# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
# M. POIARES MADURO
fremsat den 16. februar 2005 [1]

1. I tre sager, som vedrører erhvervsdrivende, der uden eget vidende har deltaget i såkaldt »karruselsvig«, har High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, spurgt Domstolen, om transaktioner, som indgår i et system til omgåelse af moms, som andre har taget initiativ til, udgør økonomisk virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 4, stk. 2, i sjette direktiv 77/388/EØF [2].

2. Anmodningen om præjudiciel afgørelse er indgivet under appelsager for High Court of Justice (Chancery Division) i sagerne Optigen Ltd (herefter »Optigen«), Fulcrum Electronics Ltd (herefter »Fulcrum«) og Bond House Systems Ltd (herefter »Bond House«). Sagsøgte i disse sager er Commissioners of Customs and Excise. Den af Optigen og Fulcrum indgivne appel vedrører en afgørelse truffet af VAT and Duties Tribunal, London, mens Bond Houses appel vedrører en afgørelse truffet af VAT and Duties Tribunal, Manchester. Under begge sager er det i det væsentlige fastslået, at transaktioner, som indgår i karruselsvig, falder uden for merværdiafgiftens anvendelsesområde.

## I — Relevante fællesskabsbestemmelser

3. Kernen i det fælles momssystem er formuleret på følgende måde i artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF [3]:

»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

1 — Originalsprog: portugisisk.

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

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

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.«

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 som »afgiftspligtig person« »enhver, der selvstændigt udøver en af de i artiklens stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultat af den pågældende virksomhed«.

6. »Økonomisk virksomhed« er defineret i artikel 4, stk. 2, som »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv«. Artikel 4, stk. 2, bestemmer endvidere, at »[s]om 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«.

## II — Faktiske omstændigheder og den præjudicielle forelæggelse

### A — *Den almindelige baggrund for »karruselsvig«*

7. I sin afgørelse i Bond House-sagen giver VAT and Duties Tribunal, Manchester, en præcis forklaring på, hvad Commissioners har beskrevet som karruselsvig [4]:

»I sin enkleste form fungerer karruselsvig på følgende måde. En momsregistreret erhvervsdrivende (»A«) i en medlemsstat sælger afgiftspligtige varer til en momsregistreret erhvervsdrivende (»B«) i en anden medlemsstat. Der skal ikke betales moms i

4 — Afgørelse af 29.4.2003 fra VAT and Duties Tribunal, Manchester (retsformand: Colin Bishopp), Bond House Systems Limited mod C&E, præmis 15-18 (fodnoter tilføjet).

A's medlemsstat for A's salg til B [5]. B skal angive købet og betale moms i sin medlemsstat, og såfremt han agter at anvende varerne til en momspligtig levering, skal han angive beløbet som indgående moms. Hvis han deltager i karruselsvig, vil han normalt ikke gøre nogen af delene. B sælger herefter varerne til en anden momsregistreret erhvervsdrivende (»C«) i sin egen medlemsstat, hvor han beregner og modtager moms af salgsprisen. Han angiver imidlertid ikke denne moms til skatte- og afgiftsmyndighederne og forsvinder simpelthen; han bliver herved, hvad [Commissioners betegner] som en »missing trader« (»forsvundet handlende«). På tidspunktet for salget til C, mens B stadig er momsregistreret, og før Commissioners bliver klar over, at han er eller kan tænkes at »forsvinde«, og har mulighed for at gribe ind (f.eks. ved at slette B), sender han en regning til C med angivelse af momsen, hvori den til B betalte moms angives som indgående moms. C (som Commissioners betegner som »broker« (dvs. mellemhandler) sælger herefter varerne til en registreret erhvervsdrivende i en anden medlemsstat. Kendetegnet for den mest enkle form for momssvig er, at denne køber er A, og det er dette kredsløb, som har givet anledning til udtrykket »karruselsvig«. C har et krav på tilbagebetaling af indgående moms, men er ikke forpligtet til selv at betale udgående moms, da hans salg til A er momsfritaget i C's egen medlemsstat [6]. Hvis momssvigen lykkes, er resultatet, at B modtager, men ikke angiver, den moms, som skatte- og afgiftsmyndighederne skal betale til C. I denne situation handler B utvivlsomt svigagtigt og A formentlig også, mens C meget vel kan være helt uvidende om, hvad der foregår, og om, hvorledes hans deltagelse udnyttes. [...] Ifølge Commissioners tilsigter B ikke at købe og sælge på normal måde, men at udvirke at han selv modtager moms [...]. Varernes eneste funktion er at få transaktionerne til at virke tilforladelige [...]. Heller ikke A (i det mindste ikke, hvis han deltager i momssvigen) har nogen reel økonomisk interesse i at tilbagekøbe de varer, som han netop har solgt. Selv om det er muligt, at også A er uvidende deltager, hvis varerne sælges til C til en lavere pris end den, for hvilken han har solgt dem til B (eller til en lavere pris end den, som han efter markedsforholdene kunne sælge dem til i fremtiden), er det Commissioners opfattelse, at A og B handler i samråd, og at det er ønskværdigt, at A køber varerne tilbage, dels af hensyn til kontrollen, dels fordi det er enklere og billigere at anvende en begrænset mængde varer flere gange end at købe nye forsyninger på det åbne marked for hver enkelt transaktion [...] B, der ved, at han kommer til at tjene på ikke at opgive den udgående moms, som han skal betale, har råd til at sælge varerne til C for en mindre pris end han betalte til A, og gør det, hvis det er nødvendigt for at få et salg i stand.«

