



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 5. maj 2022¹

Sag C-227/21

UAB »HA.EN.«

mod

Valstybinė mokesčių inspekcija

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol))

»Præjudiciel forelæggelse – skattelovgivning – moms – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag – rækkevidden af den såkaldte praksis vedrørende svig – misbrug af rettigheder – nægtelse af fradrag for indgående moms, fordi modtageren af ydelsen vidste eller burde have vidst, at leverandøren på grund af sin finansielle situation ikke vil være i stand til at betale den opståede moms til statskassen – momsbyrde ved modregning af prisen i eksisterende gæld«

I. Indledning

1. I forbindelse med denne præjudicielle forelæggelse kunne man tænke på en passage fra Johann Wolfgang von Goethes »Trolde Mandens lærling«: »Herre, om du aned nøden! Hjælp mig du! Ånderne, jeg maned, de ta'r magten nu.« Denne præjudicielle forelæggelse viser nemlig endnu en gang de usikkerheder og problemer, som opstår, når momsretten i mindre grad bliver forstået i klassisk forstand og i stedet i retspraksis også bliver brugt til at bekæmpe svig og misbrug.

2. Ifølge denne linje i retspraksis er afgiftsmyndigheden bl.a. berettiget eller sågar forpligtet til at nægte en momspligtig person ret til fradrag for indgående moms, hvis den pågældende vidste eller burde have vidst, at en transaktion før eller efter den pågældende i en leveringskæde var involveret i momssvig². Allerede en sanktionering af svig ved hjælp af skatteretten uden for strafferetten, som egentlig tjener dette formål, giver anledning til spørgsmål med hensyn til den afgiftspligtige persons (grundlæggende) rettigheder. Dette gælder så meget desto mere³, hvis det allerede er tilstrækkeligt for dette, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at kontrahenten muligvis ikke ville betale sin skyldige moms. For det første udgør den blotte mulighed for, at en

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Jf. herom de udførlige henvisninger i fodnote 15 ff.

³ – Kritisk generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse R (C-285/09, EU:C:2010:381, punkt 58 ff. og 104 ff.), ligeledes kritisk f.eks. præsidenten for en af Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) to afdelinger for momsretlige sager, Wäger, C., *Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung*, UR 2015, s. 81 ff.

afgift ikke bliver betalt, endnu ikke svig, og for det andet bliver det derved i praksis umuligt at gøre forretninger med virksomheder i finansielle vanskeligheder (dvs. virksomheder, som befinder sig i eller kort før insolvens).

3. En virksomhed, der overtager genstande fra sin stærkt forgældede debitor til dækning af en del af gælden, vil altid kunne foreholdes, at den burde have vidst, at debitor muligvis ikke vil (eller vil kunne) betale momsen af salget af genstanden. I Litauen er dette tilsyneladende blevet fast praksis for afgiftsmyndigheden. Her betegnes erhvervelse af varer fra en virksomhed, som befinder sig i finansielle vanskeligheder, som retsmisbrug, hvorfor fradrag for indgående moms nægtes.

4. Dermed får Domstolen med denne sag lejlighed til at præcisere grænserne for dens retspraksis vedrørende svig.

II. Retsgrundlag

A. EU-retten

5. De relevante EU-retlige forskrifter er direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)⁴.

6. Momsdirektivets artikel 168, litra a), regulerer fradragsrettens materielle omfang:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

7. Momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte overførsel af momsskylden til ydelsesmodtageren:

»1. Medlemsstaterne kan fastsætte, at den afgiftspligtige person er modtageren i følgende transaktioner:

g) levering af fast ejendom, der bliver solgt af domsskyldneren som led i en tvangsauktion.«

8. Momsdirektivets artikel 273 hjemler derimod muligheder for medlemsstaterne med henblik på at bekæmpe svig mv.:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen. [...]«

⁴ – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der var gældende for det omtvistede år (2016).

B. Litauisk ret

9. Artikel 58, stk. 1, nr. 1, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift) (som affattet ved lov nr. IX-751 af 5.3.2020) bestemmer:

»En momspligtig person skal have ret til at fradrage indgående moms og/eller importmoms på varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet og/eller importeret, hvis disse varer og/eller tjenesteydelser skal anvendes i følgende virksomhed udført af denne person: [...] levering af momspligtige varer og/eller momspligtige tjenesteydelser [...]«

10. Artikel 719, stk. 1, i Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Republikken Litauens civile retsplejelov) (som ændret ved lov nr. XII-889 af 15.5.2014) bestemmer:

»Hvis en auktion erklæres for ugyldig som følge af manglende tilbudsgivere skal ejendommen overdrages til den person, der kræver indfrielse, til ejendommens oprindelige auktionssalgspris.«

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

11. Ved en kreditaftale af 21. september 2007 bevilgede »Medicinos bankas« UAB (herefter »banken«) »Sostinės būstai« UAB (herefter »sælgeren«) et lån til gennemførelse af ejendomsudviklingsaktiviteter. For at sikre den korrekte gennemførelse af aftalen meddelte låntageren en aftalemæssig panteret til en grund i byen Vilnius (Litauen) sammen med en bygning, der var under opførelse herpå.

