

**Sag C-108/20**

**Anmodning om præjudiciel afgørelse**

**Dato for indlevering:**

27. februar 2020

**Forelæggende ret:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tyskland)

**Afgørelse af:**

5. februar 2020

**Sagsøger:**

HR

**Sagsøgt:**

Finanzamt Wilmersdorf

---

**FINANZGERICHT  
BERLIN-BRANDENBURG  
KENDELSE**

[udelades]

I sagen mellem

HR

sagsøger,

befuldmægtiget: [...],

mod

Finanzamt Wilmersdorf

sagsøgt,

vedrørende moms 2009, 2010

har Finanzgericht Berlin-Brandenburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Berlin-Brandenburg), Femte Afdeling, den 5. februar 2020 [udelades]

afsagt følgende kendelse:

**I. Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:**

Skal artikel 167 og 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem – herefter »momsdirektivet« – fortolkes således, at de er til hinder for en national retsanvendelse, ifølge hvilken retten til fradrag af indgående moms også skal nægtes i de tilfælde, hvor der er begået momssvig i et tidligere omsætningsled, og den afgiftspligtige person havde eller burde have haft kendskab hertil, men i forbindelse med de transaktioner, der var foretaget med den pågældende, hverken havde deltaget i momssvigen eller var involveret i den og heller ikke havde fremmet eller understøttet den begåede momssvig? [Org. s. 2]

**II. Retssagen udsættes, indtil der er truffet afgørelse om anmodningen om en præjudiciel afgørelse vedrørende spørgsmål I.**

**Præmisser:**

**I.**

1. Sagsøgeren drev – med sin ægtefælle som medarbejder – i de omtvistede år 2009 og 2010 en grossistvirksomhed med drikkevarer i [...]. I sine momsangivelser for de omtvistede år fradrog hun bl.a. moms hidrørende fra fakturaer fra firmaet P GmbH til et beløb af 993 164 EUR (2009) og 108 417,87 EUR (2010). De leveringer af drikkevarer, der er anført i fakturaerne (især spirituousa og drikken Red Bull) blev rent faktisk leveret af P GmbH til sagsøgeren. Fakturabeløbene blev betalt af sagsøgeren til P GmbH, og P GmbH indførte lige som sagsøgeren transaktionerne i sine regnskaber. Hverken sagsøgeren eller P GmbH har begået momssvig i deres indbyrdes transaktioner. Fakturaerne fra P GmbH svarer til bestemmelserne i §§ 14, 14a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UstG«). Sagsøgeren videresolgte de drikkevarer, som P GmbH havde leveret, uden at der ved videresalget blev begået momssvig.
2. Firmaet P GmbH havde, som det dokumenteres i to – i mellemtiden endelige – straffedomme, flere gange begået momssvig ved anskaffelsen af de drikkevarer, som det leverede til sagsøgeren. Ifølge de strafferetlige konstateringer lå følgende faktiske omstændigheder til grund for dommen: Sagsøgerens ægtefælle leverede som ansvarlig medvirkende til P GmbH i stort omfang (samlet omsætning indtil september 2010: ca. 80 mio. EUR) spirituousa, kaffe og Red Bull. Der blev ikke udstedt fakturaer for disse leverancer. I stedet udstedte en medarbejder ved P

GmbH fiktive fakturaer vedrørende varekøbet. På grundlag heraf anmodede P GmbH derpå med urette om momsfradrag. Sagsøgerens ægtefælle stillede samtidig prislister og potentielle aftagere af varerne til rådighed for P GmbH. Varerne blev videresolgt til forskellige aftagere – herunder til sagsøgeren. Det fradrag, som P GmbH anmodede om på grundlag af de fiktive fakturaer, blev efter afsløringen af dette forhold afvist af den kompetente skattemyndighed.

