



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 11. september 2014¹

Forenede sager C-131/13, C-163/13 og C-164/13

**Staatssecretaris van Financiën (sag C-131/13)
mod
Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti vof
og
Turbu.com BV (sag C-163/13)
Turbu.com Mobile Phone's BV (sag C-164/13)
mod
Staatssecretaris van Financiën**

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene))

»Moms — overgangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne — varer, der forsendes eller transporteres inden for EU — svig begået i ankomstmedlemsstaten — hensyntagen til svigen i forsendelsesmedlemsstaten — fritagelse«

Indledning

1. Ifølge en ny undersøgelse, som Europa-Kommissionen har fået foretaget, gik medlemsstaterne i 2011 glip af et beløb på 193 mia. EUR i indtægter i form af merværdiafgift (herefter »moms«), hvilket svarer til 18% af den skyldige moms og 1,5% af bruttonationalproduktet (BNP)². Der er ganske vist flere årsager til dette tab, men en af de vigtigste årsager er svig. Det er derfor ikke overraskende, at de nationale forvaltningsmyndigheder og domstole lægger meget stor vægt på bekæmpelse af momssvig. Der har i en årrække også været stigende fokus på denne problematik i Domstolens praksis.

2. Momssystemet for samhandelen inden for Fællesskabet er et område, der i særlig grad indbyder til svig. Det sker ved, at mekanismerne i momssystemet anvendes til at opnå uretmæssige fordele i form af momsfradrag, momsfritagelse og tilbagebetaling af moms. Domstolen har truffet en række afgørelser om dette problem i løbet af de seneste år. De foreliggende forenede sager giver anledning til at udbyde og supplere denne retspraksis. Hoge Raad der Nederlanden (den nederlandske højesteret) har således anmodet Domstolen om at oplyse, hvilke kompetencer og forpligtelser medlemsstaternes forvaltningsmyndigheder og domstole har i forbindelse med denne type svig, når der ikke findes udtrykkelige bestemmelser om disse kompetencer og forpligtelser i national ret.

¹ — Originalsprog: fransk.

² — Jf. Kommissionens pressemeddelelse IP/13/844 af 19.9.2013.

Retsforskrifter

EU-retten

3. Retten til fradrag af indgående moms er en af grundpillerne i momssystemet. Denne ret var på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagerne fastsat i artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag³, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995⁴ (herefter »sjette direktiv«), i den affattelse, der fremgår af dette direktivs artikel 28f. Artikel 17, stk. 2, litra a) og d), og stk. 3, litra b), har følgende ordlyd:

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

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

[...]

- d) den [moms], som skyldes i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a).

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

[...]

- b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til [...] artikel 28c, punkt A [...]«

4. Ordningen for levering af varer mellem afgiftspligtige personer i forskellige medlemsstater bygger på princippet om fritagelse i leveringsmedlemsstaten (»levering inden for Fællesskabet«) med fortsat ret til fradrag af indgående moms samt beskatning i erhvervsmedlemsstaten (»erhvervelse inden for Fællesskabet«) til den sats, der gælder i denne medlemsstat. Denne type fritagelse kaldes undertiden en »nulsats«. Den svarer ikke til en »klassisk« fritagelse, hvor der ikke er fradragsret. I forbindelse med den sidstnævnte fritagelse falder transaktionen uden for momssystemets anvendelsesområde. Det gælder ikke for fritagelse af leveringer inden for Fællesskabet, hvor beskatningskompetencen blot overgår fra leveringsmedlemsstaten til erhvervsmedlemsstaten, men transaktionen stadig er omfattet af momsordningen. Det er kun i denne sammenhæng, at der kan tales om en »ret til fritagelse«. Eftersom en erhvervelse inden for Fællesskabet giver øjeblikkelig fradragsret, skal der i øvrigt ikke erlægges afgift i forbindelse med denne erhvervelse (der er omvendt betalingspligt). Det er først efter at have foretaget en udgående afgiftspligtig levering, at køberen skal betale den afgift, der er faktureret i forbindelse med denne levering. Disse regler er bl.a. indeholdt i sjette direktivs artikel 28a, 28b og 28c.

3 — EFT L 145, s. 1.

4 — EFT L 102, s. 18.

5. Sjette direktivs artikel 28a bestemmer således:

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

- a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24 eller af bestemmelserne i artikel 8, stk. 1, litra a), anden sætning, eller artikel 28b, punkt B, stk. 1.

[...]

3. Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen.

[...]«

6. Dette direktivs artikel 28b, punkt A, er således affattet:

»1. Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder anses for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes.

2. Med forbehold af stk. 1 anses stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder, som omhandlet i artikel 28a, stk. 1, litra a), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, dersom erhververen ikke godtgør, at der er pålagt denne erhvervelse afgift efter stk. 1.

Såfremt der imidlertid pålægges erhvervelsen afgift i henhold til stk. 1 i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, efter at der er pålagt den afgift i henhold til første afsnit, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget denne erhvervelse. Med henblik på anvendelsen af første afsnit anses erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder [for] at være blevet pålagt afgift i henhold til stk. 1, når følgende betingelser er opfyldt:

- erhververen godtgør at have foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet med henblik på en efterfølgende levering, som foretages inden for den i stk. 1 omhandlede medlemsstat, og for hvilken aftageren er udpeget som den betalingspligtige person i overensstemmelse med artikel 28c, punkt E, stk. 3
- erhververen har opfyldt den angivelsespligt, der er fastsat i artikel 22, stk. 6, litra b), sidste afsnit.«

7. Direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

- a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.«

Nederlandsk ret

8. De ovenfor nævnte bestemmelser i sjette direktiv er gennemført i nederlandsk ret ved artikel 9, 15, 17b og 30 i wet op de omzetbelasting (momsloven) af 28. juni 1968⁵.

9. Ifølge den forelæggende ret bestemmes det ikke udtrykkeligt i nederlandsk ret, at retten til momsfradrag, momsfritagelse eller tilbagebetaling af moms er betinget af, at den pågældende transaktion ikke fører til deltagelse i momssvig, som den afgiftspligtige person havde eller burde have haft kendskab til.

De faktiske omstændigheder i hovedsagerne, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingernes forløb

Sag C-131/13

10. Det nederlandske selskab Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti vof (herefter »Italmoda«) handler med sko. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, dvs. i 1999 og 2000, foretog selskabet også en række transaktioner vedrørende it-udstyr. Dette udstyr, som Italmoda erhvervede i Nederlandene og Tyskland, blev videresolgt og leveret til momspligtige kunder i Italien. De tyske varer blev købt under Italmodas nederlandske momsregistreringsnummer (erhvervelse, som der skal svares moms af i den medlemsstat, der har tildelt registreringsnummeret, som omhandlet i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2), men transporteret direkte fra Tyskland til Italien.