12. Ved en aftale om overdragelse af tilgodehavendet af 27. november 2015 erhvervede UAB »HA.EN« (herefter »sagsøgeren«) fra banken mod vederlag alle de finansielle krav i forbindelse med denne kreditaftale, sammen med alle de rettigheder, der var fastlagt til at sikre opfyldelsen af forpligtelserne, herunder den førnævnte aftalemæssige panteret. Ved indgåelsen af denne aftale bekræftede sagsøgeren bl.a., at denne havde fået kendskab til sælgerens økonomiske og finansielle situation og retlige status og var bekendt med, at sælgeren var insolvent og genstand for en omstruktureringsprocedure.

13. Ved fogedkendelse af 23. maj 2016 blev en auktion over en del af sælgerens faste ejendom offentliggjort, men der var ingen køber, der udviste interesse i denne faste ejendom. I forlængelse af den manglende gennemførelse af auktionen blev sagsøgeren i forbindelse med auktionsproceduren tilbudt at overtage denne ejendom fra sælgeren (herefter »den faste ejendom«), hvorved sidstnævntes krav delvist blev imødekommet. Domstolen har ikke kendskab til, om dette skete med et beløb svarende til nettobeløbet (dvs. værdien uden moms) eller bruttobeløbet (dvs. værdien inklusive moms). Sagsøgeren benyttede sig af denne ret og overtog ejendommen.

14. Den 21. juli 2016 blev der til dette formål udarbejdet en aftale om overdragelsen af ejendom til en person, der kræver indfrielse, hvorved fogeden overførte den faste ejendom med en pris på 5 468 000 EUR til sagsøgeren.

15. Den 5. august 2016 udarbejdede sælgeren en momsfaktura, hvoraf det fremgik, at den faste ejendom blev overført for 4 519 008,26 EUR og en moms på 948 991,74 EUR. Sagsøgeren bogførte momsfakturaen i sine regnskaber og fradrog den deri anførte moms som indgående moms i mom-

serklæringen for november 2016. Også sælgeren bogførte moms fakturaen i sine regnskaber og angav den på moms fakturaen anførte moms som skyldig moms i moms erklæringen for august 2016, men betalte den dog ikke. Den 1. oktober 2016 fik sælgeren status som et selskab under insolvensbehandling.

16. Den 20. december 2016 indgav sagsøgeren en anmodning til Valstybinė mokesčių inspekcija (statsskatteinspektoratet, herefter »afgiftsmyndigheden«) om tilbagebetaling af det momsbeløb, der som følge af den angivne fradragsberettigede indgående moms var betalt for meget. Efter at have foretaget en afgiftskontrol vedrørende sagsøgeren fastslog afgiftsmyndigheden, at sagsøgeren – idet denne foretog transaktioner med henblik på erhvervelsen af den faste ejendom og havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at sælgeren ikke ville betale moms for en sådan transaktion – handlede uhæderligt og misbrugte rettigheder og derfor ikke havde ret til momsfradrag. Ved afgørelse af 12. juli 2017 blev sagsøgeren af denne grund nægtet retten til momsfradraget på 948 980 EUR, pålagt morarenter for 38 148,46 EUR for sen betaling af moms og en moms bøde på 284 694 EUR.

17. Sagsøgeren indgav en klage over afgiftsmyndighedens afgørelse til Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens regerings udvalg for skattetvister, herefter »udvalget for skattetvister«), der ved afgørelse af 22. januar 2018 annullerede dele af afgiftsmyndighedens afgørelse hvad angår de opkrævede morarenter og den pålagte bøde, men som efter at have fastslået, at sagsøgeren havde misbrugt rettigheder, stadfæstede afgiftsmyndighedens afgørelse i øvrigt.

18. Sagsøgeren anlagde sag til prøvelse for så vidt angår sidstnævnte del af udvalget for skattetvisters afgørelse ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen), som ved dom af 14. november 2018 traf afgørelse om frifindelse.

19. Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) gav ved kendelse af 13. maj 2020 delvist sagsøgeren medhold i den iværksatte appel og fastslog, at det påhviler domstolen i første instans bl.a. at vurdere betingelserne for og indikationerne af, at der i den konkrete sag foreligger retsmisbrug.

