

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. december 2014 (*)

»Præjudicielle forelæggelser – moms – sjette direktiv – overgangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne – goder, der forsendes eller transporteres inden for Fællesskabet – svig begået i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes – hensyn til svigen i afsendelsesmedlemsstaten – nægtelse af ret til fradrag, fritagelse eller tilbagebetaling – ingen bestemmelser i national ret«

I de forenede sager C-131/13, C-163/13 og C-164/13,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelser af 22. februar og 8. marts 2013, indgået til Domstolen den 18. marts og den 2. april 2013, i sagerne

Staatssecretaris van Financiën

mod

Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti vof(sag C-131/13)

og

Turbu.com BV (sag C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (sag C-164/13)

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne S. Rodin (refererende dommer), A. Borg Barthet, E. Levits og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. juni 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti vof ved A. de Ruiter
- Turbu.com BV og Turbu.com Mobile Phone's BV ved advocaat J. Vetter
- den nederlandske regering ved M. Bulterman, C. Schillemans og B. Koopman, som

befuldmægtigede

– den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato F. Urbani Neri

– Det Forenede Kongeriges regering ved L. Christie og S. Brighthouse, som befuldmægtigede, bistået af P. Moser, QC, og barrister G. Peretz

– Europa-Kommissionen ved W. Roels og A. Cordewener, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. september 2014, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2 og 3, samt artikel 28b, punkt A, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EUT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er indgivet i forbindelse med retssager anlagt af Staatssecretaris van Financiën (herefter »Staatssecretaris«) mod Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti vof (herefter »Italmoda«) og Turbu.com BV (herefter »Turbu.com«), henholdsvis af Turbu.com Mobile Phone's BV (herefter »TMP«) mod Staatssecretaris, vedrørende nægtelse af at indrømme disse selskaber fritagelse eller fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) eller tilbagebetaling heraf på grund af medvirken til momssvig.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a) og d), og artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet i medfør af samme direktivs artikel 28f, nr. 1), bestemmer:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons 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 [moms], dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

[...]

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

4 Sjette direktivs artikel 28a bestemmer:

»1. Der skal ligeledes svares [moms] 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.

[...]«

5 Dette direktivs artikel 28b, punkt A, der har overskriften »Stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet af goder«, præciserer følgende:

»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.«

6 Nævnte direktivs artikel 28c, punkt A, 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

7 De ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv blev gennemført i nederlandsk ret ved wet op de omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (Staatsblad 1968, n° 329), navnlig denne lovs artikel 9, 15, 17b og 30, i den version, der finder anvendelse på tvisterne i hovedsagerne.

8 Ifølge den forelæggende ret findes der ikke bestemmelser i den nederlandske lovgivning, hvorefter det nægtes at indrømme fradrag eller fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf i tilfælde, hvor det er fastslået, at den afgiftspligtige har medvirket til momssvig, som den pågældende havde eller burde have haft kendskab til.

Twisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-131/13

9 Italmoda er et nederlandsk selskab, som driver virksomhed inden for handel med sko. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for 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. Italmoda købte varerne fra Tyskland under sit nederlandske momsregistreringsnummer, idet der var tale om erhvervelser, som der skal svares moms af i den medlemsstat, der har tildelt momsregistreringsnummeret, som omhandlet i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2), men disse varer blev transporteret direkte fra Tyskland til Italien.

10 For så vidt angår de varer, der blev erhvervet i Nederlandene, foretog Italmoda alle de nødvendige angivelser og foretog fradrag for den indgående moms i sine momsangivelser. For så vidt angår de varer, der hidrørte fra Tyskland, angav Italmoda derimod hverken en levering inden for Fællesskabet i denne medlemsstat eller en erhvervelse inden for Fællesskabet i Nederlandene, selv om transaktionen var fritaget i Tyskland. I Italien blev ingen af disse erhvervelser inden for Fællesskabet angivet af de berørte købere, og der blev ikke betalt moms. De italienske afgiftsmyndigheder nægtede at indrømme køberne ret til fradrag og foretog opkrævning af den skyldige afgift.