11. For de varer, der blev erhvervet i Nederlandene, foretog Italmoda alle de nødvendige angivelser og fradrog den indgående moms i sine momsangivelser. For de varer, der stammede fra Tyskland, angav Italmoda imidlertid hverken en levering inden for Fællesskabet i denne medlemsstat eller en erhvervelse inden for Fællesskabet i Nederlandene, selv om transaktionen var afgiftsfritaget i Tyskland. De italienske købere angav ingen af disse erhvervelser inden for Fællesskabet og betalte ingen moms. De italienske afgiftsmyndigheder opkrævede den skyldige afgift og nægtede at indrømme køberne ret til fradrag.

12. De nederlandske afgiftsmyndigheder mente, at Italmoda bevidst havde medvirket til svig for at undgå den italienske moms, og nægtede at indrømme Italmoda ret til fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet til denne medlemsstat, ret til fradrag af indgående moms og ret til tilbagebetaling af den moms, der var betalt for varerne fra Tyskland. De udstedte derfor tre efteropkrævninger til Italmoda. Italmoda indbragte i første instans disse efteropkrævninger for Rechtbank te Haarlem og fik medhold, idet Rechtbank te Haarlem pålagde afgiftsmyndighederne på ny at træffe afgørelse. Italmoda appellerede imidlertid denne afgørelse til Gerechtshof te Amsterdam. Denne ret annullerede ved dom af 12. maj 2011 Rechtbank te Haarlems afgørelse og efteropkrævningerne.

13. Staatssecretaris van Financiën har iværksat kassationsanke ved den forelæggende ret til prøvelse af denne dom. Hoge Raad der Nederlanden har på dette grundlag forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal de nationale forvaltningsmyndigheder og domstole i henhold til EU-retten afslå momsfritagelse ved en levering inden for Fællesskabet, afslå fradragsret for momsen ved køb af varer, som efter købet er blevet sendt til en anden medlemsstat, eller afslå den tilbagebetaling af moms, der følger af sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet punktum, når det på grundlag af objektive omstændigheder står fast, at der i forhold til de pågældende varer er begået

⁵ — *Staatsblad* 1968, nr. 329.

momssvig, og den afgiftspligtige vidste eller burde [have vidst], at han medvirkede hertil, selv om der i den nationale lovgivning ikke under sådanne omstændigheder er hjemmel til at afslå fritagelse, fradrag eller godtgørelse?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal ovennævnte fritagelse, fradrag eller godtgørelse også afslås, såfremt afgiftsunddragelsen er sket i en anden medlemsstat (end den medlemsstat, hvorfra varerne er afsendt), og den afgiftspligtige havde kendskab til eller burde have [haft] kendskab til momssvigen, mens den afgiftspligtige i afsendelsesmedlemsstaten har opfyldt alle (formelle) betingelser, der i den nationale lovgivning kræves for at opnå fritagelse, fradrag eller godtgørelse, og altid har givet afgiftsmyndighederne i denne medlemsstat alle nødvendige oplysninger vedrørende varerne, deres forsendelse og aftagerne i ankomstmedlemsstaten?
- 3) Såfremt [det første] spørgsmål [...] besvares benægtende, hvad skal der [da] forstås ved »pålagt [afgift]« i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, første punktum: opførelse på den ved lov krævede momsangivelse af den moms, der er skyldig i ankomstmedlemsstaten for erhvervelsen inden for Fællesskabet, eller – [i mangel af en sådan opførelse] – også de foranstaltninger, som afgiftsmyndighederne i ankomstmedlemsstaten træffer for at berigtige forholdet? Har det for besvarelsen af dette spørgsmål nogen betydning, om den pågældende transaktion er et led i en kæde af operationer med henblik på at begå momssvig i ankomstlandet, og den afgiftspligtige havde eller burde have kendskab hertil?»

Sag C-163/13

14. Det nederlandske selskab Turbu.com BV (herefter »Turbu.com«) driver en engroshandel med it- og teleudstyr og software. I perioden fra august til december 2001 foretog Turbu.com en række leveringer af mobiltelefoner inden for Fællesskabet under anvendelse af den fastsatte fritagelse og med fradrag af indgående moms. I forlængelse af en undersøgelse iværksat af den nederlandske skatteforvaltnings efterforskningstjeneste blev Turbu.coms direktør i 2005 idømt en straf for afgivelse af urigtige erklæringer og angivelse af ukorrekte og ufuldstændige momsoplysninger.

15. Afgiftsmyndighederne fastslog i forbindelse med denne undersøgelse, at Turbu.com med urette havde anvendt fritagelsen på de nævnte leveringer for afgift, og sendte selskabet en efteropkrævning. Selskabet indbragte afgørelsen om efteropkrævning for Rechtbank te Breda, men fik ikke medhold i første instans. Denne dom blev appelleret til Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, hvor den blev stadfæstet ved dom af 25. februar 2011.

16. Turbu.com har iværksat kassationsanke ved den forelæggende ret til prøvelse af denne dom. Hoge Raad der Nederlanden har på dette grundlag forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal de nationale forvaltningsmyndigheder og domstole i henhold til EU-retten afslå momsfrigørelse for en levering inden for Fællesskabet, når det på grundlag af objektive omstændigheder er fastslået, at der i forhold til de pågældende varer er begået momssvig, og den afgiftspligtige vidste eller burde vide, at han medvirkede hertil, selv om der i den nationale lovgivning ikke under sådanne omstændigheder er hjemmel til at afslå fritagelsen?»

Sag C-164/13

17. Det nederlandske selskab Turbu.com Mobile Phone's BV (herefter »TMP«) handler med mobiltelefoner. I juli 2003 foretog selskabet en række leveringer af mobiltelefoner inden for Fællesskabet. Det anvendte den fastsatte fritagelse og ansøgte om tilbagebetaling af den indgående moms, der var betalt i forbindelse med erhvervelsen af disse telefoner hos virksomheder etableret i

Nederlandene. De nederlandske afgiftsmyndigheder gav afslag på tilbagebetaling efter at have konstateret adskillige uregelmæssigheder i TMP's angivelser både med hensyn til indgående transaktioner og med hensyn til de nævnte leveringer inden for Fællesskabet. Denne afgørelse blev ophævet af Rechtbank te Breda, hvis afgørelse efterfølgende blev ophævet af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ved dom af 25. februar 2011.