5 — Ifølge sjette direktivs artikel 28 c, punkt A, litra a), er levering af goder til en erhvervsdrivende i en anden medlemsstat momsfritaget. Ifølge ordlyden af UK Value Added Tax Act 1994 (lov om merværdiafgift) er leveringen »zero-rated« (dvs. med en momssats på 0).

6 — Som anført ovenfor er levering af varer til en erhvervsdrivende i en anden medlemsstat momsfritaget. Sælgeren er berettiget til tilbagebetaling af indgående moms i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra d), der blev indsat ved artikel 28 f, stk. 1.

8. Man kan forestille sig utallige varianter af denne transaktionskæde, som er betydeligt mere komplicerede end den, der er beskrevet i det foregående, og i virkeligheden kan de samme varer blive »sendt rundt« i flere forskellige kæder. Det grundlæggende pro-

blem er dog stadig det samme, nemlig at en erhvervsdrivende modtager et beløb i moms, men ikke opgiver det til skatte- og afgiftsmyndighederne. Den erhvervsdrivende, som undlader at svare moms, kan anvende et »kapret« momsnummer eller lade sig momsregistrere og simpelthen forsvinde, inden skatte- og afgiftsmyndighederne tager affære.

9. Der har været en stigning i denne type momssvig i samhandelen inden for Fællesskabet de sidste par år, som ofte udgør et stort problem for medlemsstaterne. Selv om det er vanskeligt at fastslå, nøjagtigt hvor store beløb der er tale om, er det klart, at det medfører betydelige tab for statskassen [7].

B — *De faktiske omstændigheder i de foreliggende sager*

10. De faktiske omstændigheder i de foreliggende sager, som de fremgår af High Court of Justices afgørelser om præjudiciel forelæggelse, er følgende.

a) De faktiske omstændigheder i Optigen- og Fulcrum-sagerne

11. Optigen og Fulcrum handlede hovedsageligt med computerchips, som de købte af selskaber i Det Forenede Kongerige og solgte til kunder i andre medlemsstater. Det er fastslået i hovedsagen, at Optigen og Fulcrum var uden skyld i en række transaktioner, der omfattede karruselsvig. De havde ikke noget at gøre med den handlende, som »forsvandt«, og havde ikke kendskab til eller mulighed for at have kendskab til, at de var involveret i en række transaktioner på en anden måde end som almindelige købere hos en handlende og almindelige sælgere til et selskab i en anden medlemsstat. Commissioners afslog Optigens og Fulcrums krav om tilbagebetaling af moms med den begrundelse, at de pågældende køb og salg ikke havde noget reelt økonomisk indhold og ikke blev udført som led i økonomisk virksomhed. Ifølge Commissioners var købene ikke leveringer, der blev anvendt eller skulle anvendes i forbindelse med økonomisk virksomhed, og salgene var ikke i momsretlig forstand leveringer i forbindelse med en økonomisk virksomhed.

12. Optigen og Fulcrum appellerede Commissioners afgørelser til VAT and Duties Tribunal, London, som forenede de to sager. Ved afgørelse af 1. maj 2003 forkastede VAT and Duties Tribunal Fulcrums og Optigens' appel med den begrundelse, at Commissio-

7 — Beretning fra *Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om udnyttelse af administrative samarbejdsordninger i bekæmpelsen af momssvig, 16.4.2004, KOM(2004) 260 endelig.*

ners med rette havde antaget, at de pågældende transaktioner faldt uden for momsens anvendelsesområde. Tribunal fandt, at en erhvervsdrivende ikke er berettiget til tilbagebetaling af indgående moms, som er betalt af varer, 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 tilbagebetaling, på ingen måde var impliceret i og var uvidende om den tilsidesættelse af momspligten eller det misbrug af et momsnummer, som bebrejdes den anden erhvervsdrivende, og når de leveringskæder, som den pågældende erhvervsdrivendes køb og salg indgik i, udgjorde et led i en af tredjemand udøvet karruselsvig, som den erhvervsdrivende ikke havde noget kendskab til. Både Optigen og Fulcrum appellerede VAT and Duties Tribunals afgørelse til High Court of Justice.

