DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

12. januar 2006 *

I de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), ved afgørelser af 28. juli 2003 (sag C-354/03 og sag C-355/03) og 27. oktober 2003 (sag C-484/03), indgået til Domstolen henholdsvis den 18. august og den 19. november 2003, i sagerne

Optigen Ltd (sag C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (sag C-355/03),

Bond House Systems Ltd (sag C-484/03)

mod

Commissioners of Customs & Excise,

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

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

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. december 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Optigen Ltd ved T. Beazley, QC, og barrister J. Herberg (sag C-354/03)

— Fulcrum Electronics Ltd ved R. Englehart, QC, og barrister A. Lewis (sag C-355/03)

— Bond House Systems Ltd ved K.P.E. Lasok, QC, og barrister M. Patchett-Joyce (sag C-484/03)

— Det Forenede Kongeriges regering ved C. Jackson (sagerne C-354/03, C-355/03 og C-484/03) og K. Manji (sag C-484/03), som befuldmægtigede, bistået af R. Anderson, QC, og barrister I. Hutton

— den tjekkiske regering ved T. Boček, som befuldmægtiget (sagerne C-354/03, C-355/03 og C-484/03)

— den danske regering ved J. Molde og A. Rahbøl Jacobsen, som befuldmægtigede, bistået af advokat P. Biering (sag C-484/03)

— Rådet for Den Europæiske Union ved A.-M. Colaert og J. Monteiro, som befuldmægtigede (sagerne C-354/03 og C-355/03)

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget (sagerne C-354/03, C-355/03 og C-484/03),

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. februar 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), som ændret ved 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, herefter »første direktiv«), og fortolkningen af sjette direktiv 77/388, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under tre sager mellem Optigen Ltd (herefter »Optigen«), Fulcrum Electronics Limited, i likvidation (herefter »Fulcrum«), og Bond House Systems Limited (herefter »Bond House«) på den ene side, og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) på den anden side, som vedrører sidstnævntes afslag på ansøgninger om tilbagebetaling af den merværdiafgift (herfter »moms«), der er betalt ved købet i Det Forenede Kongerige af mikroprocessorer, som efterfølgende er blevet eksporteret til en anden medlemsstat.

Retsforskrifter

3 Første direktivs artikel 2 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 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

5 I medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret således i stk. 2, at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

6 Samme direktivs 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. 1-3, 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 afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[...]«

Tvisterne i hovedsagerne

8 Det fremgår af forelæggelsesafgørelserne, at selskaberne Optigens, Fulcrums og Bond Houses virksomhed hovedsagelig bestod i at indkøbe mikroproccessorer hos selskaber i Det Forenede Kongerige og videresælge dem til købere i en anden medlemsstat.

9 For juni måned 2002 rejste Optigen krav om tilbagebetaling af et nettobeløb i indgående moms på over 7 mio. GBP. Ved afgørelser af 16. og 31. oktober 2002 afviste Commissioners kravet, i det omfang det vedrørte et beløb på lidt over 7 mio. GBP. Commissioners afslog endvidere, ved en afgørelse af 30. oktober 2002, at tilbagebetale samme selskab et beløb på lidt over 13 mio. GBP for juli måned samme år.

10 For juni 2002 rejste Fulcrum krav om tilbagebetaling af et nettobeløb i indgående moms på næsten 7,2 mio. GBP. Ved en afgørelse af 11. november 2002 afviste Commissioners kravet for et beløb på næsten 2 mio. GBP. De afviste endvidere for juli måned 2002 at tilbagebetale et beløb på ca. 1,1 mio. GBP af et samlet krav på næsten 4 mio. GBP. Endvidere pålagde Commissioners i februar 2003 Fulcrum at betale et beløb på næsten 160 000 GBP i indgående moms, som Commissioners hævdede fejlagtigt var tilbagebetalt Fulcrum for maj 2002.

11 For maj 2002 rejste Bond House krav om tilbagebetaling af et beløb på ca. 16,3 mio. GBP, som var betalt i indgående moms, hvilket krav imidlertid blev afvist af Commissioners. I september 2002 meddelte Commissioners selskabet, at de af det samlede krav anerkendte et beløb på lidt over 2,7 mio. GBP, som kunne tilbagebetales.