3. Sagsøgte nægtede desuden også sagsøgeren fradrag for moms, i det omfang den var pålagt indgående ydelser fra P GmbH. Som begrundelse anførte sagsøgte i det væsentlige, at sagsøgeren med sin virksomhed havde været del [Org. s. 3] af en leveringskæde, i hvilken der var blevet begået momssvig. P GmbH havde under medvirken af sagsøgerens ægtefælle begået momssvig i forbindelse med indkøbet af forskellige drikkevarer, som derefter bl.a. var solgt videre til sagsøgeren.
4. Sagsøgeren har givet udtryk for den retsopfattelse, at der med urette i tvisten er givet afslag på momsfradrag for indgående leveringer fra P GmbH. Hos sagsøgeren er de lovmæssige forudsætninger for momsfradraget opfyldt.
5. Sagsøgte er derimod af den opfattelse, at sagsøgeren på grund af hendes ægtefælles medvirken og den usædvanlige forretningsmæssige adfærd burde have indset, at hun med sin virksomhed havde været del af en leveringskæde, i hvilken der var begået momssvig. Dette begrundede ifølge Den Europæiske Domstols praksis, at momsfradraget blev nægtet.

## II.

6. Retten forelægger Domstolen de i konklusionen anførte spørgsmål i henhold til artikel 267, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, litra a), i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

### 1. Retsforskrifter

#### a. EU-retten

7. Momsdirektivets artikel 167 bestemmer:
 

*»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«*
8. Momsdirektivets artikel 168, litra a), lyder:
 

*»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: [Org. s. 4]*

*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.»*

9. I henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), skal den afgiftspligtige for at kunne udøve sin fradragsret opfylde følgende betingelser:

*»[...] være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6«.*

## **b. National ret**

10. UstG's § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, første og andet punktum, i den affattelse, der var gældende i de omtvistede år, lyder:

*»<sup>1</sup>Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter: Afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed. <sup>2</sup> Udøvelsen af fradragsretten forudsætter, at den erhvervsdrivende er i besiddelse af en faktura, der er udstedt i henhold til §§ 14 og 14a.«*

## **2. Bedømmelse i henhold til national lovgivning og det præjudicielle spørgsmåls relevans for afgørelsen.**

11. I tvisten rejser der sig det spørgsmål af relevans for afgørelsen, om fradraget for indgående leveringer fra P GmbH til sagsøgeren skal nægtes, fordi sagsøgeren burde have haft kendskab til en momssvig, der havde fundet sted i et tidligere omsætningsled.
12. For den moms, der fremgår af fakturaerne fra P GmbH, foreligger de faktiske betingelser for momsfradrag i henhold til UstG's § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1. **[Org. s. 5]**
13. Spørgsmålet er kun, om nægtelsen af fradrag på grund af, at sagsøgeren burde have haft kendskab til momssvigen hos P GmbH, og dermed var foregået i et tidligere omsætningsled, er begrundet.
14. I de omtvistede år var der ingen lovbestemmelser om nægtelse af fradrag i ovenstående forstand. Den nationale retspraksis i højeste instans anser alligevel en sådan nægtelse – med henvisning til Domstolens praksis – for påbudt, *»hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en af leverandøren begået svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig«* [udelades].
15. På baggrund heraf er det efter national lovgivning afgørende for tvisten, om det forhold, at sagsøgeren burde have haft kendskab til P GmbH's svigagtige

påberåbelse af et momsfradrag, ikke blot ville medføre, at P GmbH blev nægtet fradrag, men at der også blev nægtet fradrag i den efterfølgende transaktion mellem P GmbH og sagsøgeren. Afgørende herfor er fortolkningen af begrebet »leveringskæde«. Hvis transaktionerne mellem P GmbH og sagsøgeren sammen med P GmbH's svigbehæftede indkøb af drikkevarer i det forudgående omsætningsled skal anses som del af en fælles leveringskæde, er nægtelsen af fradrag i den foreliggende tvist sket med rette. Hvis det skal afvises, at der foreligger en sådan leveringskæde, skal der indrømmes momsfradrag.

