

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

25. maj 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag af moms – nægtelse – nægtelse begrundet i, at transaktionen er ugyldig i henhold til national civilret«

I sag C-114/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 23. november 2021, indgået til Domstolen den 18. februar 2022, i sagen

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

mod

W. sp. z o.o.,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, D. Gratsias, samt dommerne I. Jarukaitis (refererende dommer) og Z. Csehi,

generaladvokat: T. Ćapeta,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie ved B. Kołodziej, D. Pach og T. Wojciechowski,
- W. sp. z o.o. ved doradca podatkowy M. Kwietko-Błnowski,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved A. Armenia og I. Barcew, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »direktiv 2006/112«), sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direktør for skatte- og afgiftsmyndigheden i Warszawa, Polen, herefter »direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden«) og W. sp. z o.o. vedrørende retten til fradrag af den merværdiafgift (moms), der er angivet på en faktura udstedt til W. og dateret den 27. oktober 2015.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 63 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»[...] [A]fgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

4 Direktivets artikel 167 fastsætter:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

5 Det nævnte direktivs artikel 168 bestemmer:

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

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

[...]«

6 Artikel 178 i direktiv 2006/112 er affattet således:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[...]«

7 Direktivets artikel 273 fastsætter:

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

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Polsk ret

8 Artikel 88, stk. 3a, nr. 4, litra c), i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og ydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), er sålydende:

»3a. Fakturaer og tolldokumenter kan ikke tjene som grundlag for fradrag af den indgående afgift, tilbagebetaling af et afgiftstilgodehavende eller refusion af den indgående afgift, når:

[...]

4. de udstedte fakturaer, berigtigede fakturaer eller tolldokumenter:

[...]

c) bekræfter transaktioner, som bestemmelserne i den civile lovbogs artikel 58 og 83 finder anvendelse på, i det omfang disse dokumenter angår de omhandlede transaktioner.«

9 Artikel 58 i ustawa – Kodeks cywilny (lov om den civile lovbog) af 23. april 1964, konsolideret tekst (Dz. U. 2020, pos. 1740) (herefter »den civile lovbog«), bestemmer:

»1. En retshandel, som er i strid med loven eller har til hensigt at omgå loven, er ugyldig, medmindre en særlig bestemmelse foreskriver en anden retsvirkning [...]

2. En retshandel, som er i strid med samfundslivets principper, er ugyldig.

3. Såfremt kun en del af en retshandel er ramt af ugyldighed, er retshandelen gyldig for så vidt angår den øvrige del, medmindre omstændigheder taler for, at retshandelen ikke havde været foretaget uden de ugyldige bestemmelser.«

10 Den civile lovbogs artikel 83 har følgende ordlyd:

»1. En viljeserklæring afgivet proforma over for en anden part med dennes samtykke er ugyldig. Såfremt viljeserklæringen er afgivet med henblik på at skjule en anden retshandel, skal gyldigheden af denne erklæring vurderes efter kendetegnene for denne retshandel.

2. En viljeserklærings proforma-karakter er uden relevans for retsvirkningerne af en retshandel, som mod vederlag er gennemført på grundlag af en proforma-viljeserklæring, såfremt en tredjeperson i kraft af denne retshandel erhverver en rettighed eller fritages for opfyldelse af en pligt, medmindre tredjepersonen har handlet i ond tro.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Den 27. oktober 2015 udstedte M. sp. z o.o. S.K.A en faktura vedrørende en momsplichtig overdragelse af varemærker til W., og fakturaen blev angivet og betalt af W.

12 Ved afgørelse af 20. oktober 2017 rejste skatte- og afgiftsmyndigheden på grundlag af momslovens artikel 88, stk. 3a, nr. 4, litra c), tvivl om den ret til momsfradrag, som W. var blevet indrømmet med hensyn til denne faktura, med den begrundelse, at den omhandlede overdragelse af varemærker var ugyldig i henhold til den civile lovbogs artikel 58, stk. 2, idet den var i strid med samfundslivets principper i denne bestemmelses forstand.

13 Den nævnte afgørelse blev stadfæstet ved afgørelse af 11. oktober 2018 fra direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden, som dog fandt, at den omhandlede overdragelse af varemærker var en proforma-handling som omhandlet i den civile lovbogs artikel 83.

14 W. anlagde sag til prøvelse af den sidstnævnte afgørelse ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen), som annullerede afgørelsen ved dom af 29. maj 2019 med den begrundelse, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke havde ført bevis for den omhandlede transaktions fiktive karakter.

15 Direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat appel til prøvelse af den nævnte dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), som er den forelæggende ret.

16 Den forelæggende ret ønsker oplyst, hvorvidt momslovens artikel 88, stk. 3a, nr. 4, litra c), er forenelig med direktiv 2006/112.

