DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 12 januari 2006 *

I de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03,

angående begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 28 juli 2003 (C-354/03 och C-355/03) och den 27 oktober 2003 (C-484/03), som inkom till domstolen den 18 augusti och den 19 november 2003, i målen

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03),

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

mot

Commissioners of Customs & Excise,

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent) och U. Lõhmus,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 december 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Optigen Ltd, genom T. Beazley, QC, och J. Herberg, barrister,

— Fulcrum Electronics Ltd, genom R. Englehart, QC, och A. Lewis, barrister,

— Bond House Systems Ltd, genom K.P.E. Lasok, QC, och M. Patchett-Joyce, barrister,

— Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson (C-354/03, C-355/03 och C-484/03) och K. Manji (C-484/03), båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Anderson, QC, och I. Hutton, barrister,

— Tjeckiens regering, genom T. Boček, i egenskap av ombud (C-354/03, C-355/03 och C-484/03),

— Danmarks regering, genom J. Molde och A. Rahbøl Jacobsen, båda i egenskap av ombud, biträdda av P. Biering, advokat (C-484/03),

— Europeiska unionens råd, genom A.-M. Colaert och J. Monteiro, båda i egenskap av ombud (C-354/03 och C-355/03),

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud (C-354/03, C-355/03 och C-484/03),

och efter att den 16 februari 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3), i dess lydelse enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter —

Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat första direktivet), samt tolkningen av sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i tre mål mellan Optigen Ltd (nedan kallat Optigen), Fulcrum Electronics Ltd, i likvidation (nedan kallat Fulcrum), respektive Bond House Systems Ltd (nedan kallat Bond House), å ena sidan, och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners), å andra sidan, angående Commissioners avslag på ansökningar om återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts vid köp i Förenade kungariket av mikroprocessorer vilka senare exporterats till en annan medlemsstat.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 2 i första direktivet har följande lydelse:

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet."

4 Enligt artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

5 Enligt artikel 4.1 i samma direktiv avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon av de ekonomiska verksamheter som anges i punkt 2 i denna artikel. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i nämnda punkt 2 på så sätt att det omfattar alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland transaktioner som innebär utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

6 Enligt artikel 5.1 i samma direktiv avses "[m]ed 'leverans av varor' ... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

7 Artikel 17.1–17.3 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av en annan skattskyldig person.

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

..."

Tvisterna i målen vid den nationella domstolen

8 Det framgår av besluten om hänskjutande att bolagen Optigen, Fulcrum och Bond House, vid den tid som är relevant för målen vid den nationella domstolen, i huvudsak handlade med mikroprocessorer, vilka de köpte från bolag i Förenade kungariket och sålde vidare till köpare i andra medlemsstater.

9 Optigen ansökte för juni månad 2002 om återbetalning av ett nettobelopp avseende mervärdesskatt på mer än 7 miljoner GBP. Genom beslut av den 16 och den 31 oktober 2002 avslog Commissioners denna ansökan med avseende på ett belopp på drygt 7 miljoner GBP. Genom beslut av den 30 oktober 2002 avslog Commissioners likaledes detta bolags ansökan om återbetalning av ett belopp uppgående till drygt 13 miljoner GBP för juli månad samma år.

10 Fulcrum ansökte för juni månad 2002 om återbetalning av ett nettobelopp avseende ingående mervärdesskatt på knappt 7,2 miljoner GBP. Genom beslut av den 11 november 2002 avslog Commissioners denna ansökan med avseende på ett belopp på knappt 2 miljoner GBP. Till följd av en ansökan om återbetalning av ett totalt belopp på knappt 4 miljoner GBP avslog Commissioners likaledes, för juli månad 2002, denna ansökan med avseende på ett belopp på cirka 1,1 miljoner GBP. I februari 2003 tillställde Commissioners dessutom Fulcrum ett beskattningsbeslut om fastställande av ingående mervärdesskatt på nästan 160 000 GBP som de hävdade felaktigt hade återbetalats för maj månad 2002.

11 Bond House ansökte för maj månad 2002 om återbetalning av cirka 16,3 miljoner GBP som betalts som ingående mervärdesskatt. Denna ansökan avslogs av Commissioners. I september 2002 meddelade Commissioners detta bolag att de bedömde att, av det totala belopp som ansökan avsåg, återbetalning kunde beviljas med drygt 2,7 miljoner GBP.