18. TMP har iværksat kassationsanke ved den forelæggende ret til prøvelse af denne dom. Hoge Raad der Nederlanden har på dette grundlag forelagt følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal de nationale forvaltningsmyndigheder og domstole i henhold til EU-retten afslå fradragsret, når det på grundlag af objektive omstændigheder er fastslået, at der i forhold til de pågældende varer er begået momssvig, og den afgiftspligtige vidste eller burde vide, at han medvirkede hertil, selv om der i den nationale lovgivning ikke under sådanne omstændigheder er hjemmel til at afslå fradrag?«

Retsforhandlingerne for Domstolen

19. Anmodningerne om præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolens Justitskontor henholdsvis den 18. marts (C-131/13) og den 2. april 2013 (C-163/13 og C-164/13). Domstolens præsident har ved afgørelse af 25. april 2013 forenet de tre sager med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen. Der er indgivet skriftlige indlæg af Italmoda, Turbu.com og TMP samt af den nederlandske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen. Italmoda, Turbu.com, TMP, den nederlandske og den italienske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen deltog i retsmødet, der blev afholdt den 5. juni 2014.

Bedømmelse

Formaliteten

Det første spørgsmål i sag C-131/13

20. Italmoda har gjort gældende, at det første spørgsmål i sag C-131/13 ikke kan antages til realitetsbehandling, fordi der efter selskabets opfattelse er tale om et nationalretligt spørgsmål.

21. Der er ingen tvivl om, at det tilkommer de nationale domstole at fortolke og anvende national ret. Den forelæggende rets spørgsmål vedrører imidlertid rækkevidden af de kompetencer og forpligtelser, som medlemsstaternes forvaltningsmyndigheder og domstole har i henhold til de EU-retlige bestemmelser om momsfradrag, momsfrigørelse og tilbagebetaling af moms. Italmodas påstand er derfor grundløs.

Det andet spørgsmål i sag C-131/13

22. Kommissionen har gjort gældende, at det andet spørgsmål i sag C-131/13 ikke kan antages til realitetsbehandling. Dette spørgsmål bygger ifølge Kommissionen på en antagelse om, at den afgiftspligtige person på korrekt vis har opfyldt alle sine oplysningsforpligtelser over for afgiftsmyndighederne i leveringsmedlemsstaten, hvilket ikke er tilfældet i hovedsagen.

23. Når der er begået momssvig i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet, er den omstændighed, at den afgiftspligtige person, der har medvirket til denne svig, har opfyldt alle sine forpligtelser på korrekt vis i leveringsmedlemsstaten – som jeg vil påvise i det følgende – ikke nødvendigvis relevant for bedømmelsen af, om han har ret til fradrag, fritagelse eller tilbagebetaling i forhold til denne afgift. Det er derfor min opfattelse, at det andet spørgsmål i sag C-131/13 kan antages til realitetsbehandling.

De præjudicielle forelæggelser i sagerne C-163/13 og C-164/13

24. Kommissionen har anført, at de præjudicielle forelæggelser i sagerne C-163/13 og C-164/13 bør afvises, fordi de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagerne endnu ikke er klarlagt, og de forelagte spørgsmål er af hypotetisk karakter.

25. Der er ifølge fast retspraksis en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante⁶. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, på hvilket stadium af retsforhandlingerne det er hensigtsmæssigt at forelægge et præjudicielt spørgsmål for Domstolen⁷. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål⁸.

26. Det må i den forbindelse konstateres, at den forelæggende ret ifølge forelæggelsesafgørelserne i sagerne C-163/13 og C-164/13 har tiltrådt samtlige kassationsanbringender, enten fordi de fremførte omstændigheder ikke var blevet fastlagt, eller fordi den appellerede dom ikke var tilstrækkeligt begrundet. Den forelæggende ret har bl.a. anført, at det i sag C-163/13 ikke fremgår, om den levering inden for Fællesskabet, som der var søgt om fritagelse for, rent faktisk havde fundet sted. Den forelæggende ret har også tiltrådt Turbu.coms anbringende om, at selskabet ikke forsætligt havde medvirket til momssvig. I sag C-164/13 finder den forelæggende ret det ikke godtgjort i tilstrækkeligt omfang, at der foreligger svig, og afgiftsmyndighederne har ikke gjort gældende i anden instans, at TMP medvirkede til en sådan svig.

27. Turbu.com og TMP's repræsentant bekræftede under retsmødet, at de præjudicielle spørgsmål, der er stillet i de to sager, er relevante, eftersom den forelæggende ret kan ophæve efteropkrævningerne uden at hjemvise sagerne til andeninstansretten, hvis Domstolen besvarer disse spørgsmål benægtende. Det synes dog ikke at være den forelæggende rets hensigt. De kassationsanbringender, der er fremført af appellanterne i hovedsagerne, vedrører i disse to sager ikke det problem, der er rejst i de præjudicielle spørgsmål, nemlig om de nationale domstole har kompetence til at nægte de afgiftspligtige personer henholdsvis ret til fradrag og ret til fritagelse. De præjudicielle spørgsmål er kun relevante, såfremt »det [...] efter hjemvisning fastslås«⁹ (af andeninstansretten), at der er begået svig, og at appellanterne i hovedsagerne vidste eller burde have vidst det.

28. Jeg mener derfor for det første, at spørgsmålene i sagerne C-163/13 og C-164/13 er af hypotetisk karakter. Jeg må for det andet konstatere, at de faktiske omstændigheder i de to hovedsager endnu ikke er fastlagt og fortsat er omtvistede. Det skal påpeges, at der ikke er tale om faktiske omstændigheder, som blot illustrerer retsreglernes anvendelse, men om faktiske omstændigheder såsom spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger svig, hvorvidt der er tale om en konkret eller fiktiv

6 — Dom Melki og Abdeli (C-188/10 og C-189/10, EU:C:2010:363, præmis 27).

7 — Dom Schmidberger (C-112/00, EU:C:2003:333, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

8 — Dom Melki og Abdeli (EU:C:2010:363, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

9 — Jf. den nøjagtige ordlyd af forelæggelsesafgørelserne i sagerne C-163/13 og C-164/13.

levering, og hvorvidt den berørte part medvirkede forsætligt til denne svig. Disse faktiske omstændigheder er imidlertid afgørende for vurderingen af de nationale organers beføjelse til at nægte de afgiftspligtige de forskellige rettigheder, der følger af det fælles moms-system. Jeg mener derfor ikke, at Domstolen i disse to sager råder over de faktiske oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål.

29. Det skal herved tilføjes, at det som led i den komplekse momsordning ofte sker, at den betalte moms, momsfradraget og momsfrigtagelsen ikke svarer til konkrete økonomiske transaktioner, men til simple regnskabsmæssige poster. Virksomhederne har imidlertid ikke tilstrækkelige midler til at kunne betale de uforudsete afgiftsbeløb. Hvis virksomheden ikke får fradrag, kan det derfor udgøre et alvorligt økonomisk problem for den og ligefrem tvinge den til at gå i betalingsstandsning. Det er derfor af afgørende betydning, at afgiftsmyndighederne og domstolene baserer deres afgørelser om afslag på oplysninger og indicier, der godtgør, at den afgiftspligtige bevidst har medvirket til svig. De rettigheder, der følger af moms-systemet, må ikke nægtes alene på grund af mistanke eller formodning, således at den afgiftspligtige efterfølgende skal bevise, at han var i god tro.