### 3. Bedømmelse i henhold til EU-retten

16. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorledes begrebet »leveringskæde« skal fortolkes under hensyntagen til de EU-retlige bestemmelser, og om de forretningsmæssige relationer i hovedsagen kan subsumeres herunder. Da begrebet »leveringskæde« er formuleret i forbindelse med Domstolens nægtelse af momsfradrag, drejer det sig her om et EU-retligt fortolkningsproblem. **[Org. s. 6]**
17. Domstolen har i sin nu faste retspraksis fastslået, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og fremmes i momsdirektivet. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Dette gælder ikke kun, når den afgiftspligtige selv begår momssvig, men også, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig (jf. Domstolens dom af 18.5.2017 – C-624/15, Litdana, [udelades] præmis 35; af 22.10.2015 – C-277/14, PPUH Stehcomp, [udelades] præmis 47-49; af 13.3.2014 – C-107/13, FIRIN, [udelades] præmis 42; af 18.7.2013 – C-78/12, Evita-K, [udelades] præmis 41; af 31.1.2013 – C-642/11, Stroy trans, [udelades] præmis 48; af 31.1.2013 – C-643/11, LVK-56, [udelades] præmis 60; af 6.12.2012 – C-285/11, Bonik, [udelades] præmis 41; af 21.6.2012 – C-80/11 og C-142/11, Mahagében og David, [udelades] præmis 47).
18. Ifølge disse EU-retlige principper kan det i relation til hovedsagen komme i betragtning at nægte indrømmelse af momsfradrag i følgende tre tilfælde:
  - Sagsøgeren har selv begået momssvig i forbindelse med de omtvistede leverancer til denne fra P GmbH,
  - P GmbH har undladt at betale moms af leverancerne til sagsøgeren eller
  - de omtvistede transaktioner var del af en leveringskæde, inden for hvilken der er begået momssvig.

Hvis intet af disse tre forhold foreligger, kan det ikke antages, at det er lovligt at nægte sagsøgeren momsfradrag – uafhængigt af vedkommendes kendskab til momssvig i et tidligere omsætningsled. [Org. s. 7]

19. Da hverken sagsøgeren med påberåbelsen af retten til momsfradrag for leveringerne af drikkevarer fra P GmbH, eller P GmbH som leverandør af varen har begået momssvig med de her omtvistede transaktioner, er det eneste afgørende punkt i hovedsagen, om de omtvistede transaktioner var del af en »leveringskæde«, inden for hvilken der er begået momssvig.
20. Begrebet »leveringskæde«, som Domstolen benytter, er – så vidt det kan ses – indtil nu ikke blevet defineret nærmere af denne.
21. Den forelæggende ret anser det for så vidt for muligt, at det blotte forhold, at en afgiftspligtig person kender til eller burde have kendt til momssvig, der er begået i (et eller andet) tidligere omsætningsled, kan føre til, at der gives afslag på momsfradrag. Dette ville være tilfældet, hvis begrebet »leveringskæde« skulle forstås sådan, at det var tilstrækkeligt, at der udføres flere efter hinanden følgende transaktioner vedrørende den samme leverede vare. En tilknytning til eller forbindelse med den momssvig, der var begået i et tidligere omsætningsled, ville i så tilfælde kun bestå i, at det drejede sig om den samme leverede vare. Der ville derimod ikke være krav om, at den omtvistede transaktion havde fremmet eller understøttet momssvigen (f.eks. ved tilsløring af leveringsforholdene o. lign.).
22. Den forelæggende ret er dog tilbøjelig til at mene, at en sådan fortolkning af begrebet »leveringskæde« går for vidt, når der tages hensyn til de EU-retlige principper om neutralitet og proportionalitet.
23. Det fremgår af Domstolens praksis, at nægtelse af fradrag for moms ved momssvig og misbrug i forbindelse med en leveringskæde kun kan komme i betragtning, når 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 (jf. Domstolens dom af 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 og C-164/13, Italmoda, [udelades] præmis 67). Denne situation må f.eks. antages at foreligge, hvis de på hinanden følgende leveringer er dele af en samlet plan, som har til formål at vanskeliggøre sporbarheden af de leverede genstande og samtidig hermed afsløringen af den momssvig, der er begået i leveringskæden. Herunder hører vel navnlig transaktioner, som er dele af et såkaldt karusselsvig. Desuden kan eventuelt også kædetransaktioner være omfattet, hvis formålet er at tilsløre de forretningsmæssige relationer ved indskydelse af virksomheder, der ikke rent faktisk modtager [org. s. 8] den leverede genstand. Efter denne opfattelse ville en »leveringskæde« i sidste ende kun omfatte sådanne transaktioner, der konkret fremmer eller understøtter momssvig i et tidligere eller efterfølgende omsætningsled.