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelserne, at de pågældende transaktioner blev udført som led i en række leveringskæder, hvori der, uden at de sagsøgende selskaber i hovedsagen var bekendt hermed, optrådte en erhvervsdrivende, der undlod at svare moms — dvs. i det foreliggende tilfælde en erhvervsdrivende, der var momspligtig, men som forsvandt uden at betale moms til afgiftsmyndighederne — eller en erhvervsdrivende, som anvendte et »kapret« momsnummer, dvs. et nummer, der ikke tilhørte ham, hvilke transaktioner ifølge Commissioners udgør »karruselsvig«.

13 Ifølge forelæggelsesafgørelserne i sagerne C-354/03 og C-355/03 og ifølge Commissioners' erklæring i sag C-484/03 udføres »karruselsvig« i princippet på følgende måde:

— Et selskab (A), som har hjemsted i en medlemsstat, sælger varer til et selskab (B), som har hjemsted i en anden medlemsstat.

— Selskab B, som er den erhvervsdrivende, der har undladt at svare moms, eller som har anvendt et »kapret« momsnummer, videresælger varerne med tab til et bufferselskab (C), som har hjemsted i den anden medlemsstat. Hermed kan de efterfølgende salg foretages med fortjeneste. Selskab B er momspligtig for købet af varerne, men da det har benyttet dem til momspligtige transaktioner, er det tillige berettiget til at fradrage denne moms som indgående moms. Det er ganske vist momspligtigt for udgående moms, der er faktureret selskab C, men det forsvinder, før det betaler beløbet herfor til statskassen.

— Selskab C sælger på sin side de pågældende varer til et andet bufferselskab (D) i den anden medlemsstat, idet det betaler statskassen den fakturerede udgående moms efter at have fradraget den betalte indgående moms osv., indtil et selskab i den anden medlemsstat eksporterer disse varer til en tredje medlemsstat.

Denne udførsel er momsfritaget, men det eksporterende selskab er dog berettiget til tilbagebetaling af den indgående moms, der er betalt ved køb af de pågældende varer. Når køberen er selskab A, er der tale om egentligt »karruselsvig«.

— Processen kan gentages.

14 I sagerne C-354/03 og C-355/03 har den forelæggende ret angivet, at Commissioners har baseret deres afgørelser på en antagelse af, for det første, at Optigen og Fulcrum med hensyn til de i hovedsagen omhandlede køb ikke havde modtaget leveringer, der blev anvendt eller skulle anvendes til en momspligtig virksomhed, hvorfor de momsbeløb, som de hævdede at have betalt i forbindelse med disse køb, ikke var indgående afgifter i den i momsloven fra 1994 (Value Added Tax Act 1994) forudsatte forstand. Heller ikke de pågældende salg udgjorde efter Commissioners' opfattelse leveringer i momsretlig forstand, der var foretaget i forbindelse med en økonomisk virksomhed, hvorfor de ikke gav ret til tilbagebetaling. Endelig fandt Commissioners, at de i hovedsagen omhandlede køb og salg objektivt set ikke havde noget reelt økonomisk indhold og ikke blev udført som led i en økonomisk virksomhed. Købene var derfor ikke leveringer, der blev anvendt eller skulle anvendes i forbindelse med en økonomisk virksomhed, og heller ikke salgene var i momsretlig forstand leveringer foretaget i forbindelse med en økonomisk virksomhed.

15 Optigen og Fulcrum anfægtede Commissioners' afgørelser ved VAT and Duties Tribunal, London, som forenede de to sager.

16 Ved afgørelse af 23. maj 2003 frifandt VAT and Duties Tribunal, London, Commissioners i de to sager, idet den fandt, at Commissioners med rette havde antaget, at de pågældende transaktioner ikke var omfattet af merværdiafgiftens

anvendelsesområde. Retten fandt, at en erhvervsdrivende ikke er berettiget til tilbagebetaling af indgående moms, som er betalt af varer, som denne har solgt til selskaber uden for Det Forenede Kongerige, når der i leveringskæden har medvirket en erhvervsdrivende, der har undladt at svare moms, eller en erhvervsdrivende, som har anvendt et »kapret« momsnummer, selv om den erhvervsdrivende, der rejser krav om tilbagebetalingen, på ingen måde var impliceret i den tilsidesættelse af momspligten eller misbruget af et momsnummer, som bebrejdes den anden erhvervsdrivende, og var uvidende herom, og når de leveringskæder, som den pågældende erhvervsdrivendes køb og salg indgik i, udgjorde et led i en af en tredjemand udøvet »karruselsvig«, som den erhvervsdrivende ikke havde noget kendskab til.