12 Det framgår av besluten om hänskjutande att de aktuella transaktionerna ingick i kedjor av leveranser i vilka det, utan att de bolag som är klagande i målen vid den nationella domstolen hade vetskap om det, förekom en näringsidkare som underlät att fullgöra sina skyldigheter, det vill säga en näringsidkare som var mervärdesskattepliktig men som försvann utan att betala in denna skatt till skattemyndigheterna, eller en näringsidkare som använde ett stulet mervärdesskattenummer, det vill säga ett nummer som inte tillhörde denne, och att dessa förfaranden enligt Commissioners utgör karusellbedrägerier.

13 Enligt besluten om hänskjutande i målen C-354/03 och C-355/03 och enligt Commissioners i mål C-484/03 är ett karusellbedrägeri i princip organiserat enligt följande:

— Ett bolag (A) i en medlemsstat säljer varor till ett bolag (B) i en annan medlemsstat.

— Bolag B, som är den näringsidkare som underlåter att fullgöra sina skyldigheter eller som använder ett stulet mervärdesskattenummer, säljer dessa varor med förlust till ett bulvanföretag (C) i denna andra medlemsstat. Försäljningarna i senare led kan således göras med vinst. Bolag B är skyldigt att betala mervärdesskatt på inköpet av dessa varor, men eftersom bolaget har använt samma varor i samband med skattepliktiga transaktioner har det även rätt att dra av denna mervärdesskatt såsom ingående skatt. Bolaget är i gengäld skyldigt att betala in den utgående mervärdesskatt som fakturerats bolag C, men försvinner innan beloppet har betalats in till statskassan.

— Bolag C säljer i sin tur de aktuella varorna till ett annat bulvanföretag (D) i den andra medlemsstaten, och betalar in den fakturerade utgående mervärdesskatten till statskassan efter det att bolaget från detta belopp har dragit av den ingående mervärdesskatten, och så vidare till dess ett bolag, i den andra

medlemsstaten, exporterar dessa varor till en annan medlemsstat. Denna export är undantagen från mervärdesskatteplikt men det exporterande bolaget har likväl rätt att ansöka om återbetalning av den ingående mervärdesskatt som betalats vid inköpet av varorna. När köparen är bolag A föreligger ett verkligt karusellbedrägeri.

— Förfarandet kan upprepas.

14 Den nationella domstolen har i målen C-354/03 och C-355/03 påpekat att Commissioners har grundat sina beslut på påståendet, vad avser de inköp som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, att varken Optigen eller Fulcrum mottog några leveranser som användes eller skulle användas i deras affärsverksamheter för ändamål som omfattas av mervärdesskatt, vilket innebar att den mervärdesskatt som påstods ha betalats vid dessa inköp inte utgjorde ingående skatt i den mening som avses i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994). Vidare var de motsvarande försäljningarna, med avseende på mervärdesskatt, inte leveranser som hade gjorts inom ramen för en näringsverksamhet och gav således inte upphov till någon rätt till återbetalning. Slutligen saknade de inköp och de försäljningar som är relevanta i målen vid den nationella domstolen objektivt sett ekonomiskt innehåll och utgjorde inte någon del av en ekonomisk verksamhet. Följaktligen kunde inköpen inte anses utgöra leveranser som hade använts eller skulle användas inom ramen för en sådan näringsverksamhet och försäljningarna kunde inte anses utgöra leveranser som hade gjorts inom ramen för en ekonomisk verksamhet med avseende på mervärdesskatt.

15 Optigen och Fulcrum överklagade Commissioners beslut till VAT and Duties Tribunal, London. Denna förenade de två målen.