30. Jeg mener derfor, at Domstolen bør afvise anmodningerne om præjudiciel afgørelse i sagerne C-163/13 og C-164/13. Eftersom det første spørgsmål i sag C-131/13 omfatter spørgsmålene i disse to sager, kan svaret på disse spørgsmål i praksis med lethed udledes af det svar, der gives i sag C-131/13, i samme dom, hvis det måtte vise sig, at den forelæggende ret eller – hvilket er mere sandsynligt – andeninstansretten har brug for en besvarelse af disse spørgsmål.

Vurdering af de præjudicielle spørgsmål i sag C-131/13

»Missing trader«-svig

31. Det må erkendes, at moms-systemet er ret komplekst. Denne kompleksitet har visse fordele – at alle varer og tjenesteydelser pålægges afgift, at afgiften er fuldstændig neutral i forhold til virksomhederne, og at den er forholdsvis let at opkræve for afgiftsmyndighederne, fordi de afgiftspligtige gør det meste af arbejdet selv. Aktørerne er imidlertid nødt til at handle i god tro, for at systemet kan fungere korrekt. Bagsiden af medaljen er således, at mekanismerne i dette komplekse system kan udnyttes til at begå svig.

32. En af de mest almindelige former for svig baseret på mekanismerne i moms-systemet er »missing trader«-svig (svig, hvor den erhvervsdrivende forsvinder). Selv om der findes mange beskrivelser af, hvordan »missing trader«-svig foregår¹⁰, vil jeg alligevel gennemgå det i hovedtræk for at sikre en korrekt forståelse af det foreliggende forslag til afgørelse.

33. Svig forekommer ofte i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet. Den momsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, der er indeholdt i sjette direktivs afsnit XVIa, indbyder i særlig grad til svig, eftersom den gør det muligt at foretage en afgiftsfrigtaget levering, der giver ret til fradrag, uden at det er nødvendigt at opfylde de komplicerede formaliteter, der bl.a. gælder i forbindelse med eksport. Erhvervsdrivende 1 leverer således en vare fra medlemsstat A til medlemsstat B. Han skal

10 — Jeg har især taget udgangspunkt i den meget grundige analyse af fænomenet i: N. Limbourg, »Les différentes typologies répertoriées en matière de carousel TVA«, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bruxelles, 2013, s. 63-93. Jf. bl.a. også M. Griffioen og L. van der Hel, »New European Approach to Combat VAT Fraud?«, *Intertax*, bind 42, 2014, nr. 5, s. 298-305, R.A. Wolf, »VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective«, *Intertax*, bind 39, 2011, nr. 1, s. 26-37, samt T. Pabiański og W. Śliż, »Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy podatku VAT«, *Przegląd podatkowy*, nr. 1, 2007, s. 18-27, og nr. 3, 2007, s. 13-23. Jf. ligeledes generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:174, punkt 27-35).

ikke betale noget til skattevæsenet i medlemsstat A, fordi leveringer inden for Fællesskabet er afgiftsfritaget. Han har til gengæld ret til fradrag af indgående moms for den samme vare. Han kan fradrage denne moms i den moms, han skal svare af andre transaktioner, eller anmode om tilbagebetaling.

34. I medlemsstat B foretager erhvervsdrivende 2 en erhvervelse inden for Fællesskabet. Denne erhvervelse pålægges moms efter den sats, der gælder i medlemsstat B, men momsen kan fradrages med det samme. I praksis angives denne erhvervelse slet ikke, hvis der begås svig. Erhvervsdrivende 2 videresælger den samme vare til erhvervsdrivende 3 i samme medlemsstat. Denne transaktion er afgiftspligtig, og erhvervsdrivende 2 lægger derfor moms til den pris, der faktureres til erhvervsdrivende 3, men beholder momsen og forsvinder i stedet for at indbetale momsen til skattevæsenet, som han burde have gjort. Denne erhvervsdrivende er derfor den forsvundne erhvervsdrivende (»missing trader«). Varen sendes som regel videre mellem flere erhvervsdrivende for at skjule svigen effektivt for afgiftsmyndighederne, hvorefter den sælges momsfrit på det sorte marked eller lovligt, men til underpris. Den kan også indgå i en ny levering inden for Fællesskabet eller eksporteres til et tredjeland. Dette videresalg skal gøre det muligt for bagmændene i sidste ende helt at undgå at betale moms eller at betale meget lidt i moms. Den samme vare kan også vende tilbage til erhvervsdrivende 1, som sender den videre i kredsløbet endnu en gang. Der er i så fald tale om »karruselsvig«.

35. Denne type svig kan omhandle forskellige former for varer. Varer som computerdele eller mobiltelefoner er imidlertid populære hos svindlerne, fordi de har en høj stykpris og er lette at transportere.

36. Det er vanskeligt at forebygge og bekæmpe denne type svig, fordi alle transaktioner i kredsløbet er lovlige og finder sted i overensstemmelse med afgiftsreglerne. Nogle af de erhvervsdrivende i leveringskæden kan i øvrigt være i god tro, fordi de slet ikke er klar over, at de medvirker til svig. Det er kun den forsvundne erhvervsdrivende, der reelt begår svig ved ikke at betale den skyldige moms til skattevæsenet. Denne erhvervsdrivende optræder dog som oftest under et momsregistreringsnummer, som tilhører en anden virksomhed, der ikke ved noget om det, eller optræder som et selskab, der er stiftet af en »stråmand« (som regel en ubemidlet person, der har stillet sin identitet til rådighed uden tanke for konsekvenserne). Efter svigen forsvinder bagmændene, og afgiftsmyndighederne står tilbage med en person, der ikke ejer noget og ikke kan påtage sig noget økonomisk ansvar.

37. Denne type svig kan ikke betragtes som en »almindelig« leveringskæde, hvor der optræder en svindler, som blot har undladt at betale den skyldige moms til skattevæsenet. Selv om det hænder, at almindelige virksomheder frivilligt eller uafvidende bliver et led i leveringskæden, er hele manøvreren planlagt med det ene formål at begå momssvig. Skattevæsenet er ikke det eneste offer for denne praksis. Eftersom der er tale om handelstransaktioner, som alene har til formål at begå svig, og der ikke svares moms, er det denne svig, svindlerne tjener på, og ikke fortjenstmarginen. De kan derfor tillade sig at sætte priserne langt under markedsniveauet til skade for ærlige erhvervsdrivende. I ekstreme tilfælde kan den manglende rentabilitet gøre det umuligt at drive lovlig virksomhed på et bestemt marked, fordi priserne dumpes på grund af svig. Momssvig går desuden ofte hånd i hånd med andre uretmæssige handlinger såsom forfalskning.