20. Ved dom af 3. september 2020 fastslog Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) efter en fornyet vurdering af afgiftstvisten på ny, at sagsøgeren misbrugte rettigheder, og at det derfor var berettiget, at afgiftsmyndigheden nægtede sagsøgeren ret til momsfradrag. Sagsøgeren iværksatte atter appel til prøvelse af denne afgørelse ved Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol). Denne har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»Skal [direktiv 2006/112/EF], sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således, at de er eller ikke er til hinder for nationale myndigheders praksis, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til fradrag for indgående moms, når denne person ved erhvervelsen af fast ejendom havde (eller burde have haft) kendskab til, at leverandøren som følge af sin insolvens ikke ville (eller ikke ville være i stand til at) indbetale den udgående moms til statens budget?«

21. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Litauen, Den Tjekkiske Republik og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har undladt at afholde en mundtlig forhandling i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

IV. Retlig bedømmelse

A. *Det præjudicielle spørgsmål og undersøgelsens struktur*

22. Det præjudicielle spørgsmål drejer sig nærmere bestemt om behandlingen af transaktioner, som foretages af en afgiftspligtig person i betalingsvanskeligheder, der er leverandør. I den konkrete sag opstår spørgsmålet i forbindelse med nægtelse af ydelsesmodtagerens fradrag for indgående moms (momsdirektivets artikel 168).

23. Den momsretlige behandling af transaktioner mellem virksomheder, hvoraf den ene er i betalingsvanskeligheder, synes generelt at være problematisk for afgiftsmyndigheder. Også i forbindelse med transaktioner over for en ydelsesmodtager, som er i betalingsvanskeligheder, forekommer disse vanskeligheder. Der findes allerede en del retspraksis fra Domstolen om denne konstellation. Disse vil blive betragtet først for at opnå en konsistent løsning (under B).

24. Efterfølgende undersøges det, om Domstolens »praksis vedrørende svig«, som Den Tjekkiske Republik i det væsentlige påberåber sig, overhovedet finder anvendelse i den foreliggende sag (under C), eller om det – som Litauen har anført – skal lægges til grund, at modtagerens adfærd udgør misbrug (under D). Endelig kan fradrag for indgående moms muligvis nægtes på grundlag af momsdirektivets artikel 273 (under E).

25. Dette skal holdes adskilt fra spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for fradrag for indgående moms i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), overhovedet er opfyldt, hvis den modtagne ydelses samlede værdi ikke bliver betalt, men *i sin helhed bliver anvendt til at dække leverandørens gæld til modtageren af ydelsen*. Selv om den forelæggende ret ikke udtrykkeligt har ønsket oplysninger herom, er det en nødvendig forudsætning, at betingelserne for at fradrage momsen er opfyldt, for at man overhovedet kan tænke på at nægte dette fradrag. Derfor er det nyttigt at besvare dette logiske indledende spørgsmål for at løse tvisten i hovedsagen (under F).

B. *En afgiftspligtig persons betalingsvanskeligheders indflydelse på momsindtægterne*

26. I materiel henseende skal momsen som en generel forbrugsafgift ikke afgiftsbelaste den leverende virksomhed, men forbrugers ydeevne, som kommer til udtryk i hans anvendelse af aktiver til at anskaffe en værdi til forbrug⁵. Dette fremgår særligt tydeligt af ordningen i momsdirektivets artikel 73. Ifølge denne bestemmelse omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren (dvs. den leverende part) »modtager eller vil modtage«.

⁵ – Jf. eksempelvis dom af 3.3.2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 62), af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 [...]) »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«, og af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23).

27. Som konsekvens heraf har Domstolen⁶ flere gange udtrykkeligt fastslået, at »[afgifts]grundlaget for den moms, afgiftsmyndighederne opkræver, ikke [kan] være højere end den modydelse, der faktisk betales af den endelige forbruger, og som har været grundlaget for beregningen af den moms, der til sidst belaster denne forbruger«.

28. Momsdirektivet lægger til grund, at hvis ydelsesmodtageren ikke betaler på grund af sin insolvens, mistes også det tilsvarende afgiftsprovenu af en indirekte forbrugsafgift, som ellers ville være opstået i forbindelse med den forventede betaling. Det er således statskassen, der med hensyn til afgiftsprovenuet bærer risikoen for insolvens hos de private, som den anvender til afgiftsopkrævningen. Dette har Domstolen allerede udtrykkeligt præciseret i tilfælde af insolvens hos modtageren af ydelsen⁷.

29. Det spørgsmål, der skal besvares i forbindelse med den foreliggende sag, er nu, om der sker ændringer i dette, hvis det ikke er modtageren af ydelsen, men derimod *den part, der leverer*, der kommer i betalingsvanskeligheder. Også denne er som afgiftspligtig person blot en medhjælper for staten i forbindelse med afgiftsopkrævningen. I sidste ende drejer det sig i den foreliggende sag også om spørgsmålet om, hvorvidt det er staten eller en afgiftspligtig persons afgiftspligtige kontrahent, der hæfter for manglende betaling som følge af insolvens. I den foreliggende sag opstår dette spørgsmål imidlertid ikke på den skyldige afgifts niveau, men derimod på niveauet for fradrag for indgående moms i henhold til momsdirektivets artikel 168, som har til formål at aflaste virksomheder for momsen. Derfor skal der ved besvarelsen i den foreliggende sag også tages hensyn til princippet om momsens neutralitet.