16 Genom avgörande av den 23 maj 2003 avslog VAT and Duties Tribunal, London, dessa bolags överklaganden med motiveringen att Commissioners haft fog för att anse att de relevanta transaktionerna inte omfattades av tillämpningsområdet för

mervärdesskatt. VAT and Duties Tribunal ansåg att en näringsidkare inte har rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatt som erlagts för varor som han senare sålt vidare till bolag utanför Förenade kungariket, när en näringsidkare som underlåtit att fullgöra sina skyldigheter eller en näringsidkare som använt ett stulet mervärdesskattenummer har deltagit i kedjan av leveranser, även om den näringsidkare som ansöker om återbetalning inte på något sätt var inblandad i underlåtenheten att fullgöra skyldigheter eller i missbruket av mervärdesskattenummer som den andra näringsidkaren gjort sig skyldig till, och inte kände till detta, och när de kedjor av leveranser som den berörde näringsidkarens inköp och försäljningar ingick i utan dennes vetskap utgjorde en del i ett karusellbedrägeri som utförts av andra.

17 Optigen och Fulcrum har överklagat det avgörande som meddelades av VAT and Duties Tribunal, London, till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

18 I mål C-484/03 framgår det av beslutet om hänskjutande att Commissioners har gjort gällande att i och med att de kedjor av leveranser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen hade ett bedrägligt syfte saknade alla de transaktioner som ingick i dessa, även de transaktioner som utförts av Bond House, ekonomiskt innehåll. Mot bakgrund av att de olagliga transaktionerna inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt medför detta att de belopp som Bond House har betalat till sina leverantörer i form av ingående mervärdesskatt inte utgör någon betalning av mervärdesskatt, och detta bolag har således inte rätt till någon återbetalning av dessa belopp.

19 I augusti 2002 väckte Bond House talan vid VAT and Duties Tribunal, Manchester, mot Commissioners beslut.

20 Genom avgörande av den 29 april 2003, ändrat genom ett tillägg av den 8 maj 2003, slog VAT and Duties Tribunal, Manchester, fast att 26 av de 27 inköp som är relevanta i målet vid den nationella domstolen inte kunde anses ha utförts i samband med en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet och att de

därför inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. VAT and Duties Tribunal konstaterade att dessa inköp ingick i en serie transaktioner vilka hade ett bedrägligt syfte. Även om Bond House saknade kännedom om detta syfte och inte gjort sig skyldigt till något brott, saknade dessa transaktioner ekonomiskt innehåll och skulle bedömas enligt objektiva kriterier. Det saknade således betydelse att klaganden i målet vid den nationella domstolen inte hade begått något brott. Bond House kunde slutligen inte göra gällande principen om berättigade förväntningar till stöd för sin ansökan om återbetalning av ingående mervärdesskatt och Commissioners hade inte, genom att neka klaganden denna återbetalning, åsidosatt vare sig principerna om proportionalitet och rättssäkerhet eller kränkt de mänskliga rättigheterna.

21 Bond House har överklagat denna dom till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division.

Tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

22 Den nationella domstolen har påpekat att de faktiska omständigheterna i målen C-354/03 och C-355/03 antas vara fastställda. Den har angett att följande omständigheter är relevanta:

— Det har förekommit ett karusellbedrägeri.

— Optigen och Fulcrum var oskyldiga parter som inte var inblandade i detta bedrägeri, som de varken kände till eller hade skäl att känna till, annat än såsom vanliga kunder till en återförsäljare och vanliga leverantörer till ett bolag i en annan medlemsstat.

— Optigen och Fulcrum hade ingen kontakt med den näringsidkare som underlät att fullgöra sina skyldigheter eller som använde ett stulet mervärdesskattenummer.

— De nio inköp som gjordes av Fulcrum och för vilka denne fått avslag på sin ansökan om återbetalning av mervärdesskatt framstod inte för Fulcrum som annorlunda än de 467 andra inköp bolaget gjort under det relevanta kvartalet.

— När Optigen och Fulcrum köpte varorna och betalade den ingående mervärdesskatten hade karusellhandeln inte avslutats och en näringsidkare hade ännu inte "försvunnit", vilket innebar att det inte var säkert att någon av dessa händelser skulle inträffa.

23 Den nationella domstolen har angående mål C-484/03 angett att Bond House har bestritt ett begränsat antal faktiska omständigheter som fastställts och slutsatser som dragits av VAT and Duties Tribunal, Manchester. Följande faktiska omständigheter tillhör dem som inte har bestritts:

— Commissioners har en hög uppfattning om Bond House och detta bolag är inte misstänkt för bedrägeri med avseende på mervärdesskatt.