38. Ifølge de nederlandske myndigheder er de transaktioner, der er omhandlet i hovedsagen, et led i »missing trader«-svig. De præjudicielle spørgsmål skal derfor vurderes i lyset af ovennævnte kendetegn ved denne type svig.

Det første præjudicielle spørgsmål

39. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person, der vidste eller burde have vidst, at han medvirkede til svig, kan nægtes ret til fradrag af moms, momsfritagelse og tilbagebetaling af moms for en levering inden for Fællesskabet, selv om der ikke findes specifikke bestemmelser herom i national ret. Selv om der er forskel på lovbestemmelserne og den gældende retspraksis vedrørende de omhandlede rettigheder (fradrag, fritagelse og tilbagebetaling), mener jeg alligevel, at det er muligt og også hensigtsmæssigt at give et samlet svar på dette spørgsmål. Jeg vil først gennemgå Domstolens relevante praksis i korte træk.

– Retspraksis vedrørende de afgiftspligtiges rettigheder i tilfælde af svig

40. Hvis momssystemet skal fungere tilfredsstillende, er det nødvendigt at foretage en korrekt og rimelig afgrænsning mellem principperne om afgiftsmæssig neutralitet og territorialitet, der skal overholdes ved hjælp af fradrag, fritagelse og i givet fald tilbagebetaling, på den ene side og bekæmpelse af momssvig på den anden side. Med hensyn til fradragsretten fremgår det således af fast retspraksis, at denne ret udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses¹¹. Med hensyn til retten til at fritage leveringer inden for Fællesskabet for moms har Domstolen fastslået, at denne ret gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning, således at princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, ikke tilsidesættes¹². Retspraksis vedrørende tilbagebetaling af moms er mere begrænset, men det er f.eks. blevet fastslået i forbindelse med tilbagebetaling af indgående moms, der ikke kunne modregnes i den skyldige moms, at selv om medlemsstaterne har et vist råderum med hensyn til at fastsætte bestemmelser om tilbagebetaling, må disse bestemmelser ikke krænke princippet om momssystemets neutralitet, ved at den afgiftspligtige helt eller delvist kommer til at bære denne afgift¹³. Denne regel kan have generel gyldighed, eftersom enhver tilbagebetaling af overskydende moms bidrager til overholdelsen af neutralitetsprincippet.

41. Domstolen har endvidere gentagne gange understreget, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv¹⁴. Domstolen har heraf udledt, at det retslige princip om, at fællesskabsretten ikke kan gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, også finder anvendelse på momsområdet¹⁵.

42. Det følger heraf, at afgiftspligtige personer ikke kan påberåbe sig retten til fradrag af indgående moms i tilfælde af misbrug eller svig¹⁶. I forbindelse med »karruselsvig«, der er knyttet til »missing trader«-svig, gælder dette princip for alle afgiftspligtige, der vidste eller burde have vidst, at de deltog i momssvig, selv om de ikke stod bag denne svig. Domstolen finder således, at disse afgiftspligtige personer med henblik på sjette direktivs anvendelse må anses for at have deltaget i denne svig, uanset om de har opnået en fortjeneste herved¹⁷. Det tilkommer følgelig de nationale domstole at nægte at indrømme disse afgiftspligtige personer ret til fradrag¹⁸. Denne fortolkning medvirker til at undgå svigagtige transaktioner ved at gøre det vanskeligere at gennemføre dem¹⁹. Denne retspraksis er for nylig blevet bekræftet²⁰.

11 — Jf. bl.a. domme BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, præmis 18), Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, præmis 15) og MAKS PEN (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 24).

12 — Jf. bl.a. dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 23).

13 — Dom Sosnowska (EU:C:2008:395, præmis 17).

14 — Jf. bl.a. domme Gemeente Leusden og Holin Groep (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 76), Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71) og Sosnowska (EU:C:2008:395, præmis 22).

15 — Jf. bl.a. domme Halifax m.fl. (EU:C:2006:121, præmis 68-70 og den deri nævnte retspraksis) og MAKS PEN (EU:C:2014:69, præmis 26).

16 — Jf. bl.a. domme Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32) og Halifax m.fl. (EU:C:2006:121, præmis 85).

17 — Dom Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

18 — Ibidem, præmis 59.

19 — Ibidem, præmis 58.

20 — Dom Maks Pen (EU:C:2014:69, præmis 26 og 27).

43. Domstolen har desuden fastslået, at retspraksis vedrørende fradragsretten finder analog anvendelse i sager om retten til fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet. Det kan derfor ved indrømmelsen af denne ret kræves, at leverandøren sikrer sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momsrig²¹.

44. Det afgørende skridt i udviklingen af denne retspraksis blev taget i en dom afsagt af Store Afdeling i 2010²². Selv om den svig, der var omhandlet i den pågældende sag, ikke var et typisk tilfælde af »missing trader«-svig, nåede Domstolen frem til en række generelle konklusioner om retten til afgiftsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet i tilfælde af svig. Generaladvokat Cruz Villalón formulerede efter min opfattelse med rette det centrale retsspørgsmål i sagen således: »Det drejer sig om at afgøre, om der kræves god tro for at kunne benytte fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet«²³. Generaladvokaten gennemgik først den relevante retspraksis nærmere, hvorefter han besvarede dette spørgsmål benægtende med henvisning til territorialitets-, neutralitets- og proportionalitetsprincipperne²⁴. Domstolen valgte imidlertid ikke denne tilgang. Domstolen fastslog i dommen, at EU-retten ikke er til hinder for, at medlemsstaterne nægter afgiftsfritagelse i tilfælde af svig, idet et sådant afslag har en afskrækkende virkning, som har til formål at hindre enhver mulig form for afgiftssvig og -unddragelse²⁵. Domstolen bemærkede videre, at når der er alvorlig grund til at antage, at den erhvervelse inden for Fællesskabet, der modsvarer den omhandlede levering, vil kunne unddrages betaling af moms, er afsendelsesmedlemsstaten forpligtet til at afslå afgiftsfritagelse til fordel for leverandøren²⁶. Denne konstatering anfægtes hverken af proportionalitetsprincippet eller af principperne om afgiftsneutralitet, retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning. Disse principper kan nemlig ikke gyldigt påberåbes af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til afgiftssvig og har bragt moms-systemets virkemåde i fare²⁷.

45. Kravet om, at den afgiftspligtige skal handle i god tro, fremgår ganske vist ikke udtrykkeligt af den dom, der er nævnt i ovenstående punkt, men lå til grund for denne dom og blev bekræftet i en nyere dom, hvori Domstolen fastslog, at det i tilfælde af svig fra erhververens side er begrundet at undergive sælgerens ret til fritagelse et krav om god tro. Såfremt en national ret måtte nå til den konklusion, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, førte til deltagelse i svig fra erhververens side, og den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, skal den nationale ret følgelig afslå at indrømme den pågældende ret til moms-fritagelse²⁸.