24. Dette fortolkningsresultat kan efter den forelæggende rets opfattelse underbygges af adskillige afgørelser afsagt af Domstolen, i hvilke Domstolen, for at der kan nægtes momsfradrag,
- forudsætter, at den afgiftspligtige person med sine transaktioner »deltager« i den begåede momssvig i et tidligere eller efterfølgende omsætningsled (jf. Domstolens dom af 17.10.2019 – C-653/18, Unitel, [udelades] præmis 33; af 28.3.2019 – C-275/18, Vins, [udelades] præmis 33; af 8.11.2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, [udelades] præmis 41; af 25.10.2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [udelades] præmis 35; af 19.10.2017 – C-101/16, Paper Consult, [udelades] præmis 52; af 18.5.2017 – C-624/15, Litdana, [udelades] præmis 33f.; af 9.2.2017 – C-21/16, Euro Tyre, [udelades] præmis 40; af 2.6.2016 – C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, [udelades] præmis 42; af 21.6.2012 – C-80/11 og C-142/11, Mahagében og David, [udelades] præmis 54),
  - lægger til grund, at den afgiftspligtige persons transaktioner »var led i« (*Einbeziehung*) den svig, der blev begået i et andet omsætningsled (jf. Domstolens dom af 21.6.2012 – C-80/11 og C-142/11, Mahagében og David, [udelades] præmis 53) eller
  - kræver, at den afgiftspligtige persons transaktioner »var knyttet til« (*Verknüpfung*) den svig, der blev begået i et andet omsætningsled (jf. Domstolens dom af 28.3.2019 – C-275/18, Vins, [udelades] præmis 33; af 8.11.2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, [udelades] præmis 41; af 18.10.2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, [udelades] præmis 35; af 9.2.2017 – C-21/16, Euro Tyre, [udelades] præmis 40).

Efter den forelæggende rets opfattelse kan det ikke være tilstrækkeligt for en sådan »deltagelse«, »væren led i« eller »tilknytning« blot at have eller burde have kendskab hertil [org. s. 9]. En »deltagelse«, »væren led i« eller »tilknytning« må snarere forudsætte et eget bidrag til momssvigen, i det mindste i den forstand, at det forudsætter en fremmen eller understøttelse heraf. At være i ond tro som ren subjektiv omstændighed kan efter den forelæggende sags opfattelse ikke erstatte den aktive deltagelse, der kræves til en »deltagelse«, »væren led i« eller »tilknytning«.

25. Hvis der ud over ond tro ikke foreligger nogen fremme eller understøttelse af momssvig, taler meget efter den forelæggende rets opfattelse for, at der ikke kan nægtes en afgiftspligtig person momsfradrag for dennes indgående leveringer. Dette må især gælde, når leveringsforholdene – som dem i hovedsagen – er lagt helt åbne frem ved udstedelse af fakturaer og indførelse i regnskaberne og i momsangivelserne til skattemyndighederne. En tilsløring af leveringsforholdene eller af leverandøren foreligger ikke i dette tilfælde. En i et tidligere omsætningsled begået momssvig (her: momsfradrag hidrørende fra P GmbH's indkøb af drikkevarer) er helt afsluttet og kan ikke længere fremmes eller

favoriseres ved transaktioner i det følgende omsætningsled (her: P GmbH's videresalg af drikkevarerne til sagsøgeren). Derimod fremtræder transaktionen mellem P GmbH og sagsøgeren som et senere leveringsforhold, der er uafhængigt af den transaktion, hvor momssvigen i et tidligere omsætningsled havde fundet sted. Der mangler her en samlet plan, efter hvilken disse leveringer skal være del af en momssvig, der strækker sig over flere transaktioner. Ifølge denne opfattelse af begrebet »leveringskæde« må leveringskæden under omstændigheder som dem i hovedsagen være endt hos P GmbH. De leveringer, som P GmbH foretog efter momssvigen – uanset om det var til sagsøgeren eller andre fremmede tredjemænd – kan i så fald ikke være del af en leveringskæde, i hvilken der blev begået momssvig, men derimod være nye leveringsforhold, som skal bedømmes uafhængigt af den forudgående momssvig.