30. Neutralitetsprincippet udgør et grundlæggende princip⁸ i forbindelse med momsen. Princippet indebærer bl.a., at virksomheden i egenskab af afgiftsopkræver på vegne af staten helt skal aflastes for afgiftsbyrden⁹, forudsat at den erhvervsmæssige virksomhed selv har til formål at udføre afgiftspligtige transaktioner¹⁰.

31. Ifølge Domstolens faste praksis er det i denne forbindelse ikke relevant for den afgiftspligtige persons ret til at fradrage den indgående moms, om den moms, der skyldes for de forudgående eller efterfølgende salg af de pågældende varer, faktisk bliver betalt til statskassen¹¹, hvis modtageren af ydelsen er blevet pålagt denne moms.

32. Som resultat består den modtagende parts ret til at fradrage indgående moms derfor fortsat, selv om den part, der leverer, ikke anvender det modtagne beløb til at betale sin momsskyld, og statskassen på grund af manglende aktiver ikke kan håndhæve denne momsskyld.

⁶ – Dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 21), af 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 19), lignende også dom af 16.1.2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, præmis 19), og af 15.10.2002, Kommissionen mod Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, præmis 30), ligeledes generaladvokat Légers forslag til afgørelse MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

⁷ – Dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 53, sammenholdt med præmis 48 og 50).

⁸ – Domstolen taler i dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 43), om et fortolkningsprincip.

⁹ – Dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

¹⁰ – Dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), og mit forslag til afgørelse Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

¹¹ – Dom af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 56), af 9.11.2017, Wind Inovation 1 (C-552/16, EU:C:2017:849, præmis 44), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 28), og af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 54).

C. Domstolens praksis vedrørende bekæmpelse af momssvig

33. Imidlertid vil det muligvis føre til et andet resultat, hvis Domstolens praksis vedrørende bekæmpelse af svig inden for momsretten kan anvendes, hvilket Den Tjekkiske Republik har argumenteret for. For som Domstolen til stadighed gentager, er bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug et formål, som udtrykkeligt anerkendes og støttes i momsdirektivet¹².

34. For bekæmpelse af afgiftsunddragelse er det – til forskel¹³ fra bekæmpelse af misbrug (under D) – tilstrækkeligt, hvis den afgiftspligtige person ikke selv unddrager momsen¹⁴. Tværtimod er det tilstrækkeligt, hvis den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst¹⁵, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvind. I så fald skal han i forbindelse med momsdirektivet anses for deltager i dette momssvig¹⁶. Dette *forpligter* medlemsstaterne til at nægte at indrømme den afgiftspligtige person fradraget (hvis han – som i det foreliggende tilfælde – er modtageren af ydelsen)¹⁷.

35. Denne konstellation – deltagelse i en transaktion, der er led i en momsunddragelse – foreligger imidlertid ikke i den foreliggende sag, hvilket Kommissionen også anfører. En blot forsinket eller udebleven betaling af en angivet moms kan ikke anses for afgiftsunddragelse eller momssvig som omhandlet i den ovenfor nævnte retspraksis.

36. Som Domstolens Store Afdeling nemlig allerede fastslog i Scialdone-dommen, skal der sondres mellem, om den afgiftspligtige person blot ikke har betalt momsen, eller om den ikke er angivet¹⁸. Således opnår den afgiftspligtige person ikke nogen fordel ved, at den moms, der allerede er angivet, ikke bliver betalt inden for den i loven fastsatte frist, da den pågældende fortsat skylder momsen. Derfor – fortsætter Domstolen¹⁹ – har sådanne undladelser af at indbetale den angivne moms ikke samme grad af grovhed som svig med denne afgift.

37. Der foreligger dermed heller ikke afgiftssvig, hvis en afgiftspligtig person i finansielle vanskeligheder – som i den foreliggende sag – sælger genstande for at betale af på sin gæld, og angiver den moms, der opstår i denne forbindelse, men senere ikke betaler den eller ikke betaler den i sin helhed. Derfor kan sagsøgeren heller ikke foreholdes, at virksomheden vidste eller burde have vidst, at den deltog i momssvig.

¹² – Dom af 24.2.2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, præmis 33), kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 50), dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34), og af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

¹³ – Jf. vedrørende denne sondring eksplicit dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 46 på den ene side og præmis 54 på den anden side), jf. også kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 35).

¹⁴ – Dom af 24.2.2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, præmis 34), af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 35), og af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁵ – I nogle ældre afgørelser taler Domstolen endnu om »kunne have vidst« [(o.a.: i den danske oversættelse dog »burde have vidst«)] – jf. f.eks. dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 60). Denne for brede formulering, som alene var baseret på det præjudicielle spørgsmål, synes dog nu med rette at være opgivet.

¹⁶ – Dom af 20.5.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

¹⁷ – Jf. dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34), af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 47), af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62), af 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 40), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 26), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 37), af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 42), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 59 og 61).

¹⁸ – Dom af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 39 og 40).

¹⁹ – Dom af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 41 og 42).