— Detta bolag saknade kännedom om det bedrägeri som Commissioners påstår har förekommit och har inte agerat oaktsamt.

— Bond House har inte handlat med någon av de leverantörer som, enligt Commissioners, har agerat bedrägligt.

— Alla de transaktioner som utförts av Bond House samt de som utfördes före och efter det att detta bolag hade köpt och sålt de berörda varorna var verkliga. I samband med varje transaktion överfördes besittningen av dessa varor och en betalning ägde rum.

— De transaktioner som enligt den bedömning som gjordes av VAT and Duties Tribunal, Manchester, saknade ekonomiskt innehåll var inte annorlunda än andra transaktioner som utfördes av Bond House och vars ekonomiska innehåll inte ifrågasatts, eftersom inget tydde på att de ingick i ett karusellbedrägeri.

24 Bond House har i huvudsak gjort gällande att det, mot bakgrund av att de leveranser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen verkligen har utförts, inte är möjligt att påstå att de inte utgör leveranser eller ekonomisk verksamhet med avseende på mervärdesskatt endast på grund av att en bedragare, i ett annat led i kedjan och utan att Bond House haft kännedom om det, har fakturerat en kund mervärdesskatt som inte har deklarerats till Commissioners. Det saknas dessutom anledning att anta att de transaktioner som utförts före eller efter det att bedrägeriet fullbordats, vilka utförts av personer som saknade kännedom om detta bedrägeri och om bedragaren, hade något samband med nämnda bedrägeri eller med bedragarens planer. Det beslut som meddelats av VAT and Duties Tribunal, Manchester, strider mot syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Detta beslut är, i egenskap av medel för att bekämpa bedrägeri, oproportionerligt och är ägnat att, i strid med artikel 28 EG, påverka den lagliga handeln negativt. Nämnda beslut strider även mot rättssäkerhetsprincipen, eftersom skattskyldiga inte längre kan utfärda fakturor med angivande av mervärdesskatt eller fylla i sina skattedeklarationer med ett minimum av säkerhet.

25 Commissioners har i huvudsak gjort gällande att de transaktioner som utförs inom ramen för ett karusellbedrägeri inte utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet. De 26 transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen saknar således ekonomiskt innehåll och omfattas inte av tillämpnings-

området för detta direktiv. Dessa transaktioner har inte utförts inom ramen för en ekonomisk verksamhet och utgör inte leveranser till, eller leveranser utförda av, Bond House. Beslutet att neka denna sistnämnda återbetalning av den mervärdesskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen strider varken mot proportionalitetsprincipen eller rättssäkerhetsprincipen och kränker inte de mänskliga rättigheterna.

26 Det är under dessa omständigheter som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har beslutat att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

I målen C-354/03 och C-355/03:

"1) Skall, enligt det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och med beaktande av första direktivet ... och sjätte direktivet ..., en näringsidkares rätt att krediteras för en betalning av mervärdesskatt i samband med en transaktion bedömas med hänsyn till:

a) enbart den enskilda transaktion i vilken näringsidkaren var part, inklusive näringsidkarens syfte med att företa transaktionen, eller

b) samtliga transaktioner, inklusive efterföljande transaktioner, som bildar en cirkulär kedja av leveranser i vilken den enskilda transaktionen ingår som ett led, inklusive de syften som andra deltagare i kedjan har, vilka näringsidkaren inte känner till och/eller inte kan känna till, och/eller

c) bedrägliga handlingar eller avsikter som uppkommer före eller efter den enskilda transaktionen, vilka kan tillskrivas andra deltagare i den cirkulära kedjan, vars deltagande näringsidkaren saknar kännedom om och vars handlingar och avsikter näringsidkaren inte känner till och/eller kan känna till, eller

d) något annat kriterium, och i så fall vilket?

2) Skall ett uteslutande från systemet för mervärdesskatt av transaktioner som företagits av en oskyldig part, men som utgör ett led i andra aktörers karusellhandel, bedömas som ett åsidosättande av de allmänna principerna om proportionalitet, likabehandling eller rättssäkerhet?"