17 Optigen og Fulcrum appellerede afgørelsen fra Vat and Duties Tribunal, London, til High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 I sag C-484/03 fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Commissioners har gjort gældende, at da formålet med de i hovedsagen omhandlede leveringskæder alene var svig, havde alle transaktionerne i forbindelse hermed, herunder de af Bond House udførte, intet reelt økonomisk indhold. Da de ulovlige transaktioner ikke var omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde, udgjorde de beløb, som Bond House havde betalt i indgående moms til sine leverandører, ikke momsbetalinger, hvorfor dette selskab ikke var berettiget til at få beløbene tilbagebetalt.

19 I august 2002 anlagde Bond House sag ved Vat and Duties Tribunal, Manchester, til prøvelse af Commissioners afgørelse.

20 Ved afgørelse af 29. april 2003, som blev ændret ved et tillæg af 8. maj 2003, fastslog VAT and Duties Tribunal, Manchester, at 26 af de i hovedsagen omhandlede 27 køb ikke kunne anses for økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand og derfor ikke var omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde. Den fastslog, at disse køb

udgjorde et led i en række transaktioner, som havde et svigagtigt formål. Selv om Bond House var ubekendt med dette formål og ikke selv havde begået noget ulovligt, havde transaktionerne ikke noget reelt økonomisk indhold og måtte vurderes på grundlag af objektive kriterier. Det var derfor uden betydning, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde begået noget ulovligt. Endelig kunne Bond House ikke have nogen berettiget forventning om at få imødekommet sit krav om tilbagebetaling af den indgående moms, som selskabet havde betalt, og Commissioners havde ikke ved at afslå dette krav tilsidesat hverken proportionalitets- eller retssikkerhedsprincippet eller nogen menneskerettigheder.

21 Bond House appellerede dommen til High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division.

De præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

22 I sagerne C-354/03 og C-355/03 har den forelæggende ret anført, at de angivne omstændigheder anses for at være fastslået. Den anser følgende faktiske omstændigheder for at være afgørende:

— Der er begået »karruselsvig« i sagerne.

— Optigen og Fulcrum var uskyldige og ikke impliceret i den pågældende svig, som de hverken havde eller burde have haft kendskab til, på anden måde end som almindelige købere hos en handlende og almindelige leverandører til et selskab i en anden medlemsstat.

— Optigen og Fulcrum havde ingen forbindelse med den erhvervsdrivende, som undlod at svare moms, eller som anvendte et »kapret« momsnummer.

— De ni køb, som var foretaget af Fulcrum, og for hvilke en tilbagebetaling af momsen var blevet afslået, var efter dette selskabs opfattelse ikke forskellige fra de øvrige 467 køb, som selskabet havde foretaget inden for det pågældende kvartal.

— På det tidspunkt, hvor Optigen og Fulcrum indkøbte varerne og betalte indgående moms, var »karrusellen« endnu ikke afsluttet, og den erhvervsdrivende, som ikke havde svaret moms, endnu ikke »forsvundet«, hvorfor det endnu var uvist, om disse to omstændigheder ville indtræffe.

23 I sag C-484/03 har den forelæggende ret anført, at Bond House har bestridt et vist antal af de faktiske omstændigheder, som er lagt til grund af VAT and Duties Tribunal, Manchester, eller af dennes konklusioner. Følgende omstændigheder er dog uomtvistede:

— Bond House var velanskrevet hos Commissioners og ikke mistænkt for at have begået nogen form for momssvig.

— Bond House havde ikke kendskab til den af Commissioners påståede svig og handlede ikke uforsvarligt.

— Bond House handlede ikke med nogen af de leverandører, som Commissioners påstår har handlet svigagtigt.

— Alle de transaktioner, som Bond House udførte, og dem, som selskabet udførte før og efter, at det havde købt og solgt de pågældende varer, fandt faktisk sted, idet de pågældende varer i hvert enkelt tilfælde skiftede ejer og blev betalt.

— De transaktioner, som VAT and Duties Tribunal, Manchester, havde betegnet som værende uden reelt økonomisk indhold, adskilte sig ikke fra andre transaktioner, Bond House havde udført, og hvis reelle økonomiske indhold var uomtvistet, da der ikke var noget holdepunkt for at antage, at de indgik i »karruselsvig«.