26. Derfor må det efter den forelæggende rets opfattelse også være uden betydning, om det var sagsøgerens ægtefælle, der over for P GmbH udpegede, hvem der var aftagere af varerne. Dette kan nemlig ikke ændre noget ved det forhold, at P GmbH's leveringer til sagsøgeren ingen indflydelse har på P GmbH's tidligere begåede momssvig. Det helt gennemskuelige leveringsforhold mellem P GmbH og sagsøgeren kan ikke længere fremme den nu afsluttede momssvig. En efterfølgende [org. s. 10] tilsløring af leveringsforholdene er på grund af gennemskueligheden heller ikke mulig.
27. Denne konklusion kan bekræftes af Domstolens praksis, ifølge hvilken det kun kommer i betragtning at nægte indrømmelse af momsfradrag i misbrugstilfælde, hvis der ved det omstridte momsfradrag blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med momsdirektivet at tildele (jf. Domstolens dom af 10.7.2019 – C-273/18, Kurzu zeme, [udelades] præmis 35). Dette kan efter Domstolens praksis for eksempel være tilfældet, når den afgiftspligtige person ved transaktionerne tilsigter en tilsløring af de faktiske leverandører for dermed at vanskeliggøre en beskatning af transaktionerne, eller når det reelle formål med disse transaktioner kun består i at opnå en uretmæssig afgiftsfordel (jf. Domstolens dom af 10.7.2019 – C-273/18, Kurzu zeme, [udelades] præmis 36f.). Et sådant tilfælde af misbrug af påberåbelse af momsfradrag foreligger imidlertid næppe under omstændigheder som dem i hovedsagen. Da leverandøren af drikkevarerne (P GmbH) står angivet i fakturaerne, er skattemyndighedernes kontrol af, at varerne er pålagt afgift, sikret. Der kan ikke konstateres nogen tilsløring af leverandøren ved P GmbH's leveringer til sagsøgeren. Desuden havde de her omtvistede transaktioner heller ikke momssvig til formål. Derimod var – som ovenfor anført – en eventuel momssvig fra P GmbH's side allerede afsluttet, da drikkevarerne blev leveret til sagsøgeren. Dermed er det allerede rent logisk udelukket, at formålet med sagsøgerens erhvervelse af drikkevarerne skulle være den momssvig, som P GmbH tidligere havde begået.
28. Desuden er der ved de her omtvistede transaktioner ikke sket noget momstab, da P GmbH måtte betale den fakturerede moms. Følgelig er der ved disse transaktioner heller ikke opstået nogen afgiftsfordel, som kunne stride mod formålet med momsdirektivet. Tværtimod kræver den såkaldte systembeslutning om



afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det fælles momssystem, formentlig, at der skal indrømmes momsfradrag for de indgående leveringer i hovedsagen. En fortsat virkning af en momssvig, der har fundet sted på et (eller andet) tidligere trin, på samtlige efterfølgende transaktioner, blot fordi denne svig er kendt eller burde være kendt, ville efter den forelæggende rets opfattelse udgøre en uforholdsmæssig begrænsning af dette neutralitetsprincip. Det skal i den forbindelse påpeges, at nægtelsen af momsfradrag ikke må antage karakter af sanktion. Blot fordi den vare, transaktionerne drejer sig om, eventuelt er erhvervet ulovligt, betyder det ikke, at princippet om **[org. s. 11]** afgiftsneutralitet må sættes ud af kraft. Kun hvis den pågældende ydelse direkte gør misbruget muligt eller fremmer det, bør momsfradrag være udelukket.