– Det generelle momsmæssige princip om den afgiftspligtiges gode tro

46. Der findes således et retsligt princip om, at den afgiftspligtige person skal have handlet i god tro for at kunne indrømmes fritagelse for en levering inden for Fællesskabet, når denne transaktion fører til deltagelse i svig. Begrebet god tro anvendes her i bred forstand set i forhold til dets normale betydning. Kravet om god tro er således opfyldt, hvis den afgiftspligtige hverken har medvirket aktivt til svig og heller ikke vidste eller kunne vide, at han var involveret i svig. Det kræves derfor, at den afgiftspligtige er ærlig, men også at den pågældende om nødvendigt træffer visse forholdsregler for at sikre sig, at de transaktioner, der gennemføres, er lovlige. Det sidstnævnte krav, som jeg vil kalde et krav om rettidig omhu, skal ses i sammenhæng med den afgiftspligtiges særlige rolle i moms-systemet, hvor den pågældende ikke kun skal betale momsen, men også opkræve den. De afgiftspligtiges egen adfærd har således stor betydning for, at systemet fungerer tilfredsstillende.

21 — Dom Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65).

22 — Dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742).

23 — Jf. hans forslag til afgørelse R. (C-285/09, EU:C:2010:381, præmis 43).

24 — Ibidem, punkt 57-109.

25 — Dom R. (EU:C:2010:742, præmis 49 og 50).

26 — Ibidem, præmis 52.

27 — Ibidem, præmis 53 og 54.

28 — Dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 50 og 54).

47. Selv om udtrykket »god tro« ikke er anvendt i forbindelse med retten til fradrag af indgående moms, kan dette princip om god tro desuden udledes af den retspraksis, der er nævnt i punkt 42 i dette forslag til afgørelse. Det følger således af denne retspraksis, at den afgiftspligtige for at kunne opnå ret til fradrag, når transaktionen fører til deltagelse i svig, skal have handlet i god tro og udvist rettidig omhu, dvs. at den afgiftspligtige ikke må have medvirket bevidst til svig og skal have truffet de nødvendige foranstaltninger for at sikre sig, at den gennemførte transaktion var lovlig.

48. Hvad angår retten til tilbagebetaling, der også er nævnt i det præjudicielle spørgsmål, skal det indledningsvis påpeges, at tilbagebetaling ikke er en selvstændig ret i momssystemet på linje med retten til fradrag eller fritagelse. Tilbagebetaling er en korrektionsmekanisme, der tages i brug, når det ikke er muligt at sikre afgiftens neutralitet ved anvendelse af de almindelige mekanismer i momssystemet (navnlig fradrag)²⁹. Det samme gælder for mekanismen i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, hvorefter beskatningsgrundlaget i den medlemsstat, der har tildelt momsnummeret, nedsættes, hvis der pålægges erhvervsafgift i bestemmelsesmedlemsstaten (forudsat at der er tale om to forskellige medlemsstater). Der kan kun ske tilbagebetaling af afgift, hvis der er betalt afgift i den førstnævnte medlemsstat.

49. Retten til tilbagebetaling er derfor uløseligt forbundet med den mekanisme, hvis korrektion den sikrer. Det siger derfor sig selv, at den skal behandles på samme måde som denne mekanisme med hensyn til anvendelsen af princippet om god tro. Hvis en afgiftspligtig person, som ikke har handlet i god tro og udvist rettidig omhu i forbindelse med transaktioner, der har ført til deltagelse i svig, nægtes ret til fradrag eller ret til fritagelse, bør denne ret med andre ord heller ikke udløse en tilbagebetaling til denne person.

50. Det samme må efter min opfattelse gælde for de andre rettigheder, der følger af momssystemet, heriblandt retten til nedsættelse af beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2. Kravet om, at den afgiftspligtige person, som har gennemført en transaktion, der har ført til deltagelse i svig, skal være i god tro, afspejler således det generelle princip om, at man ikke kan opnå de rettigheder, der følger af EU's retsorden, på svigagtig vis eller med henblik på misbrug. Der er derfor ingen grund til at sondre mellem retten til fradrag og retten til fritagelse på den ene side og andre rettigheder på den anden side.

51. Jeg kan i den forbindelse ikke tilslutte mig Kommissionens argumenter om, at den afgiftspligtige persons rettigheder som følge af sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, skal behandles anderledes, fordi denne bestemmelse kun omhandler en korrektionsmekanisme, der gør det muligt at sikre afgiftsneutralitet for visse specifikke leveringer inden for Fællesskabet. Mekanismerne i momssystemet såsom fradrag af indgående moms eller fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet tjener som hovedregel til at sikre, at afgiftsbyrden bæres af forbrugeren, og at afgiften er neutral for de erhvervsdrivende. Det fremgår imidlertid af den retspraksis, der er nævnt i punkt 40-45 i dette forslag til afgørelse, og hvorpå jeg har støttet min konklusion om, at der findes et generelt princip om god tro, at denne afgiftsneutralitet ikke med rette kan påberåbes af afgiftspligtige personer, der forsætligt eller uagtsomt har medvirket til svig. Jeg kan som følge heraf ikke se, at der i den henseende er nogen objektiv forskel på de forskellige rettigheder, der følger af mekanismerne i momssystemet, herunder retten til fradrag, fritagelse eller tilbagebetaling.

52. Jeg er derfor af den opfattelse, at princippet om god tro ikke bare finder anvendelse på retten til fradrag og på retten til fritagelse, men også på de andre rettigheder, der er fastsat i momssystemet, og på den ret til tilbagebetaling af afgift, der er betalt, som eventuelt måtte være tilknyttet disse rettigheder.

29 — F.eks. hvis den indgående moms overstiger momstilsvaret for den pågældende afgiftsperiode.

53. Det krav, der stilles til de afgiftspligtige, er imidlertid kun rettet mod midlerne og ikke mod målet. Som Domstolen har formuleret det, skal de erhvervsdrivende, der træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke fører til deltagelse i bedrageri, kunne stole på lovligheden af disse transaktioner³⁰. Fastlæggelsen af de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person, afhænger i det væsentlige af omstændighederne i det konkrete tilfælde. Det kan imidlertid ikke pålægges de afgiftspligtige at foretage den kontrol, der normalt påhviler afgiftsmyndighederne³¹. Princippet om god tro er derfor ikke kun til ulempe for de afgiftspligtige. I de fleste sager, der er blevet forelagt for Domstolen, kunne den afgiftspligtige tværtimod bevare retten til fradrag eller fritagelse, fordi han ikke vidste og ikke kunne have vidst, at hans transaktion førte til deltagelse i svig³². Han kunne i givet fald også indrømmes denne ret, uden at de materielle betingelser for dens opståen var opfyldt³³. Princippet om god tro muliggør således en rimelig fordeling af risikoen for svig mellem afgiftsmyndighederne og de afgiftspligtige og mellem de forskellige parter, der deltager i transaktionen³⁴.