11 De nederlandske afgiftsmyndigheder var af den opfattelse, at Italmoda bevidst havde medvirket til svig for at unddrage sig betaling af moms i Italien, og nægtede at indrømme dette selskab ret til fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet i denne medlemsstat, ret til fradrag for indgående afgift og ret til tilbagebetaling af den afgift, der var betalt for varerne fra Tyskland, og de udstedte derfor tre efteropkrævninger til Italmoda.

12 Italmoda anlagde sag til prøvelse af disse efteropkrævninger og fik medhold i første instans, idet Rechtbank te Haarlem (retten i Haarlem) pålagde afgiftsmyndighederne at træffe fornyet afgørelse i sagen.

13 Der blev iværksat appel af denne dom for Gerechtshof te Amsterdam (appelretten i

Amsterdam), som ved dom af 12. maj 2011 ophævede Rechtbank te Haarlems dom og annullerede de anfægtede efteropkrævninger, idet den fastslog, at der i det foreliggende tilfælde ikke var grundlag for at fravige den normale ordning for opkrævning af moms og nægte at anvende momsfrigtagelsen eller retten til fradrag for moms. I denne henseende tog Gerechtshof te Amsterdam navnlig hensyn til den omstændighed, at svigen ikke havde fundet sted i Nederlandene, men i Italien, og at Italmoda i den førstnævnte af disse medlemsstater havde opfyldt alle de formelle lovbestemte betingelser for anvendelsen af momsfrigtagelsen.

14 Staatssecretaris van Financiën iværksatte kassationsappel af denne dom for Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste retsinstans). Denne ret har navnlig anført, at det i den her relevante periode efter nederlandsk ret ikke var en betingelse for at anvende fritagelsen eller fradragsretten, at den afgiftspligtige ikke forsætligt havde medvirket til momssvig eller afgiftsunddragelse. Dermed opstår spørgsmålet, om forsætlig medvirken til en sådan svig er til hinder for retten til tilbagebetaling af moms, uanset at der ikke findes nogen bestemmelser herom i national ret.

15 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal de nationale forvaltningsmyndigheder og domstole i henhold til EU-retten afslå momsfrigtagelse 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 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 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 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 spørgsmål 1 besvares benægtende, hvad der skal der 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 – såfremt dette ikke er tilfældet – 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

16 Turbu.com er et nederlandsk selskab, som driver engroshandel med it- og telekommunikationsudstyr og software.

17 I perioden fra august til december 2001 foretog Turbu.com en række leveringer af mobiltelefoner inden for Fællesskabet under anvendelse af den i denne henseende fastsatte fritagelse og med fradrag for indgående moms.

18 Efter en undersøgelse, som blev udført af den nederlandske fiskale informations- og efterforskningstjeneste, fandt afgiftsmyndighederne, at Turbu.com med urette havde anset de nævnte leveringer for at være fritaget for moms, og disse myndigheder sendte selskabet en efteropkrævning. Der blev desuden indledt straffesager mod bl.a. Turbu.coms direktør på grund af momssvig, hvilket førte til, at sidstnævnte i 2005 blev dømt for anvendelse af falske dokumenter og afgivelse af ufuldstændig og urigtig momsangivelse.

19 For så vidt angår efteropkrævningen til Turbu.com anlagde dette selskab sag ved Rechtbank te Breda (retten i Breda), som i første instans frifandt afgiftsmyndighederne, hvorefter selskabet iværksatte appel for Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (appelretten i 's-Hertogenbosch), som ved dom af 25. februar 2011 stadfæstede førsteinstansens afgørelse. I denne dom udtalte appelretten, at det var plausibelt, at de omhandlede leveringer reelt ikke var leveringer inden for Fællesskabet, og at Turbu.com forsætligt og bevidst havde medvirket til momssvig.