17 Den forelæggende ret har anført, at det ikke fremgår af dette direktiv, at en afgiftspligtig person kan fortabe sin ret til fradrag af den moms, som den pågældende er blevet faktureret, med den begrundelse, at den omhandlede transaktion ikke er i overensstemmelse med national civilret, idet fradragsretten ifølge Domstolens praksis udgør en integrerende del af momssystemet og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Den nævnte ret er af den opfattelse, at momsens selvstændighed i forhold til bestemmelserne i national civilret og momsens neutralitet taler for, at en retlig transaktions ugyldighed i forhold til sidstnævnte ret ikke automatisk bør medføre udelukkelse af fradragsretten.

18 Den forelæggende ret har i denne henseende anført, at det af Domstolens praksis fremgår, at undtagelser fra retten til momsfradrag kun er tilladt i de tilfælde, der udtrykkeligt er fastsat i bestemmelserne i direktiv 2006/112, at de skal fortolkes strengt, og at denne ret skal nægtes, når det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af den er udtryk for svig eller misbrug.

19 Den forelæggende ret har tilføjet, at selv om medlemsstaterne i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 har beføjelse til at vedtage foranstaltninger med henblik på at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, er de imidlertid forpligtede til at udøve deres beføjelse under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger, herunder neutralitetsprincippet, og under iagttagelse af proportionalitetsprincippet.

20 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelser[ne] i artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i [direktiv 2006/112] samt neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse som [momslovens] artikel 88, stk. 3a, nr. 4, litra c), [...]

hvorefter den afgiftspligtige person fratages retten til at fratrække den indgående moms på grundlag af en erhvervelse (af varer), som anses for at være en proforma-transaktion i de nationale civilretlige reglers forstand, uanset om det er konstateret, om transaktionens tilsigtede retsvirkning var at opnå en afgiftsfordel, hvis tilkendelse ville være i strid med et eller flere formål med direktivet, og hvorvidt denne afgiftsfordel var hovedformålet med den gennemførte aftalemæssige løsning?»

Om det præjudicielle spørgsmål

21 Indledningsvis bemærkes, at direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at det i henhold til artikel 94, litra a), i Domstolens procesreglement skal fastslås, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom den hverken indeholder en fremstilling af de relevante faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen eller af de faktiske oplysninger, som ligger til grund for det præjudicielle spørgsmål, idet grundene til, at den omhandlede transaktion er fiktiv, ikke er blevet præciseret i anmodningen.

22 Det bemærkes i denne henseende, at i henhold til fast retspraksis og i overensstemmelse med nævnte procesreglements artikel 94 er det for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale retsinstans kan bruge, påkrævet, at denne giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i al fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål. Forelæggelsesafgørelsen skal endvidere angive de nøjagtige grunde til, at den nationale retsinstans har rejst spørgsmål om fortolkningen af EU-retten og har fundet det nødvendigt at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål (dom af 24.2.2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

23 I det foreliggende tilfælde er det korrekt, at den forelæggende ret ikke har fremlagt oplysninger om grundene til, at direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden har anset den i hovedsagen omhandlede transaktion for fiktiv. Den nævnte ret har derimod kortfattet, men klart, angivet indholdet af direktørens afgørelse om nægtelse af fradragsret, som er genstand for nærværende tvist, og har præcist redegjort for grundene til, at den er i tvivl om, hvorvidt den bestemmelse i national ret, der udgør det retlige grundlag for afgørelsen, er forenelig med direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

24 Det følger heraf, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

25 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige person fratages retten til at fradrage den indgående moms alene af den grund, at denne transaktion anses for fiktiv og er ugyldig i henhold til de nationale civilretlige bestemmelser, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at den udspringer af momssvig eller misbrug af rettigheder.

26 Således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er dette spørgsmål rejst i forbindelse med en tvist, hvor direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden på grund af den fiktive karakter af den forudgående gennemførte overdragelse af varemærker ikke gav den afgiftspligtige person medhold i dennes klage over en afgørelse, hvorved der var blevet rejst tvivl om retten til momsfradrag, idet direktøren støttede sig på en bestemmelse i momsloven, som har til virkning at forbyde en sådan ret, når en bestemmelse i den civile lovbog, hvorefter en viljeserklæring afgivet proforma over for en anden part med dennes samtykke er ugyldig, finder anvendelse på den omhandlede afgiftspligtige transaktion.

27 I denne henseende skal det bemærkes, at det af Domstolens faste praksis fremgår, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret udgør derfor en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet (dom af 28.7.2011, Kommissionen mod Ungarn, C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 42 og 43, og af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag), C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

28 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 19, af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/21, EU:C:2012:373, præmis 39, og af 24.11.2022, Finanzamt M (Omfanget af retten til momsfradrag), C-596/21, EU:C:2022:921, præmis 22).