24 Bond House har i det væsentlige gjort gældende, at da de i hovedsagen omhandlede køb og leveringer faktisk blev foretaget, er der ikke grundlag for at hævde, at de ikke udgør »leveringer« eller en »økonomisk virksomhed« i momsretlig forstand, blot fordi en bedrager i den anden ende af leveringskæden har faktureret moms til en kunde, men ikke har opgivet den til Commissioners, uden at Bond House var bekendt med disse omstændigheder. Desuden er der ingen grund til at antage, at de transaktioner, som blev udført før eller efter svigen, og som involverede personer, der var ubekendt såvel med svigen som med dennes ophavsmand, blev udført som led i svigen eller bedragerens plan. Afgørelsen truffet af VAT and Duties Tribunal, Manchester, er i strid med formålet med det fælles momssystem. Som middel til bekæmpelse af svig er denne afgørelse endvidere uforholdsmæssig, ligesom den kan virke afskrækkende på den lovlige handel i strid med artikel 28 EF. Afgørelsen er endvidere i strid med retssikkerhedsprincippet, da de momspligtige ikke længere kan udstede fakturaer, hvori momsen angives, eller udfylde deres momsangivelser med et minimum af sikkerhed.

25 Commissioners har i det væsentlige gjort gældende, at transaktioner, som udføres som led i »karruselsvig«, ikke udgør en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand. De 26 transaktioner, som er omhandlet i hovedsagen, har derfor ikke noget reelt økonomisk indhold og er udelukket fra sjette direktivs anvendelsesområde. De

har ikke karakter af en »økonomisk virksomhed« og udgør ikke »leveringer« til eller fra Bond House. Afgørelsen om afslaget på dette selskabs krav om tilbagebetaling af den i hovedsagen omhandlede moms er ikke i strid med proportionalitets- eller retssikkerhedsprincippet og krænker ingen menneskerettigheder.

26 Dette er baggrunden for, at High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

I sagerne C-354/03 og C-355/03:

»1) Skal en erhvervsdrivendes ret til godtgørelse af erlagt moms i forbindelse med en transaktion ifølge det fælles momssystem og under hensyn til [første og sjette direktiv] bedømmes på grundlag af:

a) udelukkende den særlige transaktion, som den handlende har medvirket i, herunder dennes hensigter med sin medvirken, eller

b) samtlige transaktioner, herunder de efterfølgende, der udgør en lukket leveringskæde, som den særlige transaktion indgår i, herunder hensigten hos de andre deltagere i kæden, som den erhvervsdrivende ikke har kendskab til og/eller ikke har mulighed for at have kendskab til, og/eller

c) svig og svigagtig hensigt fra andre deltagere i den lukkede kæde, det være sig før eller efter den særlige transaktion, hvis medvirken den erhvervsdrivende var uvidende om, og hvis svig og svigagtige hensigt han ikke har kendskab til og/eller ikke har mulighed for at have kendskab til, eller

d) et andet kriterium, og da i givet fald hvilket?

2) Er udelukkelse fra momsordningen af transaktioner, der er foretaget af en uskyldig part, men som udgør et led i tredjemands »karruselsvig«, i strid med proportionalitets-, ligebehandlings- eller retssikkerhedsprincippet?«

I sag C-484/03:

»1) Når henses til fællesskabsrettens almindelige principper (særlig proportionalitets- og retssikkerhedsprincippet) og artikel 28 [EF],

a) var det sagsøgende selskab under de i sagen foreliggende omstændigheder en »afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, da det ved de 26 transaktioner købte mikroprocessorer af sælgere i Det Forenede Kongerige og solgte dem til købere uden for Det Forenede Kongerige?

b) udøvede det sagsøgende selskab under de i sagen foreliggende omstændigheder »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, da det ved de 26 transaktioner købte mikroprocessorer af sælgere i Det Forenede Kongerige og solgte dem til købere uden for Det Forenede Kongerige?

c) udgjorde det sagsøgende selskabs køb ved de 26 transaktioner af mikroprocessorer hos sælgere i Det Forenede Kongerige en »levering af et gode« til sagsøgeren som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1?

d) udgjorde det sagsøgende selskabs salg ved de 26 transaktioner af mikroprocessorer til købere uden for Det Forenede Kongerige under de i sagen foreliggende omstændigheder en »levering af et gode« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1?

