske afgiftsmyndigheders afslag på at indrømme ret til at fradrage den indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der er erlagt for transaktioner, der er led i »karruselsvig«.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), som ændret ved sjette direktiv (herefter »første direktiv«), bestemmer:

»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.«

4 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

5 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6 Direktivets artikel 5, stk. 1, bestemmer, at der »[v]ed »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

7 Sjette direktivs artikel 17, stk. 1, og artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelse, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.«

Nationale bestemmelser

8 I medfør af artikel 1131 i den belgiske code civil kan »en forpligtelse, der ikke har noget formål, eller som har et fiktivt eller ulovligt formål, ikke have nogen virkning«.

9 I henhold til samme code civils artikel 1133 forstås herved »aftaler, der er forbudt ved lov, samt aftaler, der er i strid med lov og ærbarhed og den offentlige orden«.

Tvisten i hovedsagen

Sag C-439/04

10 Den forelæggende ret har anført, at aktieselskabet Ang Computime Belgium (herefter »Computime«) købte og videresolgte edb-komponenter, og at afgiftsmyndighederne ifølge det notat, de havde udfærdiget, anså selskabet for bevidst at have deltaget i en »momskarrusel«, der havde til formål en eller flere gange at få den moms, der var faktureret af leverandørerne for én og samme vare, tilbagebetalt, samt at de leverancer, der var foretaget til Computime, var fiktive. Afgiftsmyndigheden nægtede på dette grundlag Computime ret til at fradrage den afgift, der var erlagt for disse transaktioner.

11 Det fremgår af sagen, at afgiftsmyndigheden i Verviers fremsatte et betalingspåkrav til Computime den 13. oktober 1997. Af de krævede beløb udgjorde ca. 240 mio. BEF afgifter, og næsten 480 mio. BEF udgjorde bøder (i alt ca. 18 mio. EUR).

12 Computime anlagde sag til prøvelse af dette betalingskrav ved Tribunal de première instance de Verviers, som frifandt afgiftsmyndigheden ved dom af 28. juli 1999. Ved dom af 29. maj 2002 stadfæstede Cour d'appel de Liège dommen afsagt af Tribunal de première instance de Verviers.

13 Axel Kittel har som kurator for konkursboet Computime iværksat appel af denne dom ved Cour de cassation.

Sag C-440/04

14 Den forelæggende ret har anført, at Recolta købte 16 luksuskøretøjer af hr. Alliaud, som selv havde købt dem af selskabet Auto Mail. Alliauds køb gav ikke anledning til nogen opkrævning af moms til fordel for statskassen, og Aillaud har heller ikke betalt den belgiske stat den moms, der var erlagt af Recolta. Recolta videresolgte køretøjerne med fritagelse for moms til det samme selskab, nemlig Auto Mail, på grundlag af en eksportsalgstilladelse.

15 Det fremgår af sagen, at Ailliaud ifølge en undersøgelse foretaget af inspection spéciale des impôts havde iværksat et afgiftssvigsystem, der bestod af »momskarusseller«, som de transaktioner, han havde gennemført med Recolta, var omfattet af.

16 Den 26. oktober 1989 fremsatte afgiftsmyndigheden i Verviers et betalingspåkrav til Recolta på over 4,8 mio. BEF i afgifter og lidt over 9,7 mio. BEF i bøde (i alt ca. 360 000 EUR).

17 Recolta anlagde sag til prøvelse af dette betalingskrav ved Tribunal de première instance de Verviers. Efter at denne retsinstans have konstateret, at der ikke var nogen grund til at antage, at Recolta og dets ledelse havde kendskab til, eller var bevidst om at være indblandet i en så udbredt momssvindel, fastslog denne retsinstans ved dom af 1. oktober 1996, at der ikke var hjemmel til det af afgiftsmyndigheden i Verviers udstedte betalingskrav, hvorfor dette var en nullitet og uden retsvirkning. Sagen gav ligeledes anledning til en straffesag, hvori Tribunal

correctionnel de Bruxelles den 7. januar 1994 afsagde en kendelse om henlæggelse af sagen for så vidt angår Recoltas forretningsfører.