D. Spørgsmålet, om der foreligger misbrug ved erhvervelse af genstande fra en virksomhed i betalingsvanskeligheder

38. Dermed opstår spørgsmålet, om sagsøgeren kan foreholdes misbrug af rettigheder. Misbruget kunne bestå i, at sagsøgeren overtog den omtvistede faste ejendom i forbindelse med tvangsauktionen, selv om sagsøgeren vidste, at sælgeren var i betalingsvanskeligheder og derfor muligvis ikke ville kunne betale den opståede skyldige afgift i fuldt omfang.

39. Ifølge Domstolens praksis skal to betingelser være opfyldt, for at det kan fastslås, at der foreligger misbrug af rettigheder. For det første skal de omhandlede transaktioner indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivet at tildele, og for det andet skal det fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at formålet eller hovedformålet²⁰ med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel²¹.

1. Momsdirektivets ordlyd og bedømmelse

40. I den foreliggende sag er det kun sagsøgerens fradrag for indgående moms samtidig med den insolvente sælgers afgiftsskyld, der kommer i betragtning som »fordel«. Allerede momsdirektivets ordlyd taler klart imod, at afgiftsfordelen er i strid med det mål, der forfølges med momsdirektivet. Dette fremgår navnlig af momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), som giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte, at afgiftsskylden overflyttes til modtageren af ydelsen i tilfælde af levering af fast ejendom, der bliver solgt som led i en tvangsauktion. Der kan nemlig udledes tre udsagn af denne beslutning fra lovgivers side.

41. For det første opfatter EU-lovgiver – til forskel fra afgiftsmyndigheden i Litauen – ikke erhvervelse af genstande fra en virksomhed, hvis aktiver sælges på en tvangsauktion (altså en virksomhed, som befinder sig i finansielle vanskeligheder), som misbrug af rettigheder. Ellers ville EU-lovgiver ikke tilbyde medlemsstaterne denne mulighed for at flytte afgiftsskylden.

42. For det andet erkendte EU-lovgiver, at det er et problem, at statskassen har vanskeligt ved at fastsætte og håndhæve afgiftsskylden hos en afgiftspligtig person, hvis aktiver er taget under tvangsauktion. Dette er grunden til, at der er fastsat en mulighed for frivillig omvendt betalingspligt. Der er ikke tale om et utilsigtet hul i lovgivningen, som medfører en særlig risiko for manglende betaling for statskassen.

43. For det tredje fastsatte EU-lovgiver kun muligheden for omvendt betalingspligt ved salg af fast ejendom på tvangsauktion. Heraf kan det omvendt konkluderes, at den normale ordning (leverandørens afgiftsskyld) opretholdes for andre genstande, der erhverves i forbindelse med en tvangsauktion. Når EU-lovgiver lægger til grund, at rekvisitus i forbindelse med en tvangsauktion fortsat er den afgiftspligtige person, kan erhvervelse af genstande fra en virksomhed i forbindelse med en tvangsauktion (som så som regel ikke er i stand til at betale) næppe udgøre misbrug af rettigheder. Dette fremhæves også af Kommissionen.

²⁰ – Jf. herom udførligt også generaladvokat Pitruzzellas forslag til afgørelse W (Momsfritagelse knyttet til et apportindskud) (C-98/21, EU:C:2022:160, punkt 68 og 78 ff.).

²¹ – Dom af 11.11.2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 54), jf. bl.a. dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 85), af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 36), og af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75).

44. Det samme gælder, hvis erhververen af genstande i forbindelse med en tvangsauktion positivt ved, at rekvisitus (dvs. leverandøren) er så forgældet, at han næppe kan betale sin afgiftsskyld. Det ville være i strid med direktivgivers vilje at lægge til grund, at der foreligger misbrug af rettigheder i dette tilfælde.

2. *Anvendelse af udsagnene i ALTI-sagen?*

45. Dette ændres heller ikke af Domstolens seneste vidtgående udsagn i ALTI-sagen²². I denne sag anførte Domstolen i præmisserne for sin afgørelse, at »der foreligger en forpligtelse for en sådan medkontrahent, som i kraft af sin frivillige deltagelse i et momsmisbrug anses for fra begyndelsen at have samtykket til den betalingspligtige persons ulovlige hensigt om ikke at betale den nævnte afgift, til at afhjælpe virkningerne af den forsinkede betaling heraf, for hvilket også medkontrahenten har et ansvar«.

46. Dette vedrørte imidlertid »kun« spørgsmålet om rækkevidden af ansvaret i henhold til momsdirektivets artikel 205, som ikke er genstand for den foreliggende sag. For det andet kan der i tilfælde af en virksomhed, der befinder sig i betalingsvanskeligheder, næppe tales om en »ulovlig hensigt om ikke at betale afgiften«. Det kan heller ikke lægges til grund, at der foreligger »momsmisbrug«, hvis der blot foretages retshandler med økonomiske aktører, som befinder sig i betalingsvanskeligheder. Dette gælder så meget desto mere, hvis erhvervsen – som det er tilfældet i den foreliggende sag – sker i forbindelse med eller som afslutning af en tvangsauktionsprocedure, der er organiseret af staten.