2) Kan svarene på spørgsmål 1a)-d), indebære, at fællesskabsrettens almindelige principper (navnlig proportionalitets- og retssikkerhedsprincippet) tilsidesættes?«

27 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 19. september 2003 er sagerne C-354/03 og C-355/03 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

28 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 15. juni 2004 er de to sager blevet forenet med sag C-484/03 med henblik på den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

Om de første spørgsmål

29 Med det første spørgsmål i hver af sagerne ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, dels om transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, med hensyn til hvilke der ikke er begået momssvig, men som indgår i en række leveringer,

hvoraf en anden transaktion, der ligger før eller efter disse leveringer, er behæftet med en sådan svig, uden at den erhvervsdrivende, som har udført de førstnævnte transaktioner, vidste det eller havde mulighed for at vide det, udgør leveringer af goder, som er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og om de udgør en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori disse udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4 og artikel 5, stk. 1, dels om retten for den pågældende erhvervsdrivende til at fradrage den betalte indgående moms under sådanne omstændigheder kan begrænses.

Indlæg for Domstolen

30 Optigen og Fulcrum har gjort gældende, at retten for en erhvervsdrivende til tilbagebetaling af den moms, der er betalt for en transaktion, ifølge det fælles momssystem og under hensyn til første og sjette direktiv må vurderes på grundlag af den særlige transaktion, som den erhvervsdrivende har medvirket i, herunder dennes hensigt til at medvirke, og ikke på grundlag af de tidligere eller efterfølgende transaktioner, som denne erhvervsdrivende ikke har og ikke kan have kendskab til, eller på grundlag af andre erhvervsdrivendes svig eller svigagtige hensigt, hvis medvirken den erhvervsdrivende var uvidende om, og som han ikke har og/eller ikke kan have kendskab til.

31 Bond House har gjort gældende, at det første spørgsmål i sag C-484/03 bør besvares bekræftende.

32 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at retten for en erhvervsdrivende til tilbagebetaling af den afgift, der er betalt for en transaktion, ifølge det fælles momssystem og under hensyn til første og sjette direktiv bør vurderes på grundlag af samtlige transaktioner, herunder de efterfølgende transaktioner, som udgør et kredsløb af leveringer i en kæde, som den pågældende transaktion indgår i, og under hensyntagen til hensigten hos de øvrige deltagere i kæden, som denne

erhvervsdrivende ikke har og/eller ikke kan have kendskab til, og svig og svigagtig hensigt — det være sig før eller efter den pågældende transaktion — fra andre deltagere i det lukkede kredsløb, hvis deltagelse den erhvervsdrivende var uvidende om, og som han ikke har og/eller ikke kan have kendskab til. Alle de transaktioner i et kredsløb af leveringer i kæde, som alene har momssvig til formål, falder derfor uden for sjette direktivs anvendelsesområde, og den omstændighed, at en uskyldig erhvervsdrivende er blevet involveret i visse af disse transaktioner, kan ikke medføre, at de omfattes af direktivets anvendelsesområde.

33 Den tjekkiske regering har gjort gældende, at da det formål, som forfølges med transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, er ulovligt, kan de ikke anses for økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand.

34 Den danske regering har gjort gældende, dels at det påhviler den afgiftspligtige, der ønsker at fradrage moms forbundet med »levering af et gode«, at godtgøre, at retten til som ejer at råde over goderne faktisk er overdraget til vedkommende, dels at transaktioner, som foretages i et lukket kredsløb, ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, da den afgiftspligtige ikke ved at indtræde i et sådant kredsløb har optrådt i egenskab af afgiftspligtig.

35 Kommissionen har gjort gældende, at retten for en erhvervsdrivende til tilbagebetaling af moms, der er betalt for en transaktion, ifølge det fælles momssystem og under hensyn til første og sjette direktiv bør vurderes på grundlag af selve den transaktion, som den erhvervsdrivende har medvirket i. De transaktioner, som han ikke har kendskab til, og den svig eller svigagtige hensigt fra andre erhvervsdrivende i leveringskæden, hvis deltagelse han var uvidende om, berører ikke denne ret. Det er derfor i strid med sjette direktiv at udelukke en transaktion fra momsordningen, der bør anses for en afgiftspligtig transaktion.

Domstolens bemærkninger

36 Indledningsvis bemærkes, at der ved sjette direktiv er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler 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).

37 I så henseende bemærkes, at merværdiafgiften har et meget vidt anvendelsesområde ifølge sjette direktiv, 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.