54. Det bør desuden præciseres, hvad der menes med »transaktion, der fører til deltagelse i svig«, i forbindelse med »missing trader«-svig. Denne type svig består som nævnt af en række leveringer, hvoraf mindst én er en levering inden for Fællesskabet, og hvor der ganske vist opkræves moms (indregnet i prisen) i forbindelse med den efterfølgende levering, men momsen ikke indbetales til skattevæsenet. Det kan derfor umiddelbart se ud til, at det kun er den omhandlede levering inden for Fællesskabet (og selvfølgelig også den tilsvarende erhvervelse af samme vare inden for Fællesskabet), der fører til deltagelse i svig. Det må imidlertid ikke glemmes, at den pågældende svig er meget kompleks. Den kræver således, at der foretages en række leveringer – både i foregående og efterfølgende omsætningsled. Det gælder især for »karruselsvig«, hvor den samme vare cirkulerer mellem de samme erhvervsdrivende flere gange. Det eneste formål med de mange leveringer er at skabe mulighed for afgiftsunddragelse og efterfølgende skjule svigen. Der skal selvfølgelig tages hensyn til de faktiske omstændigheder i hver enkelt sag, men det kan ikke uden videre afvises, at alle transaktioner i en kæde, hvor der forekommer »missing trader«-svig, fører til deltagelse i denne svig.

55. Det kan naturligvis ske, at en erhvervsdrivende, der foretager en levering som led i sin almindelige virksomhed, inddrages i kædesvig uden at vide det. Den erhvervsdrivende er i så fald beskyttet, hvis vedkommende har handlet i god tro og med den fornødne omhu.

– Behovet for udtrykkelige bestemmelser i national ret

56. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om de forskellige rettigheder, der følger af momssystemet, kan afslås, selv om der ikke findes specifikke bestemmelser herom i den nationale retsorden. Dette spørgsmål kan efter min opfattelse besvares bekræftende, eftersom der i dette system gælder et generelt princip om, at den afgiftspligtige skal være i god tro for at kunne udnytte disse rettigheder.

30 — Dom Kittel og Recolta Recycling (EU:C:2006:446, præmis 51).

31 — Dom Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 59-65).

32 — Jf. bl.a. domme Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16), Mahagében og Dávid (EU:C:2012:373) og VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

33 — Dom Teleos m.fl. (EU:C:2007:548, domskonklusionens punkt 2). Jf. også den sag, der lå til grund for dom Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), hvor det ikke var klart, om de varer, der blev leveret inden for Fællesskabet, faktisk havde forladt det nationale område. Domstolen betingede alligevel muligheden for at nægte at indrømme ret til fritagelse af, at sælgeren vidste eller burde have vidst, at transaktionen førte til deltagelse i svig.

34 — Jf. i denne retning dom Teleos m.fl. (EU:C:2007:548, præmis 58).

57. Kravet om god tro afspejler således det generelle forbud mod misbrug og svig og princippet om, at man ikke kan opnå de rettigheder, der tillægges i EU's retsorden, på svigagtig vis eller med henblik på misbrug. I forbindelse med moms-systemet følger dette princip af systemets opbygning og behøver derfor ikke at være nedfældet i lovgivningen. Ligesom Domstolen ikke havde behov for specifikke bestemmelser i sjette direktiv for at kunne stadfæste princippet om god tro, har de nationale domstole heller ikke brug for nationale bestemmelser for at kunne anvende dette princip i konkrete sager.

58. Jeg kan ikke tiltræde det argument, der især er fremført af Kommissionen i dens skriftlige indlæg, nemlig at situationen på dette punkt er en anden for fradragsretten end for retten til fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet. Når der i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, stk. 1, tales om »betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug«, betyder det ifølge Kommissionen, at der kræves en specifik bestemmelse i national ret, for at der kan gives afslag på fritagelse, hvilket ikke gælder for afslag på fradrag, eftersom sjette direktiv ikke henviser til nationale regler i forbindelse med fradrag.

59. Denne fortolkning kan efter min opfattelse hverken forenes med den nævnte bestemmelses opbygning eller med dens formål. Fordi momsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne bygger på de oplysninger, der fremlægges af de afgiftspligtige, var det nødvendigt at fastsætte forskellige formaliteter, som gør det muligt for sidstnævnte at bevise, at de materielle betingelser for fritagelsen er opfyldt. Ifølge sjette direktiv skal disse formelle krav fastsættes af medlemsstaterne, som ved udøvelsen af denne kompetence skal overholde principperne om afgiftsneutralitet, proportionalitet og retssikkerhed³⁵. De regler, der vedtages af medlemsstaterne, har ganske vist bl.a. til formål at hindre misbrug, svig og afgiftsunddragelse. De skal dog ikke kun gælde for transaktioner i forbindelse med svig, men omfatte alle transaktioner og først og fremmest lovlige transaktioner. Spørgsmålet om, hvilke konsekvenser det har for systemets funktion, at reglerne tilsidesættes eller misbruges, ligger til gengæld inden for EU-retens anvendelsesområde. Retten til fritagelse i tilfælde af svig er således underlagt selve momsordningen og de generelle principper, som følger af den retspraksis, der er nævnt i dette forslag til afgørelse.

60. Når en afgiftspligtig person, der har været involveret i svig, nægtes de rettigheder, der følger af moms-systemet, er der heller ikke, som Italmoda hævder i sine bemærkninger, tale om en »straf i materiel forstand«, som i henhold til artikel 7 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, underskrevet i Rom den 4. november 1950, og artikel 49 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder skal være fastsat i en ældre lovbestemmelse. Det er en betingelse for at kunne opnå de nævnte rettigheder, at den afgiftspligtige har handlet i god tro, og et afslag er derfor et naturligt led i moms-systemet og ikke en straf.

61. Jeg er heller ikke enig med Italmoda i, at det svarer til at anvende regler med tilbagevirkende kraft, hvis den retspraksis, der blev fastlagt i dommene Kittel og Recolta Recycling³⁶ og R.³⁷, anvendes i den foreliggende sag, eftersom de faktiske omstændigheder i hovedsagen udspillede sig forud for disse domme. Forpligtelsen til at udvise ærlighed og omhu i forretningsforhold og dermed også over for de offentlige myndigheder gælder for enhver økonomisk virksomhed, og de afgiftspligtige kan derfor ikke med rette gøre gældende, at de ikke havde kendskab til denne forpligtelse.

62. Det fremgår herved af fast retspraksis, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en EU-retlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 267 TEUF, belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes eller burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at domstolene kan og skal

35 — Jf. i denne retning dom Teleos m.fl. (EU:C:2007:548, præmis 44 og 45).