I mål C-484/03:

"1) Mot bakgrund av gemenskapsrättens allmänna principer (särskilt proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen) och artikel 28 [EG]:

a) var klaganden, under de angivna omständigheterna, en 'skattskyldig person i denna egenskap' i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet när bolaget, vid de 26 transaktionerna, förvärvade mikroprocessorerna från säljare i Förenade kungariket och sålde dem till köpare utanför Förenade kungariket?

b) bedrev klaganden, under de angivna omständigheterna, 'ekonomisk verksamhet' i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet när bolaget, vid de 26 transaktionerna, förvärvade mikroprocessorerna från säljare i Förenade kungariket och sålde dem till köpare utanför Förenade kungariket?

c) var, under de angivna omständigheterna, klagandens förvärv av mikroprocessorer från säljare i Förenade kungariket, vid de 26 transaktionerna, en 'leverans av varor' till klaganden i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet?

d) var, under de angivna omständigheterna, klagandens försäljning av mikroprocessorer till köpare utanför Förenade kungariket vid de 26 transaktionerna en 'leverans av varor' från klaganden i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet?

2) Har de allmänna gemenskapsrättsliga principerna (särskilt proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen), mot bakgrund av svaren på frågorna 1 a–d ovan, åsidosatts?"

27 Genom beslut av domstolens ordförande av den 19 september 2003 förenades målen C-354/03 och C-355/03 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

28 Senare, genom beslut av domstolens ordförande av den 15 juni 2004 förenades dessa mål med mål C-484/03 vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

De första frågorna

29 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga i vart och ett av målen för att få klarhet i dels huruvida sådana transaktioner som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, som inte i sig utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt men som

ingår i en kedja av leveranser i vilken en annan transaktion, som utförts före eller efter dessa transaktioner, utgör ett sådant bedrägeri, utan att den ekonomiske aktör som utfört de första transaktionerna känner till eller kan känna till detta, utgör leveranser av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap i samband med en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 punkt 1, 4 och 5.1 i sjätte direktivet, dels huruvida denne ekonomiske aktörs rätt att dra av ingående mervärdesskatt, under sådana omständigheter, kan inskränkas.

Yttranden som har avgetts till domstolen

30 Optigen och Fulcrum anser att en näringsidkares rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts i samband med en transaktion, inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt och mot bakgrund av första och sjätte direktiven, skall bedömas med hänsyn till den enskilda transaktion som näringsidkaren har medverkat i, samt dennes syfte för att delta i den, och inte med hänsyn vare sig till tidigare eller senare transaktioner som denne näringsidkare inte känner till och inte kan känna till eller till andra näringsidkares bedrägliga handlingar och avsikter, vars inblandning den berörde näringsidkaren saknar kännedom om och som denne inte känner till eller kan känna till.

31 Bond House anser att den första frågan som ställts i mål C-484/03 skall besvaras jakande.

32 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att en näringsidkares rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts i samband med en transaktion, inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt och mot bakgrund av första och sjätte direktiven, skall bedömas med hänsyn till samtliga de transaktioner, inklusive de transaktioner som utförts i ett senare led, som bildar en cirkelkedja av leveranser i vilken den enskilda transaktionen ingår som ett led, med beaktande av de syften som kedjans övriga aktörer har och som denne näringsidkare inte känner

till och/eller kan känna till, och de bedrägliga handlingar som utförts — före eller efter den enskilda transaktionen — av andra aktörer i cirkelkedjan samt dessas bedrägliga avsikter, vars inblandning nämnde näringsidkare saknar kännedom om och som han inte känner till eller kan känna till. Alla de transaktioner som ingår i en cirkelkedja av leveranser vars enda syfte är att genomföra ett bedrägeri med avseende på mervärdesskatt, faller följaktligen helt utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet, och det förhållandet att oskyldiga näringsidkare har deltagit i vissa av dessa transaktioner kan inte medföra att de omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv.

33 Den tjeckiska regeringen har gjort gällande att i och med att syftet med de transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är olagligt kan dessa transaktioner inte anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.

34 Den danska regeringen har gjort gällande dels att det ankommer på den skattskyldiga person som vill dra av den mervärdesskatt som är knuten till "leverans av varor" att visa att rätten att förfoga över varorna såsom ägare faktiskt har överförts till den berörda personen, dels att transaktioner som har utförts inom en sluten cirkel inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, eftersom personen i fråga vid deltagandet i en sådan cirkel inte handlar i egenskap av skattskyldig person.