29 Momsfradragsretten er ikke desto mindre betinget af, at kravene eller betingelserne, både de materielle og de formelle, overholdes.

30 De materielle krav eller betingelser for den nævnte rets indtræden er opregnet i artikel 168 i direktiv 2006/112. For at kunne udøve denne ret er det således for det første en forudsætning, at den berørte er »en afgiftspligtig person« i direktivets forstand, og for det andet, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for retten til momsfradrag, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer eller ydelser – som præciseret i nævnte artikels litra a) – er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led.

31 Desuden fremgår det af artikel 167 i direktiv 2006/112, at fradragsretten indtræder samtidigt med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, og i medfør af direktivets artikel 63 forfalder denne afgift på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted. Det følger heraf, at retten til fradrag principielt er betinget af, at der føres bevis for den faktiske gennemførelse af transaktionen (jf. i denne retning dom af 26.5.2005, António Jorge, C-536/03, EU:C:2005:323, præmis 24 og 25, af 27.6.2018, SGI og Valériane, C-459/17 og C-460/17, EU:C:2018:501, præmis 34 og 35, og af 29.9.2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, præmis 40). Når den faktiske gennemførelse af leveringen af varen eller tjenesteydelserne ikke har fundet sted, opstår der således ingen ret til fradrag.

32 Domstolen har i øvrigt allerede fastslået, at det er indbygget i momsordningen, at en fiktiv erhvervelsestransaktion ikke kan give ret til noget fradrag for denne afgift, idet en sådan transaktion ikke kan have nogen som helst sammenhæng med de afgiftspligtige transaktioner i

senere omsætningsled (dom af 8.5.2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 24 og 25 og den deri nævnte retspraksis).

33 For det første kan nægtelsen af at indrømme en afgiftspligtig person retten til fradrag under omstændigheder som de i tvisten i hovedsagen omhandlede således være begrundet i den konstatering, at der ikke er ført bevis for den faktiske gennemførelse af den transaktion, som er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten.

34 For at kunne konkludere, at der principielt foreligger en fradragsret under sådanne omstændigheder, er det nemlig nødvendigt at undersøge, om den overdragelse af varemærker, som er blevet påberåbt til støtte for denne ret, faktisk har fundet sted, og om de overdragede varemærker er blevet anvendt af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes afgiftspligtige transaktioner.

35 I denne henseende skal det bemærkes, at bevisbyrden påhviler den afgiftspligtige person, der er forpligtet til at fremlægge objektive beviser for, at varerne eller tjenesteydelserne faktisk er blevet leveret til den pågældende af andre afgiftspligtige personer i et forudgående led i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at den pågældende faktisk har betalt moms heraf (dom af 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 44, af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 39, og af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 100).

36 Hvad angår vurderingen af de beviser, som er blevet fremlagt med henblik på at godtgøre, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion, skal denne foretages af den nationale retsinstans i overensstemmelse med national rets bevisregler ved at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde (dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53, og kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

37 Såfremt det i hovedsagen følger af denne vurdering, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, at den påberåbte overdragelse af varemærker ikke faktisk har fundet sted, kan der ikke opstå nogen ret til fradrag.

38 I denne sammenhæng kan den forelæggende ret, således som den polske regering har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, tage hensyn til den omstændighed – såfremt den måtte anses for godtgjort – at parterne på trods af den tilsyneladende indgåelse af en overdragelsesaftale i realiteten er fortsat med at handle, som om overdrageren fortsat var indehaver af de omhandlede varemærker, idet W. blot er den faktiske rådighedshaver.

39 Hvis det derimod følger af denne samlede vurdering, at den nævnte overdragelse faktisk har fundet sted, og at den afgiftspligtige person har anvendt de overdragne varemærker i et efterfølgende omsætningsled i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, kan den pågældende principielt ikke nægtes retten til fradrag.

40 For det andet kan denne ret imidlertid nægtes den afgiftspligtige person, såfremt det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug.

41 Det skal nemlig bemærkes, at bekæmpelse af svig, skatte- og afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, og at Domstolen gentagne gange har fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Selv om de materielle betingelser for fradragsretten er opfyldt, tilkommer det derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme denne ret, hvis det på

grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (dom af 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 34 og 35, af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 43, og af 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 26).

42 Hvad angår svig følger det af fast retspraksis, at retten til fradrag skal nægtes ikke alene, når den afgiftspligtige person selv har begået momssvig, men også når det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at den afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af disse varer eller ydelser deltog i en transaktion, der var led i en sådan svig (jf. i denne retning dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 40, af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 48, og af 1.12.2022, Aquila Part Prod Com, C-512/21, EU:C:2022:950, præmis 27).