b) De faktiske omstændigheder i Bond House-sagen

13. Bond House var på det i sagen relevante tidspunkt et selskab i England og Wales, som handlede med computerkomponenter. Den økonomisk vigtigste del af selskabets forretning bestod i grossistindkøb af computerchips fra momsregistrerede handlende i Det Forenede Kongerige, som det solgte til momsregistrerede handlende i andre medlemsstater. I maj 2002 foretog Bond House, som led i sin almindelige handelsvirksomhed, en række køb og salg af computerchips. En del af disse salg — nemlig 51 transaktioner, som udgjorde ca. 99% af Bond Houses omsætning i maj 2002 — blev effektueret til kunder i en anden medlemsstat. I alle de nævnte tilfælde købte Bond House computerchipsene af en britisk leverandør til en efter selskabets opfattelse rimelig markedspris, modtog leveringerne og betalte den aftalte pris til leverandøren tillige med den til selskabet fakturerede moms. Selskabet leverede computerchipsene til sine udenlandske kunder til en noget højere pris, end det selv havde betalt. Da disse leveringer var momsfritaget, rejste Bond House fra maj 2002 krav om tilbagebetaling af den moms, selskabet havde betalt for købene. Commissioners of Costums and Excise afslog Bond Houses krav om tilbagebetaling af indgående moms for 27 køb.

14. Bond House appellerede Commissioners afgørelse til VAT and Duties Tribunal, Manchester. Ved afgørelse af 29. april 2003, som ændret ved et tillæg af 8. maj 2003, fastslog VAT and Duties Tribunal, at 26 af de 27 køb ikke kunne anses for økonomisk virksomhed i sjette momsdirektivs forstand og ikke var omfattet af momsens 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 disse transaktioner ifølge Tribunal ikke noget reelt økonomisk indhold. De måtte vurderes på grundlag af objektive kriterier. Det var derfor uden betydning, at Bond House ikke selv 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, selskabet havde betalt, og Commissioners havde ikke ved at afslå Bond Houses krav herom tilsidesat hverken proportionalitets- eller retssikkerhedsprincippet eller nogen menneskerettigheder. Bond House appellerede Tribunals afgørelse til High Court of Justice. I sin forelæggelseskendelse har High Court anført, at Bond House ikke havde kendskab til den af Commissioners påståede svig og ikke handlede uforsvarligt ved udøvelsen af selskabets forretningsmæssige virksomhed.

C — *Præjudicielle spørgsmål*

15. Ud fra den opfattelse, at gældende national ret — dvs. Value Added Tax Act 1994 — skal fortolkes på grundlag af det fælles momssystem, søger High Court of Justice vejledning i, hvorledes den skal bedømme, om de pågældende transaktioner er omfattet af momsreglernes anvendelsesområde. Det er omtvistet i denne sag, om Bond House, Fulcrum og Optigen udøvede økonomisk virksomhed, når de uvidende medvirkede i en »karrusel«. High Court of Justices spørgsmål går i det væsentlige ud på, om transaktioner som de foreliggende skal anses for økonomisk virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, og om der ved vurderingen heraf skal tages hensyn til omsætningskæden som helhed eller til de enkelte individuelle transaktioner.

16. Der er indgivet skriftlige indlæg af Optigen, Fulcrum og Bond House, af den britiske og danske regering samt af Rådet og Kommissionen. Domstolen afholdt mundtlig forhandling den 8. december 2004, hvor der blev afgivet mundtlige indlæg af Optigen, Fulcrum og Bond House, af den britiske, tjekkiske og danske regering og af Kommissionen. Rådet afstod fra at afgive mundtligt indlæg, efter at det var blevet klart, at ingen af parterne ville rejse tvivl om gyldigheden af bestemmelserne i sjette direktiv.

## III — Stillingtagen

17. Handelen med computerchips anses naturligvis normalt for en økonomisk virksomhed. Jeg skal derfor i det følgende koncentrere mig om at behandle grundene til, at der efter Det Forenede Kongeriges

opfattelse ikke bør anlægges denne vurdering under de foreliggende omstændigheder. Først skal jeg tage stilling til synspunktet om, at transaktionernes karakter må vurderes på grundlag af karruselsystemet som helhed. For det det andet skal jeg drøfte det synspunkt, at der bør tages udgangspunkt i den svigagtige hensigt med transaktionerne. Jeg skal derpå vurdere virkningerne af den retspraksis, hvori det er fastslået, at visse former for ulovlig virksomhed falder uden for momsens anvendelsesområde. For det fjerde skal jeg drøfte spørgsmålet om retssikkerheden, som Optigen, Fulcrum og Bond House har lagt stor vægt på i deres mundtlige og skriftlige indlæg. Endelig skal jeg til sidst gøre nogle overvejelser om behovet for at bekæmpe karruselsvig.