20 Turbu.com iværksatte kassationsappel af denne dom for Hoge Raad der Nederlanden. Denne ret har bl.a. anført, at såfremt det efter hjemvisning til appelretten fastslås, at de omhandlede leveringer indgik i en kæde af transaktioner med omgåelse af momsreglerne for øje, og at Turbu.com vidste eller burde have vidst dette, giver det anledning til spørgsmål om fortolkning af EU-retten. I denne henseende finder Hoge Raad der Nederlanden det nærmere bestemt tvivlsomt, om det i tilfælde af momssvig skal nægtes at indrømme momsfrigtagelse, selv om der ikke er fastsat nogen hjemmel hertil i national ret.

21 Hoge Raad der Nederlanden har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal de nationale forvaltningsmyndigheder og domstole i henhold til EU-retten afslå momsfrigtagelse 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

22 TMP er et nederlandsk selskab, som driver virksomhed inden for handel med mobiltelefoner.

23 I juli 2003 foretog selskabet en række leveringer af mobiltelefoner inden for Fællesskabet, hvorved det anvendte den i denne henseende fastsatte fritagelse og anmodede om tilbagebetaling af den indgående moms, der var betalt i forbindelse med erhvervelsen af disse telefoner hos virksomheder etableret i Nederlandene.

24 De nederlandske afgiftsmyndigheder nægtede, efter at have konstateret adskillige uregelmæssigheder i TMP's angivelser både med hensyn til de indgående transaktioner og med hensyn til de nævnte leveringer inden for Fællesskabet, at indrømme tilbagebetaling. Afgørelsen med afslag på at indrømme TMP tilbagebetaling blev annulleret af Rechtbank te Breda, hvis afgørelse efterfølgende blev ophævet af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ved dom af 25. februar 2011. I denne dom fandt appelretten, i det væsentlige med den begrundelse, at TMP vidste eller burde have vidst, at der var tale om momssvig, at dette selskab ikke kunne fradrage indgående

moms.

25 TMP iværksatte kassationsappel ved Hoge Raad der Nederlanden til prøvelse af denne dom. Denne ret har bl.a. anført, at såfremt det efter hjemvisning til appelretten fastslås, at de omhandlede leveringer indgik i en kæde af transaktioner med omgåelse af momsreglerne for øje, og at TMP vidste eller burde have vidst dette, giver det anledning til spørgsmål om fortolkning af EU-retten. I denne henseende har den nærmere bestemt anført, at det i den pågældende afgiftsperiode ikke i henhold til nederlandsk lovgivning var en betingelse for retten til momsfradrag, at den afgiftspligtige person ikke bevidst havde medvirket til momsunddragelse eller momssvig.

26 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen 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?«

Spørgsmålet, om anmodningerne om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling

Spørgsmålet, om anmodningen om præjudiciel afgørelse i sag C-131/13 kan antages til realitetsbehandling

27 For det første har Italmoda gjort gældende, at det første spørgsmål i sag C-131/13 ikke kan antages til realitetsbehandling, for så vidt som dette spørgsmål vedrører fortolkningen af national ret.

28 I denne henseende må det fastslås, at det er åbenbart, at det nævnte spørgsmål ikke vedrører fortolkningen af national ret, men fortolkningen af EU-retten og nærmere bestemt af sjette direktivs bestemmelser.

29 Derfor skal Italmodas formalitetsindsigelse for så vidt angår det nævnte præjudicielle spørgsmål ikke tages til følge.

30 For det andet har Kommissionen rejst tvivl om, hvorvidt det andet præjudicielle spørgsmål i denne sag kan antages til realitetsbehandling. Den foreliggende sag drejer sig ifølge Kommissionen ikke om den situation, som dette spørgsmål omhandler, eftersom Italmoda, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, ikke havde givet de nederlandske afgiftsmyndigheder korrekte oplysninger om de pågældende transaktioner.

31 Der skal i denne henseende henvises til, at der ifølge fast retspraksis er en formodning for, at de spørgsmål om EU-retten's 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 relevante. 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 dens 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 spørgsmål (jf. bl.a. domme *Budžiovický* *Budvar*, C-478/07, EU:C:2009:521, præmis 63, *Zanotti*, C-56/09, EU:C:2010:288, præmis 15, samt *Melki og Abdeli*, C-188/10 og C-189/10, EU:C:2010:363, præmis 27).