35 Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande att en näringsidkares rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts i samband med en transaktion, inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt och mot bakgrund av första och sjätte direktiven, skall bedömas med hänsyn till den enskilda transaktion som denne näringsidkare var part i. De transaktioner som han inte känner till och de bedrägliga handlingar och avsikter som kan tillskrivas andra aktörer i leveranskedjan, vars inblandning han saknar kännedom om, påverkar inte denna rätt. Av detta följer att det strider mot sjätte direktivet att utesluta en transaktion som skall betraktas som en skattepliktig transaktion från systemet för mervärdesskatt.

Domstolens bedömning

36 Domstolen erinrar inledningsvis om att sjätte direktivet innehåller bestämmelser om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundas på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion (se, bland annat, dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, REG 2003, s. I-6729, punkt 38).

37 I sjätte direktivet fastställs ett vidsträckt tillämpningsområde för mervärdesskatten, i och med att det i artikel 2, angående skattepliktiga transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för införsel av varor, skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

38 Vad gäller uttrycket leverans av varor preciseras det i artikel 5.1 i sjätte direktivet att med en sådan leverans avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

39 Av domstolens rättspraxis framgår att detta begrepp innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se, bland annat, dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 64).

40 Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med skatteskyldig person varje person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat.

41 Enligt definitionen i artikel 4.2 i sjätte direktivet omfattar begreppet ekonomisk verksamhet alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, och enligt rättspraxis omfattar det samtliga led för produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster (se, bland annat, dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, Van Tiem, REG 1990, s. I-4363, punkt 17, och domen i det ovannämnda målet MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 42).

42 Slutligen, vad beträffar uttrycket skattskyldig person i denna egenskap, följer det av rättspraxis att en skattskyldig person agerar i denna egenskap när han genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht, REG 1995, s. I-2775, punkt 17, och av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295, punkt 66).

43 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 26 i dom av den 12 september 2000 i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland (REG 2000, s. I-6537), visar en analys av definitionerna av begreppen skattskyldig person och ekonomisk verksamhet hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat (se även dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 8, samt, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, och av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393, punkt 38).

44 Nämnda analys och analysen av uttrycken leverans av varor och skattskyldig person i denna egenskap visar nämligen att dessa uttryck, som definierar vilka transaktioner som är skattepliktiga enligt sjätte direktivet, alla har en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat.

45 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 24 i dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), skulle en skyldighet för skattemyndigheten att genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personens avsikt strida mot syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt att garantera rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten genom att, utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär.

46 En skyldighet för skattemyndigheten att, i syfte att fastställa huruvida en viss transaktion utgör en leverans som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap och huruvida den utgör en ekonomisk verksamhet, att beakta den avsikt en annan näringsidkare än den berörde näringsidkaren, vilken deltagit i samma leveranskedja, har haft och/eller den eventuellt bedrägliga karaktären av en annan transaktion som ingår i denna kedja före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, vilken denna inte kände till eller kunde känna till, skulle *a fortiori* strida mot dessa syften.

47 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 27 i sitt förslag till avgörande skall varje enskild transaktion bedömas för sig och en viss transaktions art kan inte påverkas av föregående eller efterföljande händelser i kedjan.

48 Vad beträffar den rättspraxis som har åberopats av Förenade kungarikets regering, enligt vilken en näringsidkare endast kan anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen om att inleda den planerade ekonomiska verksamheten har lämnats i god tro (se, bland annat, dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 39, och av den 21 mars 2000 i mål C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 46), räcker det att konstatera att, såsom generaladvokaten har angett i punkt 35 i sitt förslag till avgörande, denna rättspraxis

rör frågan om avsikten att inleda, och således att bedriva, ekonomisk verksamhet, och inte frågan om syftet med denna ekonomiska verksamhet.