A — *Synspunktet om, at karrusellen skal vurderes som en helhed*

18. Optigen, Fulcrum, Bond House og Kommissionen har gjort gældende, at transaktionerne udgør økonomisk virksomhed i sjette direktivs artikel 4, stk. 2's forstand. Efter deres opfattelse udgør køb og salg af computerchips i sig selv en økonomisk virksomhed. Den omstændighed, at andre personer har sat en kæde af transaktioner i gang for at bedrage skatte- og afgiftsmyndighederne, påvirker ikke karakteren af de transaktioner, som Bond House, Optigen og Fulcrum har medvirket i.

19. Den danske og tjekkiske regering støtter den britiske regerings synspunkt om, at transaktionerne ikke udgør en økonomisk virksomhed i direktivets forstand. Efter Det Forenede Kongeriges opfattelse falder transaktioner, som udgør et led i karruselsvig, uden for sjette direktivs anvendelsesområde, da de ikke er nogen reel økonomisk virksomhed. Det egentlige formål dermed er nemlig uretmæssigt at tilegne sig beløb, der skal betales i moms, og ikke at bringe varer på markedet med henblik på afsætning. Da der ikke betales moms af transaktionerne, kan der heller ikke rejses krav om tilbagebetaling af moms. Dette argument må have gyldighed for hvert led i karrusellen, da ingen af transaktionerne ville have fundet sted, hvis ikke der var begået momssvig.

20. Det er et afgørende led i Det Forenede Kongeriges argumentation, at karruselhandelen må vurderes som en helhed ved afgørelsen af, om de enkelte transaktioner er omfattet af momsbestemmelser. Jeg deler ikke denne opfattelse.

21. Domstolen har flere gange fastslået, at udtrykket »økonomisk virksomhed« i sjette

direktivs artikel 4, stk. 2, har et vidt anvendelsesområde, og at udtrykket er objektivt fastlagt [8]. Alle undtagelser fra momsens anvendelsesområde skal være udtrykkelige og præcise [9]. Som Domstolen fastslog i Rompelman-sagen, sikrer »[d]et fælles merværdiafgiftssystem, [...] at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater« [10]. I dommen af 26. marts 1987 i sagen Kommissionen mod Nederlandene fastslog Domstolen, at ved afgørelsen af, om en virksomhed udgør en økonomisk virksomhed ifølge det fælles momssystem, »[skal] virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater« [11].

22. Til støtte for den opfattelse, at transaktioner skal vurderes på grundlag af de omstændigheder, hvorunder de finder sted, ved afgørelsen af, om de er undergivet moms, henviser Det Forenede Kongerige til dommene i sagen Faaborg-Gelting Linien [12] og Stockholm Lindöpark-sagen [13]. Disse domme giver imidlertid ikke grundlag for den antagelse, at en leveringskæde skal betragtes som en helhed ved afgørelsen af, om de transaktioner, der indgår i den, må anses for en økonomisk virksomhed.

23. I sagen Faaborg-Gelting Linien blev Domstolen spurgt, om restaurationsvirksomhed skal anses for levering af varer eller levering af tjenesteydelser ifølge sjette direktiv. Domstolen antog, at restaurationsvirksomhed må anses for levering af tjenesteydelser, fordi den er karakteriseret af en række omstændigheder og handlinger, hvoraf levering af levnedsmidler kun udgør et led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser [14].

24. Stockholm Lindöpark-sagen vedrørte spørgsmålet, om driften af en golfbane må anses for udlejning af fast ejendom eller tjenesteydelser i tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning ved afgørelsen af, om den er momsfritaget. Domstolen fastslog, at »drift af en golfbane normalt ikke kun [omfatter] en passiv overladelse af en bane, men ligeledes en lang række kommercielle aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjeneste-

8 — Jf. f.eks. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 8, af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17, og af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH, Sml. I, s. 6729, præmis 42.

9 — Dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 19.

10 — Rompelman-dommen, præmis 19, og dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15.

11 — Dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 8.

12 — Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395.

13 — Dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493.

14 — Se dommens præmis 14. Domstolen bemærkede, at situationen er forskellig, »såfremt transaktionen vedrører spisevarer, der sælges »ud af huset«, hvortil der ikke er knyttet tjenesteydelser, der skal ledsage indtagelsen på stedet i passende omgivelser«.

yderens side, overladelse af andre anlæg osv.« [15]. Når der ikke foreligger ganske særlige omstændigheder, kan udlejningen af golfbanen derfor ikke udgøre hovedydelsen [16].

25. Hverken i sagen Faaborg-Gelting Linien eller Stockholm Lindöpark var der tvivl om, at den pågældende virksomhed havde økonomisk karakter. Begge sager vedrørte momspligtige transaktioner i henhold til sjette direktiv. I stedet for at opdele den momspligtige transaktion i de enkelte bestanddele og pålægge disse moms hver for sig, anvendte Domstolen princippet om »leveringens enhed«, således som generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har betegnet det i sit forslag til afgørelse i sagen Hotel Scandic Gåsabäck [17].