18 Den belgiske stat appellerede denne dom til Cour d'appel de Liège med påstand om, at de aftaler, som lå til grund for fakturaerne, var en nullitet i henhold til national ret, fordi den afgørende bevæggrund for Ailliaud til at kontrahere med Recolta var gennemførelsen af transaktioner i strid med momsordningen. De betingelser, der berettiger fradrag, og navnlig betingelsen om levering af goder, var derfor ikke opfyldt, idet de omtvistede transaktioner havde et ulovligt formål som omhandlet i artikel 1131 i code civil.

19 Efter at Cour d'appel de Liège havde stadfæstet nævnte dom, iværksatte den belgiske stat appel ved Cour de cassation.

De præjudicielle spørgsmål

20 Den forelæggende ret har for det første anført, at de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i den belgiske momslov udgør gennemførelsen i national ret af sjette direktivs artikel 2, artikel 4, stk. 1, artikel 5, stk. 1, og artikel 17, stk. 2.

21 Dernæst har den henvist til, at sjette direktiv efter Domstolens faste praksis er baseret på princippet om afgiftsneutralitet. Hvad angår opkrævning af momsen er dette princip til hinder for, at der foretages en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner, bortset fra de tilfælde, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig og en ulovlig økonomisk sektor er udelukket på grund af bestemte varers særlige karakteristika, hvilket ikke er tilfældet i denne sag.

22 Den forelæggende ret har endvidere anført, at det følger af national ret, at en aftale, der har til formål at organisere svindel mod tredjemand, i dette tilfælde den belgiske stat, hvis rettigheder er beskyttede ved en lovgivning om den offentlige orden, har et ulovligt formål og er en nullitet. Hvad angår hensynet til almenheden er det tilstrækkeligt, at en af parterne har indgået aftalen med et ulovligt formål, og det er ikke nødvendigt, at modparten har haft kendskab til dette formål.

23 I sag C-439/04 har Cour de cassation anført, at Cour d'appel de Liège fastslog, at en aftale, der er en nullitet, ikke kan have retsvirkninger såsom ret til fradrag for momsen, når det ulovlige formål er svindlen med selve afgiften, og at Axel Kitte til støtte for sit kassationsanbringende har gjort gældende, at den moms, der er faktureret af en afgiftspligtig person for en levering af goder, kan fradrages, selv om den er foretaget i forbindelse med en aftale, der efter national ret er en nullitet, og at fradragsretten foreligger, uanset om det ulovlige formål består i svindel med selve momsen.

24 I sag C-440/04 har den belgiske stat til støtte for sit kassationsanbringende anført, at den moms, der er faktureret af en afgiftspligtig person for en levering af goder, ikke kan fradrages, når leveringen, selv om den faktisk er gennemført, er foretaget i henhold til en aftale, der efter national ret er en nullitet, selv om køberen var i god tro.

25 Under disse omstændigheder har Cour de cassation besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

Sag C-439/04

»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 [momsen], 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?«

Sag C-440/04

»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 [momsen], 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?«

26 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 28. januar 2005 er sagerne C-439/04 og C-440/04 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

De præjudicielle spørgsmål

27 Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17 skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i nationale ret, hvorefter annullation af en købsaftale i henhold til en civilretlig bestemmelse, hvorefter kontrakten er en nullitet, idet den er i strid med den offentlige orden på grund af sælgerens ulovlige formål, for den afgiftspligtig person indebærer tab af retten til at fradrage den erlagte moms, når en levering er foretaget til en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktioner var et led i den svindel, som sælgeren har begået. Den forelæggende spørger, om det forholder det sig anderledes, når aftalens nullitet skyldes svindel med selve momsen.

28 Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om det forholder sig anderledes, når den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at den pågældende ved erhvervelsen deltog i en transaktion, der var en følge af momssvindel.