49 Det skall, vad beträffar Förenade kungarikets regerings argument att olagliga transaktioner, enligt domstolens rättspraxis, inte omfattas av mervärdesskatteplikt, påpekas att denna rättspraxis avser varor som på grund av deras art och särdrag inte kan vara föremål för laglig handel och inte heller ingå i det ekonomiska kretsloppet. Det följer dessutom av denna fasta rättspraxis att det strider mot principen om skatteneutralitet att generellt skilja mellan lagliga och olagliga transaktioner. Av detta följer att den omständigheten att en gärning utgör brott inte som sådan medför ett undantag från mervärdesskatt, utan att ett sådant undantag endast kan komma i fråga i speciella situationer i vilka all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag (se, bland annat, dom av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop "Siberië", REG 1999, s. I-3971, punkterna 14 och 21, och av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets m.fl., REG 2000, s. I-4993, punkt 19).

50 Det framgår emellertid att så inte är fallet med de mikroprocessorer som målet vid den nationella domstolen gäller.

51 Av detta följer att sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilka inte i sig utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt, utgör leveranser av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap samt ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 punkt 1, 4 och 5.1 i sjätte direktivet, om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa uttryck grundar sig på, oberoende av vilken avsikt en annan näringsidkare än den berörda skattskyldiga personen, vilken har deltagit i samma leveranskedja, har haft och/eller oberoende av den eventuellt bedrägliga karaktären av en annan transaktion som ingår i denna leveranskedja före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, vilken denna inte kände till eller kunde känna till.

52 Rätten för en skattskyldig person som utför sådana transaktioner att dra av ingående mervärdesskatt påverkas inte heller av det förhållandet att en annan transaktion i den leveranskedja i vilken dessa transaktioner ingår, vilken har utförts före eller efter den som har utförts av den skattskyldiga personen, utan att denna kände till eller kunde känna till det, utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt.

53 Som domstolen vid upprepade tillfällen har påpekat är nämligen den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet oskiljaktigt förenad med systemet för mervärdesskatt och kan därför i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Gabalfrisa m.fl., punkt 43).

54 Frågan huruvida den mervärdesskatt som skall betalas för de tidigare eller senare transaktionerna avseende de berörda varorna har inbetalats till statskassan saknar betydelse för den skattskyldiga personens rätt att dra av ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 26). Av domstolens fasta rättspraxis följer att mervärdesskatt, enligt den grundläggande principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som framgår av artikel 2 i första och sjätte direktiven, skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och att avdrag skall medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (se, bland annat, dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 37).

55 Den första tolkningsfrågan i vart och ett av målen skall således besvaras så att sådana transaktioner som dem som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, vilka inte i sig utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt, utgör leveranser av varor

som har utförts av en skattskyldig person i denna egenskap samt ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 punkt 1, 4 och 5.1 i sjätte direktivet, om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa uttryck grundar sig på, oberoende av vilken avsikt en annan näringsidkare än den berörda skattskyldiga personen, vilken har deltagit i samma leveranskedja, har haft och/eller oberoende av den eventuellt bedrägliga karaktären av en annan transaktion som ingår i denna kedja före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, vilken denna inte kände till eller kunde känna till. Rätten för en skattskyldig person som utför sådana transaktioner att dra av ingående mervärdesskatt påverkas inte av det förhållandet att en annan transaktion i den leveranskedja i vilken dessa transaktioner ingår, vilken utförts före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, utan att denna kände till eller kunde känna till det, utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt.

De andra frågorna

56 Mot bakgrund av svaret på den första frågan i vart och ett av målen saknas anledning att besvara den andra frågan i vart och ett av dessa mål.

Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Sådana transaktioner som dem som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, vilka inte i sig utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt, utgör leveranser av varor som har utförts av en skattskyldig person i denna egenskap samt ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 punkt 1, 4 och 5.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa uttryck grundar sig på, oberoende av vilken avsikt en annan näringsidkare än den berörda skattskyldiga personen, vilken har deltagit i samma leveranskedja, har haft och/eller oberoende av den eventuellt bedrägliga karaktären av en annan transaktion som ingår i denna kedja före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, vilken denna inte kände till eller kunde känna till. Rätten för en skattskyldig person som utför sådana transaktioner att dra av ingående mervärdesskatt påverkas inte av det förhållandet att en annan transaktion i den leveranskedja i vilken dessa transaktioner ingår, vilken utförts före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, utan att denna kände till eller kunde känna till det, utgör bedrägeri med avseende på mervärdesskatt.

Underskrifter