43 Eftersom nægtelse af fradragsretten er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det skatte- og afgiftsmyndighederne i tilstrækkelig grad at godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person begik momssvig eller vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for fradragsretten, var led i en sådan svig. Det tilkommer herefter de nationale retter at efterprøve, om de pågældende skatte- og afgiftsmyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold (kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

44 Hvad angår misbrug af rettigheder fremgår det af fast retspraksis, at konstateringen af misbrug på momsområdet kræver dels, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt – indebærer opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, dels, at det af en samlet række objektive forhold fremgår, at hovedformålet med disse transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel (dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74 og 75, af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 36, og af 15.9.2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, præmis 35).

45 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en transaktions hovedformål begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel, skal det bemærkes, at Domstolen på momsområdet allerede har fastslået, at når den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, er vedkommende ikke forpligtet til at vælge den transaktion, der medfører betaling af det højeste momsbeløb, men har tværtimod ret til at vælge den virksomhedsstruktur, som reducerer den pågældendes afgiftstilsvær. De afgiftspligtige personer kan således i almindelighed frit vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske virksomhed og for at begrænse deres afgiftsbyrde (dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 42, og kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 40).

46 Heraf følger, at princippet om forbud mod misbrug – som finder anvendelse på momsområdet – forbyder rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, som det ville stride mod formålet med direktiv 2006/112 at tildele (dom af 16.7.1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, præmis 26, og af 27.10.2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 51, samt kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2023, C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 41).

47 Det skal ligeledes bemærkes, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne har beføjelse til at vedtage i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 med henblik på at sikre en korrekt opkrævning af momsen og på at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå

disse mål. De kan derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk rejser tvivl om retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (dom af 9.12.2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

48 I det foreliggende tilfælde skal det for det første bemærkes, at det ikke fremgår af den forelæggende rets forklaringer, at de elementer, på grundlag af hvilke en retshandel vedrørende en momspligtig transaktion kan anses for fiktiv og således erklæres ugyldig i medfør af de nationale civilretlige regler, er sammenfaldende med de elementer, der i overensstemmelse med oplysningerne i nærværende doms præmis 33-38 gør det muligt i henhold til EU-retten at anse en momspligtig økonomisk transaktion for en fiktiv transaktion og dermed i overensstemmelse med den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 32, at begrunde nægtelsen af at indrømme den afgiftspligtige person en fradragsret. En sådan ugyldighed kan derfor principielt ikke begrunde denne nægtelse.

49 For det andet fremgår det af den forelæggende rets konstateringer, at den omhandlede nationale lovgivning generelt omfatter enhver situation, hvor den afgiftspligtige person har foretaget en retshandel, der anses for fiktiv og dermed ugyldig i henhold til den civile lovbog, uden at det er nødvendigt at godtgøre, uafhængigt af de anvendelige civilretlige regler og ud fra objektive forhold, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Selv om den omstændighed, at den aftale, der er indgået mellem den afgiftspligtige person og udstederen af fakturaen, i medfør af de nationale civilretlige bestemmelser er fiktiv, kan udgøre et indicium for svig eller misbrug som omhandlet i og i henhold til direktiv 2006/112, kan en sådan svig eller et sådant misbrug imidlertid ikke udledes af denne omstændighed alene.

50 På denne baggrund må det, henset til samtlige ovenstående betragtninger, fastslås, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede – idet den fastsætter, at annullationen i medfør af en civilretlig regel af en retshandel, der anses for fiktiv, indebærer nægtelse af retten til momsfradrag, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at de forhold, som gør det muligt at anse en afgiftspligtig økonomisk transaktion for en fiktiv transaktion i henhold til EU-retten, er opfyldt, eller at denne fradragsret, når transaktionen faktisk er blevet gennemført, er blevet udøvet på svigagtig måde eller misbrugt – går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de med direktiv 2006/112 forfulgte mål om at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at undgå svig.

51 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige person fratages retten til at fradrage den indgående moms alene af den grund, at en afgiftspligtig økonomisk transaktion anses for fiktiv og er ugyldig i henhold til de nationale civilretlige bestemmelser, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at de forhold, som gør det muligt at anse den nævnte transaktion for fiktiv i henhold til EU-retten, er opfyldt, eller at denne transaktion, når den faktisk er blevet gennemført, udspringer af momssvig eller misbrug af rettigheder.

Sagsomkostninger

52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, sammenholdt med princippet om

afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet,

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige person fratages retten til at fradrage den indgående merværdiafgift alene af den grund, at en afgiftspligtig økonomisk transaktion anses for fiktiv og er ugyldig i henhold til de nationale civilretlige bestemmelser, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at de forhold, som gør det muligt at anse den nævnte transaktion for fiktiv i henhold til EU-retten, er opfyldt, eller at denne transaktion, når den faktisk er blevet gennemført, udspringer af merværdiafgiftssvig eller misbrug af rettigheder.

Underskrifter

* Processprog: polsk.