Indlæg for Domstolen

29 Axel Kittel har anført, at princippet om afgiftsneutralitet, jf. navnlig første direktivs artikel 2 og sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er til hinder for, at transaktioner, der ene og alene er en nullitet i henhold til national ret, for den afgiftspligtige person kan indebære tab af retten til at fradrage momsen.

30 Derudover er sjette direktivs artikel 5 ikke til hinder for, at en transaktion, som på grund af sine særlige karakteristika udgør en del af det økonomiske kredsløb i konkurrencemæssig henseende — selv om en del af leveringen er foretaget med henblik på at medvirke til momsunddragelse — anses for levering af et gode. Under disse omstændigheder skal sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fortolkes således, at den tillader fradrag for den erhverver, som ikke har til hensigt at begå momssvig.

31 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, indrømmer desuden fradragsret til den erhverver, som ikke har til hensigt at foretage momsunddragelse, selv om han var bekendt med leverandørens svigagtige transaktion, og uanset om han drager fordel af den svigagtige transaktion eller ej. Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, skal derfor fortolkes

således, at den tillader fradrag til erhververen, selv om denne var bekendt med leverandørens svigagtige transaktioner, og uanset om erhververen har draget fordel heraf eller ej.

32 Den belgiske stat har gjort gældende, at når der foretages levering af goder til en afgiftspligtig person, der har indgået en aftale i god tro uden kendskab til den svig, som sælgeren har begået, er princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for at nægte den afgiftspligtige retten til fradrag, såfremt det godtgøres, at de krævede materielle betingelser herfor ikke er opfyldt.

33 Dette er navnlig tilfældet, hvis den afgiftspligtige uden at være vidende herom deltager i »karruselsvig«, for så vidt som han ikke kan anses for at være modtager af en levering af goder som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, eller som en person, der anvender de omhandlede varer til sine afgiftspligtige transaktioner, eller når den afgiftspligtige ikke er i besiddelse af en faktura som omhandlet i direktivets artikel 18, stk. 1, og artikel 22, stk. 3.

34 Udøvelsen af fradragsretten kan ligeledes nægtes, når det er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug.

35 Recolta og den italienske regering har gjort gældende, at det første spørgsmål skal besvares bekræftende, og at det andet spørgsmål skal besvares benægtende.

36 Den italienske regering har anført, at princippet om forbud mod misbrug af fællesskabsretten er til hinder for, at erhververen indrømmes ret til at fradrage den erlagte afgift, når det ulovlige formål med købsaftalen består i svindel med momsen, og begge parter er bekendt hermed.

37 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, at levering af goder, der er foretaget til en afgiftspligtig person, som har indgået aftalen i god tro uden kendskab til den svindel, som sælgeren har begået, udgør levering af goder i sjette direktivs artikel 5, stk. 1's forstand, og at denne levering giver mulighed for fradrag i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, samt at princippet om afgiftens neutralitet er til hinder for, at den afgiftspligtige nægtes retten til at fradrage momsen i medfør af en national bestemmelse, hvorefter aftalen er en nullitet, fordi den er i strid med den offentlige orden på grund af sælgerens ulovlige formål.

38 Ifølge Kommissionen må svaret på den forelæggende rets spørgsmål være det samme, hvis det ulovlige formål med salgsaftalen, som i henhold til national ret medfører nullitet, er svindel med merværdiafgiften, som begge aftaleparter er bekendt med, medmindre det godtgøres, at udøvelsen af fradragsretten udgør et misbrug, som erhververen har begået.

Domstolens bemærkninger

39 Ved sjette direktiv er der indført et fælles momssystem, der bl.a. er baseret på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. bl.a. dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 38, og af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 36).

40 Ifølge dette direktiv har merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde, da de afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 2 ud over indførsel af goder omfatter levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 37).

41 Gennemgangen af begreberne levering af goder, som er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og af økonomisk virksomhed, viser, at disse begreber, som fastlægger de afgiftspligtige transaktioner i henhold til sjette direktiv, har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. i denne retning dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 43 og 44).