26. Desuden vedrørte de omstændigheder, som Domstolen tog hensyn til i sagen Faaborg-Gelting Linien, en række handlinger, der blev udført ved en og samme lejlighed i forbindelse med en af en momspligtig person foretaget transaktion. Stockholm-Lindöpark-sagen vedrørte en række omstændigheder, der som helhed udgjorde en økonomisk virksomhed.

27. Derimod vedrører karruselsvig en række efter hinanden følgende transaktioner, som udføres af nogle handlende i en leveringskæde. Det er et væsentligt kendetegn ved det fælles momssystem, at der opkræves moms af enhver transaktion i en leveringskæde [18]. Det betyder, at enhver transaktion skal bedømmes for sig. Følgelig ændrer tidligere eller efterfølgende begivenheder intet ved karakteren af en bestemt transaktion i kæden [19].

28. Det Forenede Kongerige har med rette gjort gældende, at merværdiafgiften skal anvendes i overensstemmelse med den faktiske økonomiske situation. Det betyder imidlertid ikke, at karakteren af en transaktion i en leveringskæde skal bestemmes på grundlag af hele kæden. Tværtimod bekræfter retspraksis reglen om, at en virksomhed skal bedømmes objektivt og for sig, idet det er fastslået i praksis, at der skal tages hensyn

15 — Se dommens præmis 26.

16 — Ibid.

17 — Dom af 20.1.2005, sag C-412/03, Sml. I, s. 743, punkt 21. Jf. endvidere dom af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 25-30.

18 — Se artikel 2 i Rådets første direktiv.

19 — Se i samme retning dom af 29.6.1999, sag C-158/98, Coffeeshop Siberië, Sml. I, s. 3971, præmis 22.

til den faktiske økonomiske situation, og at den retlige form ikke er afgørende [20].

29. Reglen om, at hver transaktion skal vurderes individuelt og for sig uden hensyn til dens formål eller resultater, beror på kravet om, at det fælles momssystem skal være neutralt, og på retssikkerhedsprincippet, hvorefter anvendelsen af fællesskabsretten skal være forudsigelig for borgerne [21]. Det sikrer, at det på tidspunktet for udførelsen af den momspligtige transaktion principielt er muligt at fastslå, om en transaktion er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde.

B — *Formålet med transaktionerne*

30. Det Forenede Kongerige har endvidere gjort gældende, at det er nødvendigt at se på det underliggende formål med transaktionerne [22], som i denne sag er momssvig. Uden dette formål ville karrusellen og de hermed forbundne transaktioner ikke have eksisteret som et normalt økonomisk fænomen. Optigen har anført, at dette synspunkt i virkeligheden er subjektivt, da det ses fra den handlendes perspektiv, som tilsidesætter sin momspligt og ikke tager hensyn til de øvrige handlendes hensigter. Efter Det Forenede Kongeriges opfattelse er dette synspunkt dog ikke baseret på en bestemt handlendes hensigter, men på den objektive konklusion, at varerne cirkulerede som en del af en karrusel, der ikke havde noget økonomisk formål.

31. Dette argument kan ikke godtages, om ikke andet af den grund, at det er baseret på en vurdering af formålet med og resultaterne af kæden som helhed i stedet for den enkelte individuelle transaktions beskaffenhed. Påstanden om, at transaktionerne ikke i sidste ende havde noget økonomisk formål, er baseret på en række omstændigheder, som går ud over de faktorer, der er afgørende for bedømmelsen af, om en transaktion i kæden er omfattet af momsens anvendelsesområde. Som anført i det foregående, må den enkelte transaktion vurderes individuelt uden hensyn til dens formål eller resultater. Karakteren af en transaktion i en kæde berøres ikke af, at varerne efterfølgende går gennem de samme handlendes hænder. Selv om formålet med transaktionskæden har været uretmæssig tilegnelse af penge, udgør en sådan uretmæssig tilegnelse en aktivitet for sig og har ikke nogen sammenhæng med den virksomhed, der består i handel med compu-

20 — Se i denne retning dom af 21.10.2004, sag C-8/03, BBL, Sml. I, s. 10157, præmis 36, af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, præmis 48, og Van Tiem-dommen, præmis 18, samt Rompelman-dommen, præmis 23.

21 — Se f.eks. dom af 22.2.1984, sag 70/83, Kloppenburg, Sml. s. 1075, præmis 11, af 15.12.1987, sag 348/85, Danmark mod Kommissionen, Sml. s. 5225, præmis 19, af 1.10.1998, sag C-209/96, Det Forenede Kongerige mod Kommissionen, Sml. I, s. 5655, præmis 35, af 22.11.2001, sag C-301/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8853, præmis 43, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, præmis 34.