32 Selv om Kommissionen har gjort gældende, at det foreliggende tilfælde slet ikke vedrører den situation, som er omhandlet i det andet spørgsmål i denne sag, idet *Italmoda* ikke på korrekt måde og i enhver henseende skulle have opfyldt sin oplysningspligt over for afgiftsmyndighederne i afsendelsesmedlemsstaten for de pågældende varer, skal det imidlertid for det første påpeges, at det ikke fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at denne oplysningspligt over for afgiftsmyndighederne definitivt ikke er blevet korrekt opfyldt. Den forelæggende ret agter snarere at tiltræde det anbringende, som – udelukkende på grund af en begrundelsesmangel – anfægter appelrettens konstatering af, at afgiftsmyndighederne havde modtaget korrekte oplysninger, idet den finder, at en sådan konstatering ikke kunne foretages, blot fordi *Italmoda*'s erklæringer ikke var blevet modsagt.

33 Det skal i denne sammenhæng for det andet bemærkes, at dette præjudicielle spørgsmål netop – bl.a. – drejer sig om, hvorvidt det er relevant for bedømmelsen af retten til fradrag eller fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf, om oplysningspligten er blevet opfyldt. Det fremgår dermed ikke klart, at dette spørgsmål er af hypotetisk karakter eller savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dens genstand.

34 Heraf følger, at det andet spørgsmål i sag C-131/13 ligeledes kan antages til realitetsbehandling.

Spørgsmålet, om anmodningerne om præjudiciel afgørelse i sagerne C-163/13 og C-164/13 kan antages til realitetsbehandling

35 Kommissionen har gjort gældende, at spørgsmålene i sagerne C-163/13 og C-164/13 bør afvises, fordi de må anses for at være hypotetiske. Således er de væsentlige faktiske og retlige omstændigheder endnu ikke blevet fastlagt i hovedsagerne.

36 Som anført i denne doms præmis 31, er Domstolen ifølge fast retspraksis principielt forpligtet til at træffe afgørelse om præjudicielle spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, medmindre det klart fremgår, at den ønskede fortolkning savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dens genstand, at problemet er af hypotetisk karakter, eller at Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål.

37 Dette er imidlertid tilfældet for så vidt angår de anmodninger om præjudiciel afgørelse, der er genstand for sagerne C-163/13 og C-164/13.

38 I disse sager anmodes Domstolen om at præcisere, om, og i givet fald på hvilke betingelser, de nationale myndigheder og domstole er forpligtet til at nægte ret til at indrømme fritagelse og til fradrag for moms i tilfælde af momssvig.

39 Det fremgår imidlertid af begrundelserne for forelæggelsesafgørelserne, at Hoge Raad der Nederlanden ikke har fastslået, at der foreligger momssvig med hensyn til de i hovedsagerne omhandlede transaktioner. Eftersom de præjudicielle spørgsmål i disse afgørelser netop forudsætter, at der foreligger en sådan svig, skal disse spørgsmål derfor anses for at være hypotetiske i relation til tvisterne i hovedsagerne.

40 De præjudicielle spørgsmål i sagerne C-163/13 og C-164/13 skal derfor afvises.

Om de præjudicielle spørgsmål i sag C-131/13

Det første spørgsmål

41 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte en afgiftspligtig person, der vidste eller burde have vidst, at vedkommende i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet medvirkede til en transaktion, der var et led i momssvig, ret til fradrag for indgående moms i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, ret til fritagelse som omhandlet i dette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), samt ret til tilbagebetaling af moms som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, såfremt national ret ikke indeholder bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

42 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal der indledningsvis henvises til, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. bl.a. domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54, samt Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 41).

43 I denne henseende har Domstolen gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 54, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32, og Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 26).

44 Domstolen har for det første, inden for rammerne af fast retspraksis vedrørende retten til fradrag for moms i henhold til sjette direktiv, udledt heraf, at det tilkommer de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 55, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 37, og Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 26).

45 For det andet fremgår det af Domstolens praksis, at denne konsekvens af misbrug eller svig principielt også gælder for retten til fritagelse i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet (jf. i denne retning domme R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 55, og Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54).