47. Hensigten med tvangsauktionsproceduren ville – hvis man lægger Domstolens udsagn i ALTI-sagen til grund – blive ført ad absurdum. I praksis ville det kun være muligt at sælge en erhvervs mæssig rekvisitus' aktiver til privatpersoner (og virksomheder, som ikke udfører transaktioner, der berettiger til at fradrage den indgående moms), da disses fradragsret ikke kan beskæres. Dette ville begrænse kredsen af potentielle købere betydeligt og dermed være i strid med formålet med tvangsauktionsproceduren. Dette formål er jo at forsøge at opnå det bedst mulige salg af aktiverne, så kreditorerne kan få bedst mulig dækning.

3. *Rent kunstig konstruktion?*

48. Ifølge Domstolen er det desuden en betingelse for, at der foreligger misbrug, at der er foretaget rent formelle eller kunstige transaktioner, der savner enhver økonomisk og forretningsmæssig begrundelse, med det hovedformål at opnå en uretmæssig fordel²³. Accept af et tilbud, der fremsættes i under en tvangsauktionsprocedure, der er organiseret af staten, er ikke kunstigt.

49. Antagelsen om misbrug passer heller ikke med hensyn til retsvirkningen. Når der er konstateret et misbrug på momsområdet, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget²⁴.

²² – Dom af 20.5.2021 (C-4/20, EU:C:2021:397, præmis 43).

²³ – Dom af 26.2.2019, T Danmark og Y Danmark (C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 98), generaladvokat Pitruzzellas forslag til afgørelse W (Momsfritagelse knyttet til et apportindskud) (C-98/21, EU:C:2022:160, punkt 67), og dom af 22.5.2008, Amplificientifica og Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, præmis 28 taler endnu om »blot«).

²⁴ – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 46).

50. I det foreliggende tilfælde findes der imidlertid intet alternativ for modtageren af ydelsen, som denne kunne have undgået ved misbrug af rettigheder, og som i så fald kunne anvendes som reference. Han kan ikke blot betale nettoprisen og selv betale momsen, hvis han ikke er afgiftsskyldneren. Det kan ikke seriøst overvejes at foreholde ham, at han for at dække gælden overtog debtors aktiv i stedet for at erhverve en lignende genstand af en tredjemand, som så muligvis kunne have betalt afgiften.

4. Handelsforbud gennem momsretten?

51. Endelig ville en bekræftelse af, at der foreligger et misbrug i det foreliggende tilfælde, udgøre et forbud mod handel med bestemte (ikke kriminelle) personer, hvilket er endnu mere fremmed for momsen end sanktionering af kriminel adfærd henholdsvis sanktionering af kendskab til andre personers kriminelle adfærd²⁵. Også en virksomhed i finansielle vanskeligheder udøver en (lovlig) økonomisk aktivitet som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, skylder derfor moms og skal specificere denne [jf. momsdirektivets artikel 226, nr. 10)] i en faktura (jf. momsdirektivets artikel 220).

52. Den omstændighed, at modtageren nægtes det tilhørende fradrag for indgående moms blot fordi han vidste, at hans medkontrahent befinder sig i finansielle vanskeligheder og derfor muligvis ikke vil (kunne) betale momsskylden, ville afskære disse afgiftspligtige personer fra en stor del af markedet og dermed udgøre en markedshindring. Det er i strid med tanken om neutralitetsprincippet, som lige som hele momsretten ikke sonderer mellem succesrige eller mindre succesrige virksomheder, allerede etablerede eller nyetablerede virksomheder, finansielt stærke eller forgældede virksomheder.

53. Desuden er den her omhandlede praksis fra Domstolen²⁶ udviklet med henblik på momsens særlige sårbarhed over for svig. I det foreliggende tilfælde drejer det sig imidlertid ikke om den særlige sårbarhed over for svig, som ifølge Domstolens praksis forpligter de involverede virksomheder til at udvise øget omhu. I den foreliggende sag drejer det sig snarere om placeringen af insolvensrisikoen (med hensyn til momsen) i forbindelse med forretninger med virksomheder i finansielle vanskeligheder.

54. Denne insolvensrisiko for staten ville EU-lovgiver til enhver tid kunne reducere. For over ti år siden var der allerede tilsvarende initiativer fra enkelte medlemsstaters side om at overgå til et direkte beskatningssystem i forbindelse med transaktioner mellem virksomheder (omvendt betalingspligt), som EU-lovgiver imidlertid ikke tog op²⁷. EU-lovgiver traf bevidst denne beslutning, da der er gode grunde til den fraktionerede indirekte afgiftsopkrævning.

²⁵ – Lignende i form af et handelsforbud med varer dog: kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 36 og 37).

²⁶ – Således udtrykkeligt dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62).