42 Som Domstolen har fastslået i præmis 24 i dom af 6. april 1995, BLP Group (sag C-4/94, Sml. I, s. 983), ville forpligtelsen for afgiftsmyndigheden til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastlægge den afgiftspligtige persons hensigt stride mod merværdiafgiftssystemets formål, som er at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved — bortset fra undtagelsestilfælde — at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter.

43 Det ville derfor så meget desto mere være i strid med disse formål, hvis der skulle påhvile skatte- og afgiftsmyndighederne en forpligtelse til ved afgørelsen af, om en bestemt transaktion udgør en levering foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og om den udgør en økonomisk virksomhed, at tage hensyn til hensigten hos en anden erhvervsdrivende end den pågældende afgiftspligtige person, som har medvirket i samme leveringskæde, og/eller den eventuelle svigagtige karakter af en anden transaktion, som indgik i samme kæde og fandt sted før eller efter den afgiftspligtiges transaktion, og som denne ikke havde og ikke kunne have kendskab til (dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 46).

44 Domstolen fastslog i præmis 51 i dommen i sagen Optigen m.fl., at transaktioner, med hensyn til hvilke der ikke i sig selv er begået momssvig, udgør leveringer af goder foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4 og artikel 5, stk. 1, når de opfylder de objektive kriterier, som disse begreber er baseret på, uanset hensigten hos en anden erhvervsdrivende end den pågældende afgiftspligtige person, som har medvirket i samme leveringskæde, og/eller den eventuelle svigagtige karakter af en anden transaktion, som indgik i samme kæde og fandt sted før eller efter den afgiftspligtiges transaktion, og som denne ikke havde og ikke kunne have kendskab til.

45 Domstolen har præciseret, at retten for en afgiftspligtig person, som foretager sådanne transaktioner, til at fradrage den erlagte indgående moms, heller ikke kan berøres af, at der i den leveringskæde, som disse transaktioner indgår i, uden at den afgiftspligtige ved eller kan vide det, findes en anden transaktion, som ligger før eller efter den afgiftspligtiges egen transaktion, og som er behæftet med momssvig (dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 52).

46 Det ville ikke forholde sig anderledes, såfremt sådanne transaktioner var omfattet af den svig, som sælgeren har begået, uden at den afgiftspligtige vidste eller kunne vide det.

47 Fradragsretten i henhold til artikel 17 ff. i sjette direktiv udgør nemlig en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43).

48 Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 70).

49 Spørgsmålet, om momsen af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt til statskassen, er uden betydning for den afgiftspligtiges ret til at fradrage den betalte indgående moms (jf. i denne retning kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 26). I henhold til det grundlæggende princip i det fælles momssystem, som følger af første og sjette direktivs artikel 2, skal der pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer (jf. bl.a. dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 29, og af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 37, samt dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 54).

50 Således som den forelæggende ret har anført, fremgår det i denne sammenhæng af Domstolens faste praksis, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Heraf følger, at den omstændighed, at en adfærd er strafbar, ikke i sig selv medfører afgiftsfritagelse. En sådan fritagelse indtræder nemlig kun i særlige situationer, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket på grund af visse varers eller visse tjenesteydelsers særlige kendetegn (jf. bl.a. dom af 29.6.1999, sag C-158/98, Coffeeshop »Siberië«, Sml. I, s. 3971, præmis 14 og 21, og af 29.6.2000, sag C-455/98, Salumets m.fl., Sml. I, s. 4993, præmis 19). Det står dog fast, at dette ikke er tilfælde for så vidt angår de i hovedsagen omhandlede edb-komponenter og køretøjer.

51 Henset til det ovenfor anførte fremgår det, at de erhvervsdrivende, som træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er led i bedrageri, uanset om der er tale om momssvig eller andre typer af svig, skal kunne stole på lovligheden af disse transaktioner uden at risikere at hæfte solidarisk for erlæggelsen af moms, som skyldes af en anden afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries, Sml. I, s. 4191, præmis 33).