46 For det tredje påhviler det, således som generaladvokaten har anført i punkt 50-52 i forslaget til afgørelse, generelt de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme en ret, der følger af sjette direktiv, for så vidt som denne nægtelse er udtryk for det almindelige princip, som er nævnt i denne doms præmis 43, hvorefter ingen kan indrømmes rettigheder i

henhold til EU's retssystem med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, hvilket gælder, uanset hvilken rettighed med hensyn til moms der påvirkes af svigen, og dermed også retten til tilbagebetaling af moms.

47 I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, påvirkes denne konklusion ikke af, at retten til tilbagebetaling af moms er af en særlig karakter, idet den udgør en korrektionsmekanisme, der gør det muligt at sikre momsens neutralitet i visse tilfælde af leveringer inden for Fællesskabet.

48 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af den retspraksis, som der henvises til i denne doms præmis 44, at den centrale funktion, som tilkommer fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, i momsmekanismen med henblik på at sikre fuldkommen afgiftsneutralitet, ikke er til hinder for, at denne ret nægtes en afgiftspligtig person i tilfælde af medvirken til svig (jf. i denne retning bl.a. domme Bonik, EU:C:2012:774, præmis 25-27 og 37, samt Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 24-26). På samme måde kan den specifikke funktion, som tilkommer retten til tilbagebetaling af moms med henblik på at sikre momsens neutralitet, ikke være til hinder for, at denne ret i et sådant tilfælde nægtes en afgiftspligtig person.

49 Henset til ovenstående betragtninger påhviler det principielt de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme de rettigheder, som er fastsat i sjette direktiv, når de påberåbes med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, uanset om der er tale om ret til fradrag eller fritagelse for moms vedrørende en levering inden for Fællesskabet eller tilbagebetaling heraf som omhandlet i hovedsagen.

50 Det bemærkes desuden, at dette ifølge fast retspraksis er tilfældet ikke blot, når momssvigen begås af den afgiftspligtige person selv, men også når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den pågældende transaktion medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. i denne retning bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 45, 46, 56 og 60, samt Bonik, EU:C:2012:774, præmis 38-40).

51 Hvad angår spørgsmålet, om en sådan nægtelse også påhviler de nationale myndigheder og domstole, når der ikke findes nogen specifikke bestemmelser herom i den nationale retsorden, bemærkes for det første, at den nederlandske regering under retsmødet insisterede på, at der ikke er nogen lakuner i nederlandsk ret for så vidt angår gennemførelsen af sjette direktiv, og at forebyggelse af svig finder anvendelse som almindelig retsgrundsætning i forbindelse med anvendelsen af de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktiv.

52 I denne forbindelse bemærkes, at det påhviler de nationale domstole i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af det omhandlede direktivs ordlyd og formål for at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvilket kræver, at de gør alt, hvad der henhører under deres kompetence, idet de tager den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning og anvender fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne ret (jf. i denne retning domme Adeneler m.fl., C-212/04, EU:C:2006:443, præmis 111, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 45, og Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 36).

53 Det tilkommer derfor den forelæggende ret at fastslå, om der, således som den nederlandske regering har anført, findes retsregler – en bestemmelse eller et almindeligt princip – hvorefter der gælder et forbud mod retsmisbrug, eller andre bestemmelser om skattesvig eller -unddragelse, som kan fortolkes i overensstemmelse med de EU-retlige krav på området for bekæmpelse af skattesvig, som der henvises til i denne doms præmis 49 og 50 (jf. i denne retning domme Kofoed, EU:C:2007:408, præmis 46, og Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 36).

54 Skulle det for det andet imidlertid vise sig, at national ret i det foreliggende tilfælde ikke indeholder sådanne regler, som kan fortolkes i overensstemmelse med de EU-retlige krav, kan det dog ikke heraf udledes, at de nationale myndigheder og domstole under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende vil være forhindret i at opfylde de nævnte krav og dermed i at nægte at indrømme en ret i henhold til sjette direktiv i tilfælde af svig.