36 — EU:C:2006:446

37 — EU:C:2010:742

anvende den således fortolkede regel også i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen³⁸. En præjudiciel doms tidsmæssige virkninger kan undtagelsesvis begrænses, hvis de nødvendige betingelser er opfyldt³⁹. Det skete ikke i de domme, der er nævnt i dette forslag til afgørelses punkt 61.

63. Det første præjudicielle spørgsmål i sag C-131/13 skal som følge heraf besvares med, at sjette direktivs bestemmelser skal fortolkes således, at de nationale forvaltningsmyndigheder skal nægte en afgiftspligtig person, der vidste eller burde have vidst, at han medvirkede til svig, ret til fradrag af indgående moms, ret til fritagelse for levering inden for Fællesskabet og ret til nedsættelse af beskatningsgrundlaget efter mekanismen i dette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet afsnit, samt enhver ret til tilbagebetaling i forbindelse hermed, selv om der ikke findes udtrykkelige bestemmelser herom i den nationale lovgivning.

Det andet præjudicielle spørgsmål i sag C-131/13

64. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at der er begået svig i en anden medlemsstat end den, der har kompetence til at afslå at indrømme den afgiftspligtige person de forskellige rettigheder, berører muligheden for eller forpligtelsen til at meddele et sådant afslag.

65. Det mener jeg ikke, og det er der tre grunde til.

66. For det første er det den afgiftspligtiges bevidsthed, der har størst betydning for hans rettigheder, og det er derfor ligegyldigt, hvor svigen har fundet sted. Hvis den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at han medvirkede til svig, handlede han under alle omstændigheder ikke i god tro og med den fornødne omhu, og så har det ingen betydning, om denne svig blev begået i den medlemsstat, der har kompetence til at afslå at indrømme den afgiftspligtige de forskellige rettigheder, eller i en anden medlemsstat.

67. For det andet er skatteområdet stadig et nationalt anliggende, men momssystemet er ikke desto mindre et fælles system, og en del af momsindtægterne anvendes til finansiering af EU-budgettet. Medlemsstaterne er således forpligtet til at samarbejde for at sikre, at systemet som helhed fungerer tilfredsstillende. Det ville ikke være foreneligt med denne forpligtelse, hvis de kunne eller skulle nøjes med at forhindre svig, der fandt sted på deres eget område.

68. For det tredje bygger visse former for svig, heriblandt »missing trader«-svig, netop på mekanismerne i momsordningen for samhandelen inden for Fællesskabet. Det er således først og fremmest differencen mellem prisen for at erhverve en vare inden for Fællesskabet uden tillæg af moms (eftersom den tilsvarende levering er afgiftsfritaget) og prisen for den efterfølgende levering af samme vare med tillæg af moms (hvor momsen ikke indbetales til skattevæsenet), der gør, at denne type svig er rentabel. Den omstændighed, at afgiftsmyndighederne i to forskellige medlemsstater har kompetence i forbindelse med den svigagtige transaktion, gør det desuden vanskeligere at afsløre svigen. Hvis den samme svig blev begået inden for en enkelt medlemsstat, ville svindlerne kun få del i differencen mellem den indgående moms og momstilsvaret, hvilket afgiftsmyndighederne hurtigt ville opdage blot ved at sammenligne de relevante angivelser og fakturaer. Det ville som følge heraf ikke være effektivt, hvis det kun var den direkte berørte medlemsstat, der bekæmpede »missing trader«-svig. I forbindelse med svigagtige leveringskæder, der dækker flere medlemsstater, kunne det i øvrigt være vanskeligt at fastlægge de enkelte medlemsstaters momstab præcist.

38 — Jf. bl.a. domme *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, præmis 16) og *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33, præmis 55).

39 — Jf. bl.a. dom *Brzeziński* (EU:C:2007:33, præmis 56).

Det tredje præjudicielle spørgsmål i sag C-131/13

69. Med det tredje præjudicielle spørgsmål anmoder den forelæggende ret om en fortolkning af udtrykket »pålagt [afgift]« i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende. Den ønsker nærmere bestemt oplyst, om afgiften skal pålægges på grundlag af erhververens angivelse, eller om den kan baseres på andre forhold som f.eks. en efteropkrævning fra afgiftsmyndighederne. Da jeg foreslår, at det første præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, er det ikke fornødent at besvare det tredje spørgsmål. Da det er den afgiftspligtiges gode tro, der afgør, om han kan indrømmes den rettighed, der følger af den pågældende bestemmelse, eller ej, er definitionen af det nævnte begreb ikke relevant. Mekanismen i denne bestemmelse finder således ikke anvendelse, hvis den afgiftspligtige ikke var i god tro i det foreliggende tilfælde.

70. Såfremt Domstolen besvarer det første spørgsmål benægtende – i hvert fald for så vidt angår den rettighed, der følger af sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2 – mener jeg, at svaret på det tredje spørgsmål kan udledes af Domstolens tidligere fortolkning af sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet og tredje afsnit, hvorefter anvendelsen af den i andet afsnit foreskrevne mekanisme er underlagt de kumulative betingelser, der er opregnet i tredje afsnit, herunder betingelsen om, at »erhververen har opfyldt [sin] angivelsespligt«⁴⁰.

71. Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål også oplyst, om den omstændighed, at den pågældende levering førte til deltagelse i svig, som den afgiftspligtige havde eller burde have haft kendskab til, er relevant for fortolkningen af udtrykket »pålagt [afgift]«. Det afgørende her er imidlertid ikke, hvordan dette udtryk skal fortolkes, men hvorvidt mekanismen i den undersøgte bestemmelse skal anvendes. Sidstnævnte afhænger af svaret på det første præjudicielle spørgsmål.

Forslag til afgørelse

72. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen afviser anmodningerne om præjudiciel afgørelse i sagerne C-163/13 og C-164/13 og besvarer spørgsmålene i sag C-131/13 således:

- »1) Bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at de nationale forvaltningsmyndigheder skal nægte en afgiftspligtig person, der vidste eller burde have vidst, at han medvirkede til svig, ret til fradrag af indgående moms, ret til fritagelse for levering inden for Fællesskabet og ret til nedsættelse af beskatningsgrundlaget efter mekanismen i dette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet afsnit, samt enhver ret til tilbagebetaling i forbindelse hermed, selv om der ikke findes udtrykkelige bestemmelser herom i den nationale lovgivning.
- 2) Den omstændighed, at svigen er begået i en anden medlemsstat end den, der har kompetence til at afslå at indrømme den afgiftspligtige person de rettigheder, der er opregnet i punkt 1, berører ikke de nationale forvaltningsmyndigheders forpligtelse til at meddele et sådant afslag.«

40 — Dom X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 36).