²⁷ – Østrigs og Tysklands anmodninger i henhold til sjette momsdirektivs artikel 27 om tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger sjette momsdirektivs artikel 21, navnlig til at indføre en generel flytning af momsskylden fra den hidtidige afgiftsskyldner (= leverandøren) til modtageren af ydelsen, blev den 19.7.2006 afvist af Kommissionen.

Efterfølgende anmodede Rådet i 2007 Kommissionen om undersøge muligheden for at indføre fakultativ anvendelse af en generel reverse charge-ordning, men Kommissionen var ikke overbevist; jf. Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om ændring af momsordningen for at bekæmpe svindel {SEK(2008) 249} af 22.2.2008 – KOM(2008) 109 endelig, navnlig nr. 5.1.

Kommissionen anførte i 2008: »En generel reverse charge-ordning vil klart være et nyt koncept, der kan få både positive og negative konsekvenser«²⁸. Disse negative følger ville man åbenbart ikke tage med i købet.

55. Når EU-lovgiver afstår fra at indføre sådanne foranstaltninger for at bekæmpe insolvensrisici, kan transaktioner med virksomheder i finansielle vanskeligheder ikke foreholdes den afgiftspligtige person som misbrug af rettigheder, blot fordi han burde have vidst (eller sågar vidste), at den eksisterende insolvensrisiko muligvis ville blive realiseret.

56. I øvrigt indrømmede EU-lovgiver trods alt medlemsstaterne muligheden for omvendt betalingspligt. Litauen kunne have gjort brug af muligheden i momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g). I så fald var afgiftsprovenuet fra transaktionen med den faste ejendom ikke gået tabt, og sagsøgeren ville uden videre være blevet indrømmet fradragsret.

5. Konklusion

57. Det er derfor efter min opfattelse ikke foreneligt med momsdirektivet at udvide den ovenfor nævnte retspraksis til en formodning om misbrug af rettigheder, når der gennemføres transaktioner med virksomheder i finansielle vanskeligheder.

E. Spørgsmålet, om der foreligger en foranstaltning til at sikre korrekt opkrævning af momsen

58. Når det således ikke er muligt at nægte fradrag for moms, da der ikke foreligger svig fra leverandørens side eller misbrug af rettigheder fra den modtagende parts side, er det højst momsdirektivets artikel 273, der kan give medlemsstaten (i den foreliggende sag Litauen) mulighed for at nægte fradrag for indgående moms.

59. Denne bestemmelse tillader foranstaltninger til at sikre korrekt opkrævning af momsen og undgå svig. Der foreligger ikke afgiftsunddragelse. Det samme gælder for at sikre den korrekte opkrævning af momsen. Den moms, som skyldes af leverandøren, skal opkræves hos denne, hvis der ikke er tale om et tilfælde af omvendt betalingspligt. Nægtelse af fradrag for indgående moms hos modtageren af ydelsen sikrer derfor heller ikke korrekt opkrævning af momsen.

60. Desuden må de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til artikel 273, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig eller anfægte princippet om momsens neutralitet²⁹. Dette ville imidlertid være tilfældet, hvis modtageren af ydelsen fortsat er belastet af momsen, blot fordi han kendte til (eller burde have kendt til) sin medkontrahents finansielle vanskeligheder. Han har nemlig ikke indflydelse på, om denne ikke alligevel vil betale den opståede afgift, eller om afgiftsmyndigheden vil lykkes med at fastsætte og inddrive den.

²⁸ – Meddelelse fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet om ændring af momsordningen for at bekæmpe svindel { SEK(2008) 249} af 22.2.2008 – KOM(2008) 109 endelig, nr. 4.3.

²⁹ – Jf. dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

F. Logisk indledende spørgsmål: Er betingelserne for fradragsretten opfyldt?

61. Dermed står det fast, at momsdirektivet sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det er til hinder for nationale myndigheders praksis, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til fradrag for indgående moms, når denne person ved erhvervelsen af fast ejendom havde (eller burde have haft) kendskab til, at leverandøren som følge af sin insolvens ikke ville (eller ikke ville være i stand til at) indbetale den udgående moms til statens budget.

62. Dette betyder imidlertid ikke, at betingelserne for fradrag for indgående moms i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), er opfyldt i det foreliggende tilfælde. Selv om den forelæggende ret ikke udtrykkeligt ønsker dette oplyst, kan det være hensigtsmæssigt for et nyttigt svar at se nærmere på dette punkt. Det er nemlig en logisk betingelse for den forelæggende rets spørgsmål om nægtelse af fradragsretten, at betingelserne for at fradrage indgående moms er opfyldt. Efter min opfattelse er det imidlertid i det mindste uklart, om betingelserne for sagsøgerens fradragsret overhovedet er opfyldt – hvilket den forelæggende ret åbenbart lægger til grund.