52 Det følger heraf, at sjette direktivs artikel 17 er til hinder for en bestemmelse i national ret, hvorefter annullation af en købsaftale i henhold til en civilretlig bestemmelse, hvorefter kontrakten er en nullitet, idet den er i strid med den offentlige orden på grund af sælgerens ulovlige formål, for den afgiftspligtig person indebærer tab af retten til at fradrage den erlagte moms, når en levering er foretaget til en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var et led i den svindel, som sælgeren har begået. Spørgsmålet, om aftalens nullitet skyldes svindel med momsen eller andre former for svindel, er i den forbindelse uden betydning.

53 Derimod er de objektive kriterier, som begreberne leveringer af goder, som er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, samt økonomisk virksomhed, er baseret på, ikke opfyldt i tilfælde af afgiftssvig, som er begået af den afgiftspligtige selv (jf. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 59).

54 Som Domstolen allerede har fastslået, er bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76). Borgerne kan ikke gøre fællesskabsretten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas

m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20, af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33, og af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 32).

55 Hvis afgiftsmyndigheden konstaterer, at fradragsretten er blevet udnyttet på svigagtig måde, kan den med tilbagevirkende gyldighed kræve de fratrukne beløb godtgjort (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 24, og af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, præmis 24, samt dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 46), og det tilkommer den nationale domstol at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. Fini H-dommen, præmis 34).

56 Ligeledes må en afgiftspligtig person, som ved erhvervelse af et gode vidste eller burde have vidst, at han gennemførte en transaktion, der var led i momssvindel, af hensyn til sjette direktiv anses for at have deltaget i denne svindel, uanset om vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af goderne eller ej.

57 Under sådanne omstændigheder er den afgiftspligtige nemlig medvirkende til, at der bliver udført svigagtige transaktioner og er derfor medskyldig.

58 Det er desuden kun ved en sådan fortolkning, der vanskeliggør gennemførelsen af de svigagtige transaktioner, at disse kan undgås.

59 Følgelig tilkommer det de nationale domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at den afgiftspligtige vidste

eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af et gode deltog i en transaktion, der var led i momssvindel, hvilket gælder, uanset om den omhandlede transaktion opfylder de objektiver kriterier, som begrebet levering af et gode, som er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og begrebet økonomisk virksomhed, er baseret på.

60 De præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 17 er til hinder for en bestemmelse i national ret, hvorefter annullation af en købsaftale i henhold til en civilretlig bestemmelse, hvorefter kontrakten er en nullitet, idet den er i strid med den offentlige orden på grund af sælgerens ulovlige formål, for den afgiftspligtig person indebærer tab af retten til at fradrage den erlagte moms, når en levering er foretaget til en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den svindel, som sælgeren har begået. Spørgsmålet, om aftalens nullitet skyldes svindel med momsen eller andre former for svindel, er i den forbindelse uden betydning.

61 Når det derimod på baggrund af objektive kriterier er fastslået, at der er foretaget levering af et gode til en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at han ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig, tilkommer det den nationale ret at nægte at indrømme den pågældende ret til fradrag.

Sagsomkostningerne

62 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, er til hinder for en bestemmelse i national ret, hvorefter annullation af en købsaftale i henhold til 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 den afgiftspligtige person indebærer tab af retten til at fradrage den erlagte indgående merværdiafgift, når en levering er foretaget til en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den svindel, som sælgeren har begået. Spørgsmålet, om aftalens nullitet skyldes svindel med merværdiafgiften eller andre former for svig, er i den forbindelse uden betydning.

Når det derimod på baggrund af objektive kriterier er fastslået, at der er foretaget levering af et gode til en afgiftspligtig, som vidste eller burde have vidst, at han ved sin erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig, tilkommer det den nationale ret at nægte at indrømme den pågældende afgiftspligtige ret til fradrag.

Underskrifter