55 Selv om et direktiv, således som Italmoda har anført, ifølge fast retspraksis ikke i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne og derfor ikke som sådant kan påberåbes af en medlemsstat over for dem (jf. bl.a. domme Pfeiffer m.fl., C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 108, og Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, præmis 46), kan nægtelsen af at indrømme en ret som følge af – som i det foreliggende tilfælde – svig ikke henføres til den situation, som denne retspraksis omhandler.

56 Som anført i denne doms præmis 43 og 46, stemmer en sådan nægtelse overens med princippet om, at ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, idet anvendelsesområdet for EU-retten ikke må udvides til at dække misbrug eller svig (jf. i denne retning domme Halifax m.fl., EU:C:2006:121, præmis 68 og 69, samt Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 38).

57 For så vidt som forhold, der har karakter af misbrug eller svig, ikke kan danne grundlag for en ret i henhold til EU's retsorden, indebærer nægtelsen af en fordel i henhold til – i det foreliggende tilfælde – sjette direktiv ikke, at den berørte borger pålægges en forpligtelse i medfør af dette direktiv, men den er blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, som er fastsat i det nævnte direktiv for så vidt angår denne ret, faktisk ikke er opfyldt (jf. i denne retning bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 53, og FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 41).

58 I en sådan situation er der derfor snarere tale om, at det ikke er muligt for den afgiftspligtige person at gøre en ret gældende, som er fastsat i sjette direktiv, når de objektive kriterier for indrømmelse af denne ret ikke er opfyldt, enten på grund af svig, som en transaktion, som den afgiftspligtige person selv har foretaget, er behæftet med, eller på grund af, at en transaktionskæde, hvori den pågældende har deltaget, i sin helhed har karakter af svig, som anført i denne doms præmis 50.

59 I en sådan situation kan der imidlertid ikke kræves en udtrykkelig bemyndigelse, for at de nationale myndigheder og domstole kan nægte indrømmelse af en fordel i henhold til det fælles momssystem, idet denne konsekvens skal anses for at være uløseligt forbundet med dette system.

60 I modsætning til, hvad Italmoda har anført, kan en afgiftspligtig person, som udelukkende har skabt betingelserne for at opnå en rettighed gennem medvirken til svigagtige transaktioner, endvidere klart ikke påberåbe sig principperne om beskyttelse af den berettigede forventning eller retssikkerhedsprincippet for at anfægte, at vedkommende nægtes den omhandlede rettighed (jf. i denne retning domme Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 38, og Halifax m.fl., EU:C:2006:121, præmis 84).

61 Eftersom nægtelsen af en ret, der følger af det fælles momssystem, i tilfælde, hvor den afgiftspligtige person medvirker til svig, blot er en konsekvens af, at betingelserne herfor i henhold til de relevante bestemmelser i sjette direktiv ikke er opfyldt, har denne nægtelse, som anført af generaladvokaten i punkt 60 i forslaget til afgørelse, ikke karakter af en straf eller en sanktion som omhandlet i artikel 7 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950, eller i artikel 49 i

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (jf. i denne retning domme Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 56, Halifax m.fl., EU:C:2006:121, præmis 93, og Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, præmis 43).

62 På ovenstående baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag eller fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver, at sådanne rettigheder skal nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold fastslås, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for den omhandlede rettighed, medvirkede til momssvig begået inden for rammerne af en leveringskæde.

Det andet spørgsmål

63 Med det andet spørgsmål rejser den forelæggende ret nærmere bestemt spørgsmålet, om det har betydning for en eventuel pligt til at nægte ret til fradrag eller fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf, som omhandlet inden for rammerne af det første præjudicielle spørgsmål, at momssvigen er blevet begået i en anden medlemsstat end den, i hvilken disse forskellige rettigheder gøres gældende, og at den berørte afgiftspligtige person i denne sidstnævnte medlemsstat har opfyldt de formelle betingelser i henhold til national lovgivning for at kunne opnå disse rettigheder.