22 — I denne forbindelse henviser Det Forenede Kongerige til dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. I, s. 3013, præmis 31-36, og af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments, Sml. I, s. 3111, præmis 12.

terchips, og ændrer ikke karakteren af andre individuelle transaktioner i kæden.

32. Det fremgår således klart, at Det Forenede Kongerige tillægger det en særlig betydning, at det underliggende formål med karrusellen er at begå, hvad regeringen betegner som momssvig.

33. I modsætning til, hvad Det Forenede Kongerige har gjort gældende, følger det ikke af Domstolens betragtninger i Breitsohl- [23] og INZO-dommen [24], at en virksomhed mister sin økonomiske karakter, hvis den udøves i bedragerisk øjemed, eller hvis den i et vist omfang gør det lettere at begå svig på grund af dens resultater.

34. Et helt andet spørgsmål opstår, når en person, der anmoder om fradrag af indgående moms, afgiver falske erklæringer om sin status som afgiftspligtig person. Domstolen tog stilling hertil i Breitsohl- og INZO-dommen. Herom har Domstolen fastslået, at »en person kun endeligt anses for afgiftspligtig, såfremt den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at ville påbegynde en bestemt økonomisk virksomhed. I tilfælde af svig eller misbrug, som hvor den pågældende f.eks. har foregivet at ville udfolde en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger« [25].

35. Det er anerkendt i Domstolens praksis, at »afgiftsmyndighederne kan kræve, at en persons erklærede hensigt om at drive økonomisk virksomhed, som er forbundet med momspligtige transaktioner, bestyrkes af objektive forhold, og at de, såfremt sådant bevis ikke foreligger, kan afslå fradragsretten« [26]. Dette spørgsmål er dog ikke relevant i den foreliggende sag. For det første er det hverken gjort gældende, at Fulcrum, Optigen og Bond House har anmodet om momsfradrag på grundlag af falske erklæringer, eller at de ikke havde til hensigt at drive økonomisk virksomhed. For det andet bør der drages en klar sondring mellem hensigten til at drive økonomisk virksomhed og

23 — Dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Sml. I, s. 4321.

24 — Dom af 29.2.1996, sag C-110/94, Sml. I, s. 857.

25 — Inzo-dommen, præmis 24; se også Breitsohl-dommen, præmis 39, og dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577.

26 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs i sag C-32/03, I/S Fini H, der endnu verserer for Domstolen, punkt 21.

den erklærede hensigt med selve den økonomiske virksomhed [27].

36. Desuden ville Det Forenede Kongeriges opfattelse om, at der bør lægges særlig vægt på, at det egentlige formål med transaktionerne er momssvig — hvis man accepterede denne opfattelse — være vanskeligt at forene med ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, der omhandler økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. En sådan opfattelse ville nemlig ikke tage hensyn til, at begrebet »økonomisk virksomhed« har en objektiv karakter, og ville have den urimelige følge, at en hel leveringskæde falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde, blot fordi en handlende i kæden ikke har anmeldt moms til skatte- og afgiftsmyndighederne. Dette resultat volder navnlig vanskeligheder, da det ville betyde, at en handlende, der ikke anmelder moms, af denne grund faktisk heller ikke ville være forpligtet til at betale moms.

27 — En sammenligning mellem følgende to situationer kan opklare dette punkt. Situation 1: X erklærer, at han vil åbne en restaurant og erhverver (foreløbigt) status som afgiftspligtig person. Han køber stole, borde og andet udstyr og ansøger om fradrag af moms. Han åbner imidlertid aldrig restauranten. Situation 2: Y åbner en restaurant og anvender den til at begå momssvig. Han driver restauranten og fakturerer moms til kunderne, men opgiver ikke indtægterne i et forsøg på at bedrage skatte- og afgiftsmyndighederne og selv beholde en del af den modtagne moms. Situation 1 efterlader nogen tvivl om X's status som afgiftspligtig person. Skattemyndighederne kan forlange objektiv dokumentation for X's erklærede hensigter og efterprøve, om han faktisk havde til hensigt at drive restauranten (se f.eks. INZO-dommen, dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, og af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstraße, Sml. I, s. 4279). Omstændighederne i situation 2 bringer derimod ikke tvivl om Y's status som afgiftspligtig person, da Y faktisk udøver en økonomisk virksomhed, nemlig restaurationsvirksomhed. Det følger af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, at formålet med eller resultatet af denne virksomhed ikke berører hans status som afgiftspligtig person.

*C — Ulovlig virksomhed og merværdiafgiftens anvendelsesområde*

37. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at der er en parallel mellem de foreliggende sager og de sager, hvori Domstolen har fastslået, at visse former for ulovlig virksomhed ikke skal anses for økonomisk virksomhed og derfor falder uden for det fælles momssystems anvendelsesområde. Jeg finder ikke, at denne analogi er overbevisende.