38 Hvad for det første angår begrebet »levering af goder« forstås herved ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 1, overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

39 Det fremgår af Domstolens praksis, at dette begreb omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det (jf. bl.a. dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 64).

40 Endvidere er en afgiftspligtig person ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 1, enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

41 Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, således, at det omfatter »alle former« for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og omfatter ifølge Domstolens praksis alle stadier af produktion og salg samt præstation af tjenesteydelser (jf. bl.a. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17, og dommen i sagen MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, præmis 42).

42 Hvad endelig angår begrebet »afgiftspligtig person«, der optræder i denne egenskab, fremgår det af Domstolens praksis, at en afgiftspligtig handler i denne egenskab, når han foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtige virksomhed (jf. i denne retning dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 17, og af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, præmis 66).

43 Som Domstolen har fastslået i præmis 26 i dom af 12. september 2000, Kommissionen mod Grækenland (sag C-260/98, Sml. I, s. 6537), viser en gennemgang af definitionerne afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed det vide anvendelsesområde, der dækkes af begrebet økonomisk virksomhed, og dettes objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. tillige dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 8, og i samme retning bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 38).

44 Denne gennemgang og gennemgangen af begreberne levering af goder og afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, viser, at disse begreber, som fastlægger de afgiftspligtige transaktioner i henhold til sjette direktiv, alle har en objektiv karakter, og at de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater.

45 Som Domstolen har fastslået i præmis 24 i dom af 6. april 1995, BLP-Group (sag C-4/94, Sml. I, s. 983), vil en forpligtelse for skatte- og afgiftsmyndighederne til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt være i strid med det fælles momssystems formål, som er at garantere retssikkerheden og lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter, bortset fra undtagelsestilfælde.

46 Det vil derfor så meget desto mere være i strid med disse formål, om 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.

47 Som generaladvokaten har anført i punkt 27 i forslaget til afgørelse, bør hver transaktion vurderes for sig, og karakteren af en bestemt transaktion i leveringskæden kan ikke ændres af tidligere eller efterfølgende begivenheder.

48 Hvad angår den retspraksis, som Det Forenede Kongerige har påberåbt sig, og hvorefter en person først erhverver endelig status som afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed (jf. bl.a. dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 39, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 46), er det tilstrækkeligt at bemærke, som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, at denne retspraksis

vedrører spørgsmålet om hensigten til at påbegynde og dermed udøve en økonomisk virksomhed og ikke spørgsmålet om denne virksomheds formål.

49 Vedrørende det argument, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført med støtte i Domstolens praksis, hvorefter ulovlige transaktioner ikke er undergivet moms, bemærkes for det første, at denne praksis vedrører varer, som på grund af selve deres art eller særlige kendetegn ikke er egnede til at blive bragt lovligt i omsætning eller indgå i det økonomiske kredsløb. For det andet fremgår det 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 kun i særlige situationer, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket på grund af særlige kendetegn ved bestemte varer eller bestemte tjenesteydelser (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).

50 Det er imidlertid ubestridt, at dette ikke er tilfældet med de i hovedsagen omhandlede mikroprocessorer.

51 Følgelig udgør transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, med hensyn til hvilke der ikke i sig selv er begået momssvig, leveringer af goder foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og er 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.

52 Retten for en afgiftspligtig person, som foretager sådanne transaktioner, til at fradrage den betalte indgående moms, kan heller ikke 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.

53 Som Domstolen har fastslået gentagne gange, udgør fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der har påhvilet 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 Gabalfrisa-dommen, præmis 43).

54 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). Det fremgår af Domstolens faste praksis, at det er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som følger af første og sjette direktivs artikel 2, at der skal 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 Zita Modes-dommen, præmis 37).

55 Det første præjudicielle spørgsmål i hver af sagerne skal derfor besvares med, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, 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 er 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. Retten for en afgiftspligtig person, som foretager sådanne transaktioner, til at fradrage den betalte indgående moms, kan ikke 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.

Om det andet spørgsmål i hver af sagerne

56 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål i hver af sagerne, er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål i sagerne.

Sagsomkostningerne

57 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 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:

Transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, 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 er en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 2, nr. 1, artikel 4 og artikel 5, stk. 1, 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, 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. Retten for en afgiftspligtig person, som foretager sådanne transaktioner, til at fradrage den betalte indgående merværdiafgift, kan ikke 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.

Underskrifter