64 Som allerede anført i denne doms præmis 50, betragtes ifølge fast retspraksis ikke blot en situation, hvor momssvig direkte bliver begået af en afgiftspligtig person og af denne alene, ifølge fast retspraksis som svigagtig adfærd fra denne afgiftspligtige persons side, som kan give anledning til, at den pågældende nægtes en ret i henhold til sjette direktiv, men også en situation, i hvilken en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den gennemførte erhvervelse eller levering medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i den samme leveringskæde (jf. bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 45, 46 og 56, Mahagében og Dávid, EU:C:2012:373, præmis 46, og Bonik, EU:C:2012:774, præmis 40).

65 Der er ingen saglig grund til at antage, at det skulle forholde sig anderledes alene af den grund, at den leveringskæde, som er berørt af svigen, omfatter to eller flere medlemsstater, eller at den transaktion, hvorved momssvigen er blevet begået, har fundet sted i en anden medlemsstat end den, hvor den afgiftspligtige person, som har medvirket til den svigagtige gennemførelse af de omhandlede transaktioner, med urette søger at opnå en ret i henhold til sjette direktiv.

66 Hvad angår nægtelsen af at indrømme en ret, som er fastsat i sjette direktiv, vil en konstatering af, at betingelserne for at indrømme denne ret alene under hensyn til retsordenen i den medlemsstat, der skal træffe afgørelse herom, synes at være opfyldt, ligeledes i sig selv være irrelevant, eftersom medvirken til momssvig, som netop anført, kan bestå i deltagelse, som er bevidst eller burde have været det, i en kæde af transaktioner, inden for hvis rammer en anden erhvervsdrivende ved en senere transaktion i en anden medlemsstat udfører begåelsen af denne svig.

67 Desuden er den i hovedsagen omhandlede form for momssvig, en såkaldt »moms-karrusel«, som gennemføres inden for rammerne af leveringer inden for Fællesskabet, som den nederlandske regering med rette har anført, hyppigt kendetegnet ved, at betingelserne for, at en rettighed med hensyn til moms kan gøres gældende, isoleret betragtet fra en enkelt medlemsstats synspunkt synes at være opfyldt, eftersom det netop er den specifikke kombination af

transaktioner, som er gennemført i flere medlemsstater, der indebærer, at disse transaktioner samlet set har karakter af svig.

68 Endvidere ville enhver anden fortolkning end den her anlagte ikke være i overensstemmelse med målet om bekæmpelse af afgiftssvig, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. bl.a. dom Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 50).

69 På ovenstående baggrund skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for ret til fradrag eller fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf, medvirkede til momssvig begået inden for rammerne af en leveringskæde, kan nægtes disse rettigheder, uanset at denne svig er blevet begået i en anden medlemsstat end den medlemsstat, i hvilken disse rettigheder er blevet gjort gældende, og at denne afgiftspligtige person i den sidstnævnte medlemsstat har opfyldt de formelle betingelser i henhold til national lovgivning for at kunne opnå disse rettigheder.

Det tredje spørgsmål

70 Henset til svaret på det første spørgsmål er der ikke anledning til at besvare det tredje spørgsmål, som er blevet stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål ville blive besvaret benægtende.

Sagens omkostninger

71 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **De præjudicielle spørgsmål, som er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden i sagerne C-163/13 og C-164/13, afvises.**

2) **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 det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag eller fritagelse for merværdiafgift eller tilbagebetaling heraf i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver, at sådanne rettigheder skal nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold fastslås, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for den omhandlede rettighed, medvirkede til svig vedrørende merværdiafgift begået inden for rammerne af en leveringskæde.**

3) Sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for ret til fradrag eller fritagelse for merværdiafgift eller tilbagebetaling heraf, medvirkede til svig vedrørende merværdiafgift begået inden for rammerne af en leveringskæde, kan nægtes disse rettigheder, uanset at denne svig er blevet begået i en anden medlemsstat end den, i hvilken disse rettigheder er blevet gjort gældende, og at denne afgiftspligtige person i den sidstnævnte medlemsstat har opfyldt de formelle betingelser i henhold til national lovgivning for at kunne opnå disse rettigheder.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.