38. Ifølge fast retspraksis udelukker princippet om afgiftsneutralitet en generel sondring mellem lovlig og ulovlig virksomhed [28]. I princippet er selv ulovlige transaktioner omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde og undergivet moms [29]. Der gøres kun undtagelse, når en virksomhed falder helt uden for den lovlige økonomiske sektor på grund af dens særlige beskaffenhed [30]. F.eks. falder leveringen af narkotika uden for sjette direktivs anvendelsesområde [31], mens ulov-

28 — Jf. f.eks. Rompelman-dommen, præmis 19, og dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 28.

29 — Dom af 28.2.1984, sag 294/82, Senta Einberger, Sml. s. 1177, af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 16, af 5.7.1988, sag 289/86, Happy Family, Sml. s. 3655, præmis 20, af 5.7.1988, sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, præmis 18, af 28.5.1998, sag C-3/97, Goodwin and Unstead, Sml. I, s. 3257, præmis 9, og af 29.6.2000, sag C-455/98, Salumets m.fl., Sml. I, s. 4993, præmis 19.

30 — Happy Family-dommen, præmis 20, og Mol-dommen, præmis 18.

31 — Senta Einberger-dommen og Happy Family-dommen, præmis 23.

ligt roulettespil falder inden for direktivets anvendelsesområde, da det er i konkurrence med lovlig spillevirksomhed [32].

39. Til forskel fra narkotika eller forfalskede penge er computerchips dog ikke ifølge hvad Domstolen selv har udtalt — »pr. definition [...] omfattet af et absolut forbud mod indførsel og salg i Fællesskabet« [33]. Udelukkelsen fra momssystemets anvendelsesområde vedrører kun produkter, som i kraft af selve deres karakter og særlige beskaffenhed ikke kan bringes i omsætning eller indgå i det økonomiske kredsløb [34]. Det gælder ikke computerchips.

40. For det andet falder handelen med computerchips ikke fuldstændigt uden for den lovlige økonomiske sektor, fordi omsætningskæden i sidste ende viser sig at være cirkulær, således som det gøres gældende af Det Forenede Kongerige. Som det klart fremgår af Commissioners egen beskrivelse af, hvad de anser for karruselsvig, består dennes kendetegn i, at den udnytter det lovlige økonomiske kredsløb til at lette tilbageholdelsen af penge, der betales i moms.

D — *Retssikkerhedsprincippet*

41. Hvis Domstolen skulle godtage den fortolkning, som forfægtes af Det Forenede Kongerige, ville det føre til betydelig usikkerhed om anvendelsen af sjette direktiv. En sådan fortolkning ville betyde, at handlende, som ønskede at være sikker på, at de ved gennemførelsen af en transaktion erhvervede de i henhold til momssystemet gældende rettigheder og forpligtelser, skulle kunne forudsige, om de varer, som transaktionen vedrørte, på et tidspunkt på ny ville komme i hænderne på en handlende, som tidligere havde deltaget i leveringskæden. De skulle i så fald endvidere have kendskab til, at den pågældende handlende efterfølgende »forsvandt« [35]. Der måtte dog også tages hensyn

32 — Se Fischer-dommen, præmis 19-23 og 28. Vedrørende retsgrundlaget for Domstolens betragtninger anførte generaladvokat Jacobs i punkt 20 i sit forslag til afgørelse i Witzemann-sagen, at »reglens egentlige grundlag er noget dunkel«, og at »[jeg mener ikke], at det kan hævdes, at der gælder en retsgrundsætning om, at beskatning af ulovlige transaktioner er udelukket«, (dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477). Domstolen er i det væsentlige af den opfattelse, at der skal opkræves moms af virksomhed, som henhører under den normale økonomiske sektor, enten fordi virksomheden er lovlig, eller fordi den konkurrerer med lovlig økonomisk virksomhed; uden for dette område gælder princippet om afgiftsneutralitet ikke. Se også forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly i Coffeeshop Siberië-sagen, punkt 16.

33 — Senta Einberger-dommen, præmis 15. Se også Witzemann-dommen og punkt 20 i generaladvokat Légers forslag til afgørelse i sagen Goodwin and Unstead.

34 — Dommen i sagen Salumets m.fl., præmis 19 og 21, Fischer-dommen, præmis 20, og Lange-dommen, præmis 12.