29. Det kunne yderligere tale for denne retsopfattelse, at det i princippet er irrelevant for momsfradraget, om den moms, der skyldtes for forudgående eller efterfølgende salg af de pågældende varer, rent faktisk er blevet indbetalt til statskassen (jf. Domstolens kendelse af 3.3.2004 – C-395/02, *Transport Service*, Sml. I, 2004, s. 1991, præmis 26; af 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 og C-484/03, *Optigen m.fl.*, Sml. I, 2006, s. 483, præmis 54; af 21.6.2012 – C-80/11 og C-142/11, *Mahagében og David*, [udelades] præmis 40). I den forbindelse har Domstolen altid betonet nødvendigheden af, at foranstaltningerne til beskyttelse af statskassens krav – og dermed til beskyttelse af skatteprovenuet – ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om »at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og undgå svig« (Domstolens dom af 29.7.2010 – C-188/09, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, [udelades] præmis 26; af 27.9.2007 – C-409/04, *Téleos*, [udelades] 70, præmis 46; således også Domstolens dom af 21.6.2012 – C-80/11 og C-142/11, *Mahagében og David*, [udelades] præmis 48). Vedrørende foranstaltninger som omhandlet i momsdirektivets artikel 273 udtaler Domstolen ordret således: »De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112 for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, må desuden ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet, som udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem.« (Domstolens dom af 21.6.2012 – C-80/11 og C-142/11, *Mahagében og David*, [udelades] præmis 57).
30. En bred fortolkning af begrebet »leveringskæde« i forbindelse med nægtelsen af momsfradrag i tilfælde af misbrug ville imidlertid efter den forelæggende rets opfattelse kunne medføre en sådan systematisk anfægtelse af retten til momsfradrag og princippet om afgiftsneutralitet. Hvis den leveringskæde, der ligger til grund for en nægtelse af momsfradrag, omfatter transaktioner, som hverken fremmer eller understøtter momssvig begået i et tidligere eller efterfølgende omsætningsled, ville nægtelsen af momsfradrag have en vidtrækkende og uforholdsmæssig sanktionsvirkning i tilfælde af misbrug. Hvor rigtigt det end er at nægte momsfradrag for transaktioner i direkte sammenhæng med **[org. s. 12]** momsmisbrug og momssvig for at træde effektivt op imod afgiftsvig og afgiftsmisbrug, vil det være lige så systemfremmed at antage, at

nægtelsen af fradrag, som er begrundet i bekæmpelse af misbrug, kan have en afstandsvirkning på flere tidligere eller efterfølgende omsætningsled, når disse ikke udviser nogen klar sammenhæng med den begåede momssvig i form af en fremme heraf. Hvis en sådan afstandsvirkning tiltrædes, ville det føre til en uberettiget mangedobbelt stigning i momstilsvaret, som adskillige gange overstiger det tab, der er opstået ved momssvigen. En accept af en sådan »svigefuld transaktion« vil føre til en sanktionsvirkning, der svarer til en bøde og dermed næppe have noget retsgrundlag i momsdirektivet. Momsen må i den forbindelse ikke instrumentaliseres som sanktion for en afgiftspligtig persons uhæderlige adfærd [udelades].

31. Desuden anser retten også en bred fortolkning af begrebet »leveringskæde« for betænkelig af den grund, at det ikke er klart, at en nægtelse af momsfradrag for efterfølgende omsætningsled, der ikke bidrager til momssvigen, overhovedet ville være egnet til at opnå det af Domstolen opstillede formål om at hindre momsmisbrug og -svig. Hvis nemlig den i et tidligere omsætningsled begåede momssvig – som tilfældet er i hovedsagen – allerede var afsluttet og den følgende transaktion – her: mellem P GmbH og sagsøgeren – ikke længere kunne muliggøre eller fremme momssvigen, kan en nægtelse af momsfradrag til sagsøgeren ikke længere forhindre momssvig.
32. At det under visse omstændigheder som dem i hovedsagen kan være forkert at nægte momsfradrag, kan endelig også underbygges ved Domstolens faste praksis, ifølge hvilken der i afgiftsmæssig henseende ikke skal sondres mellem »lovlige« og »ulovlige« transaktioner. Om en transaktion anses for kritisabel i retlig henseende, er irrelevant for dens beskatning, da princippet om momsneutralitet kræver, at samtlige transaktioner omfattes (jf. Domstolens dom af 6.7.2006 – C-439/04 og C-440/04 – Kittel og Recolta Recycling, [udelades] præmis 50; af 12.1.2006 – C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., [udelades] præmis 49). Hvis momssystemet imidlertid også omfatter »ulovlige« transaktioner, må det også af neutralitetsgrunde samtidig være muligt at fradrage moms for disse. Dette kan under visse omstændigheder som dem i hovedsagen føre til, at der ganske vist i et tidligere omsætningsled foreligger en i retlig henseende kritisabel transaktion, idet sagsøgerens ægtefælle [org. s. 13] dér har deltaget i momssvig, men at de efterfølgende transaktioner trods denne kritisable adfærd alligevel skal tages i betragtning i afgiftsmæssig henseende med det resultat, at et momsfradrag heller ikke kan udelukkes.

#### 4. Udsættelse af sagen

33. [Udelades] [Forklaringer til den nationale procedure]
  34. [Udelades] [Forklaringer til den nationale procedure]
- [Udelades]