63. Fradrag for indgående moms har kun til formål at aflaste modtageren af ydelsen for en belastning med moms³⁰. Fradraget giver derfor i princippet kun adgang til at fratække de beløb, som den afgiftspligtige faktisk har *betalt* sine leverandører (eller i forbindelse med omvendt betalingspligt til statskassen) som moms af den pågældende transaktion³¹. I den foreliggende sag skete der imidlertid kun en modregning i gælden til sagsøgeren (som modtager af ydelsen). Dette kunne man lade være tilstrækkeligt som tilstrækkelig belastning med momsen, eftersom kravene er udlignet i tilsvarende omfang.

64. Denne model kolliderer imidlertid med momsdirektivets systematik og den leverende virksomheds funktion inden for momsretten, som Domstolen fremhæver i fast praksis. Ifølge denne handler den leverende virksomhed (i den foreliggende sag sælgeren) »som afgiftsopkræver på statens og statskassens vegne«³².

65. Hvis sagsøgeren havde betalt sælgeren således, som prisen blev angivet i fakturaen (4 519 008,26 EUR plus moms 948 991,74 EUR), ville sælgeren med dette beløb også kun have kunnet udligne sagsøgerens gæld med 4 519 008,26 EUR, hvis virksomheden havde opfyldt sin forpligtelse som afgiftsopkræver på statskassens vegne. Beløbet på 948 991,74 EUR skulle sælgeren have anvendt til at betale den opståede momsskyld.

66. Konklusionen ville være den samme, hvis Litauen havde gjort brug af momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra g), og fastsat flytning af momsskylden til sagsøgeren. Også i så fald ville det kun være muligt at betale af på gælden svarende til nettobeløbet (4 519 008,26 EUR), da sagsøgeren i så fald ville skulle bruge beløbet på 948 991,74 EUR til at betale sin egen momsskyld.

³⁰ – Således allerede i mit forslag til afgørelse Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 ff.), jf. også generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

³¹ – F.eks. dom af 22.2.2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis). Jf. også dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 35 in fine). I den tyske version anvender Domstolen ganske vist formuleringen »abgeführt«. Da den imidlertid taler om modtageren af ydelsen, som ikke overfører denne moms til afgiftsmyndigheden, men betaler den til leverandøren, er det åbenlyst det sidste, der er ment. Den franske version anvender også formuleringen »avoir été acquittée«, hvilket også frit kan oversættes rigtigt som »blev betalt«. I dommens præmis 36 – hvor det også er rigtigt oversat – bliver dette særligt tydeligt.

³² – Dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

67. Følgelig ville der i forbindelse med den foreliggende transaktion stadig kunne være betalt af på sælgerens gæld til sagsøgeren med et beløb svarende til nettobeløbet. Kan dette resultat ændres, hvis den aftalte modydelse samtidig anvendes til at betale leverandørens gæld til modtageren af ydelsen?

68. Ikke efter min opfattelse. Afgiftsopkrævningens art – indirekte beskatning, hvor leverandøren er afgiftsskyldner, eller direkte beskatning, hvor afgiftsskylden forskydes til modtageren af ydelsen (omvendt betalingspligt) – er kun et beskatningsteknisk spørgsmål. Det ændrer ikke ved, at det altid kun er nettobeløbet, der er til rådighed til at betale leverandørens gæld til modtageren af ydelsen. Den opstående moms er i begge tilfælde på forhånd – som Litauen med rette fremhæver – bestemt til betaling til staten. I et indirekte beskatningssystem som dette betales den i sidste ende kun til leverandøren som forvalter, dvs. som afgiftsopkræver på vegne af statskassen.

69. Hvis man lægger denne forvaltningstanke til grund, kommer retten til fradrag for sagsøgeren kun i betragtning, hvis sagsøgeren *foruden* (netto-)beløbet til afdrag på gælden også har betalt den opstående moms til leverandøren. Kun hvis dette er tilfældet, foreligger der en belastning af modtageren af ydelsen med momsen. Der foreligger imidlertid også en ret til fradrag for indgående moms, hvis modtageren af ydelsen lagde til grund eller måtte lægge til grund, at leverandøren ikke anvendte dette beløb til at betale momsskylden, men f.eks. til at afbetale anden gæld. Heller ikke i dette tilfælde kan modtageren af ydelsen nemlig nægtes retten til fradrag, hverken på grund af misbrug eller på grund af kendskab til svig eller lignende.

V. Forslag til afgørelse

70. Således foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), således:

- »1) Artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112/EF, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for nationale myndigheders praksis, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes ret til fradrag for indgående moms, når denne person ved erhvervelsen af fast ejendom havde (eller burde have haft) kendskab til, at leverandøren som følge af sin insolvens ikke ville (eller ikke ville være i stand til at) indbetale den udgående moms til statens budget.
- 2) Det påhviler dog den forelæggende ret at afgøre, om den afgiftspligtige person (modtageren af ydelsen) i den foreliggende sag virkelig blev belastet med moms, som leverandøren opkrævede hos ham. Dette er ikke tilfældet, hvis modtageren af ydelsen aldrig stillede midlerne til betaling af momsskylden til rådighed for den leverende afgiftsskyldner.«