35 — Kun hvis disse kumulative betingelser er opfyldt, ville Det Forenede Kongeriges teori have gyldighed. Hverken den omstændighed, at leveringskæden var cirkulær, eller at der findes eller kan forekomme en handlende, som undlader at svare moms, ville i sig selv være tilstrækkeligt til at antage, at transaktionen falder uden for momsens anvendelsesområde. Der kan forekomme tilfælde af »missing trader fraud« (bedrageri ved, at en handlende forsvinder) i en lineær leveringskæde, hvor transaktionerne i kæden alligevel ville være omfattet af momssystemet. På visse varemarkeder kan handel i kredsløb forekomme som et normalt økonomisk fænomen. Momssystemet er således udformet, at det også tager højde for dette fænomen, idet transaktionerne forbliver momspligtige, uanset om de forhandlede varer rent faktisk ender hos forbrugeren.

til muligheden for, at et og samme vareparti indeholder varer, som anvendes til bedrageri, og andre varer, som ikke anvendes hertil — idet kun de sidstnævnte varer skulle være momspligtige, hvis man godtog Det Forenede Kongeriges argument. Denne fortolkning af begrebet »økonomisk virksomhed« er i strid med retssikkerhedsprincippet, der er et generelt princip i fællesskabsretten, som medlemsstaterne skal overholde ved gennemførelsen af sjette direktiv [36]. Som Optigen, Fulcrum og Bond House desuden med rette har gjort gældende, vil Det Forenede Kongeriges opfattelse, såfremt den lægges til grund, have en afskrækkende virkning for lovlig handel.

E — *Midler til bekæmpelse af karruselsvig*

42. Det Forenede Kongerige påtænker tilsyneladende at bekæmpe karruselsvig — eller i hvert fald løse problemerne i forbindelse hermed — ved at begrænse momssystemets anvendelsesområde. Efter min opfattelse bør Domstolen ikke følge denne opfattelse. Herved ville den nemlig drastisk forlægge problemet fra skatte- og afgiftsmyndighederne til den private sektor til skade for den lovlige handel og et korrekt fungerende momssystem. Det ville desuden afholde medlemsstaterne fra at træffe passende foranstaltninger over for karruselsvig. I denne forbindelse er der navnlig grund til at fremhæve, at den omstændighed, at en virksomhed falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde, ikke betyder, at medlemsstaterne mister deres beføjelse til at træffe foranstaltninger over for den [37]. Sjette direktivs artikel 21 giver nemlig medlemsstaterne mulighed for at indføre solidarisk hæftelse for moms. En afgiftspligtig person kan således komme til at hæfte for betaling af moms, som skyldes af hans medkontrahent, hvis han havde kendskab til eller burde have kendskab til sin medkontrahents bedragerier [38]. Flere medlemsstater har truffet foranstaltninger af denne karakter over for karruselsvig [39].

36 — Se i samme retning dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin, Sml. I, s. 5337, præmis 57, 58, 65 og 69, og analogt dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP, Sml. I, s. 983, præmis 24. Se endvidere dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26, Schloßstraße-dommen, præmis 44, samt dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks and Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 44, og af 26.4.1988, sag 316/86, Krücken, Sml. s. 2213, præmis 22. Ifølge Domstolens faste praksis gælder retssikkerhedskravet endnu stærkere i sager, hvor lovgivningen har økonomiske virkninger, da de personer, som berøres deraf, skal kunne erhverve sig et nøjagtigt kendskab til deres rettigheder og forpligtelser. Se f.eks. dom af 15.12.1987, sag 325/85, Irland mod Kommissionen, Sml. s. 5041, præmis 18, af 19.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, og i Sudholz-dommen, præmis 34. Se i samme retning endvidere dom af 9.7.1981, sag 169/80, Gondrand Frères, Sml. s. 1931, præmis 17.

37 — F.eks. er ulovligt hasardspil en økonomisk virksomhed i sjette direktivs artikel 4, stk. 2's forstand, hvilket naturligvis ikke hindrer medlemsstaterne i at træffe foranstaltninger over for ulovligt hasardspil, jf. Fischer-dommen. Se herom udtrykkeligt også præmis 24 i Lange-dommen.

38 — Det er i denne sammenhæng, at spørgsmålet om, hvorvidt de handlende faktisk kendte eller burde have kendt planerne om momssvig, bør behandles, og ikke, som den danske regering har gjort gældende, i sammenhæng med definitionen af »økonomisk virksomhed«.

39 — Herunder i mellemtiden også Det Forenede Kongerige (jf. Section 18 i Finance Act 2003).

## IV — Forslag til afgørelse

43. På grundlag af disse betragtninger er jeg af den opfattelse, at Domstolen bør besvare High Court of Justices spørgsmål på følgende måde:

»Ved afgørelsen af, om en transaktion i en leveringskæde udgør en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 4, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal transaktionen vurderes individuelt og for sig. Transaktioner, der indgår i en cirkulær leveringskæde, hvori en handlende ulovligt tilegner sig de beløb, han har fået udbetalt i moms, i stedet for at opgive dem til skatte- og afgiftsmyndighederne, ophører ikke af denne grund med at udgøre en økonomisk virksomhed i sjette direktivs artikel 4, stk. 2's forstand.«