

Sag C-281/20

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

26. juni 2020

Forelæggende ret:

Tribunal Supremo (Spanien)

Afgørelse af:

11. februar 2020

Appellant:

Ferimet, S. L.

Indstævnt:

Administración General del Estado

Hovedsagens genstand

Appel, der udspringer af en afgørelse, hvorved afgiftsmyndighederne nægtede retten til momsfradrag for en virksomhed, der ved hjælp af en ordning for omvendt betalingspligt udstedte en egenfaktura, hvorpå den angivne leverandør af varerne ikke var den faktiske leverandør.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrørende fortolkning af momsdirektivets artikel 168, 193, artikel 199, stk. 1, litra d), artikel 200 og artikel 226, stk. 11.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 168 og hermed forbundne bestemmelser i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, princippet om afgiftsneutralitet, der følger af dette direktiv, og den tilknyttede

praksis fra Domstolen fortolkes således, at disse ikke tillader fradrag af indgående moms for virksomheder, der ved hjælp af en ordning for omvendt betalingspligt, eller »reverse charge«-proceduren i henhold til EU-rettens terminologi, udsteder et bevisdokument (faktura) for erhvervelse af varer med angivelse af en fiktiv leverandør, selv om det er uomtvistet, at erhvervelsen reelt blev foretaget af den pågældende virksomhed, som anvendte det indkøbte materiel som led i sit erhverv?

2. Såfremt en praksis som den således beskrevne – som den pågældende skal anses for at have haft kendskab til – kan kvalificeres som misbrug eller svig, således at fradrag for indgående moms ikke kan tillades, er det da med henblik på at nægte dette fradrag nødvendigt fuldt ud at bevise, at der foreligger en afgiftsfordel, der er uforenelig med de mål, som er opstillet i momslovgivningen?

3. Hvis et sådant bevis er nødvendigt, ønskes det endelig oplyst, om den afgiftsfordel, som ville danne grundlag for at nægte fradrag, og som i givet fald skal identificeres i det konkrete tilfælde, udelukkende skal bedømmes i forhold til den afgiftspligtige (køberen af varerne), eller om den eventuelt bør bedømmes i forhold til andre parter, som er involveret i transaktionen?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), artikel 168, 193, artikel 199, stk. 1, litra d), artikel 200 og artikel 226, stk. 11.

EU-Domstolens praksis

Dom af 1. april 2004, Bockemühl, sag C-90/02, vedrørende ordningen for omvendt betalingspligt af moms ved levering af tjenesteydelser, der finder anvendelse *mutatis mutandis* i forbindelse med levering af varer.

»En afgiftspligtig person, der som aftager af tjenesteydelser er betalingspligtig for det pågældende momsbeløb, er [...] ikke forpligtet til at være i besiddelse af en faktura, der er udstedt i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3, for at kunne udøve sin fradragsret og skal udelukkende opfylde de formaliteter, som fastlægges af den pågældende medlemsstat« (præmis 47).

Selv om medlemsstaterne kan fastlægge formaliteterne vedrørende udøvelsen af fradragsretten i forbindelse med »reverse charge«-proceduren (omvendt betalingspligt), kan »denne beføjelse [...] kun udøves i det omfang pålæggelse af sådanne formaliteter ikke ved antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed i praksis gør udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig« (præmis 49).

»Omfanget af de formaliteter, der skal opfyldes for at kunne udøve fradragsretten, [må] ikke gå ud over, hvad der er strengt nødvendigt med henblik på at kontrollere, at den pågældende »reverse charge«-procedure anvendes korrekt« (præmis 50).

»Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person, som aftager af den omhandlede ydelse, er momsbetalingspligtig, kan de ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne moms stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder« (præmis 51).

Dom af 8. maj 2008, Ecotrade, forenede sager C-95/07 og C-96/07, vedrørende »reverse charge«-proceduren (ordningen for omvendt betalingspligt), hvori følgende fastslås med hensyn til formaliteterne i forbindelse med udøvelsen af fradragsretten:

»[Det er korrekt,] at [artikel 18, stk. 1, litra d), i sjette momsdirektiv] giver medlemsstaterne ret til at fastsætte formaliteterne vedrørende udøvelsen af fradragsretten i tilfælde af omvendt betalingspligt, men den afgiftspligtige persons tilsidesættelse af disse formaliteter kan imidlertid ikke fratage ham fradragsretten« (præmis 62), og »[d]a det er ubestrideligt, at ordningen for omvendt betalingspligt fandt anvendelse på hovedsagerne, kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (præmis 63), fordi »[s]elv om disse bestemmelser gør det muligt for medlemsstaterne at træffe visse foranstaltninger, må de imidlertid ikke gå videre end hvad der er nødvendigt for at sikre de i foregående præmis nævnte formål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området« (præmis 66).

I sidste ende kan »[t]ilsidesættelse af regnskabsforpligtelser som den, der er tale om i hovedsagen, [...] ikke anses for at medføre en risiko for mistede skatte- og afgiftsindtægter, fordi der, således som det er anført i denne doms præmis 56, inden for rammerne af anvendelsen af ordningen for omvendt betalingspligt ikke i princippet opstår nogen skyld i forhold til statskassen. Af disse grunde kan en sådan tilsidesættelse heller ikke ligestilles med momssvig eller misbrug af fællesskabsbestemmelserne, fordi tilsidesættelsen ikke er udført for at opnå en uberettiget afgiftsfordel« (præmis 71).

Dom af 10. juli 2019, Kuršu zeme, sag C-273/18, ligeledes vedrørende et tilfælde, der ligner det i den foreliggende sag, og hvor Letlands øverste domstol forelagde EU-Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal momsdirektivets artikel 168, litra a), fortolkes således, at den er til hinder for et forbud mod at fradrage den [indgående] moms, når dette forbud udelukkende baseres på den afgiftspligtige persons bevidste deltagelse i iværksættelsen af fingerede transaktioner, men det ikke er angivet, hvordan resultatet af disse transaktioner er til skade for statskassen i form af manglende betaling af momsen eller en uretmæssig tilbagebetaling af denne afgift, sammenlignet med en situation, hvor sagsøgeren havde iværksat transaktionen, sådan som den reelt var blevet gennemført?«

Det svar, som EU-Domstolen gav efter at have omformuleret det forelagte spørgsmål, kan i det væsentlige sammenfattes på følgende måde:

»En konstatering af et misbrug på momsområdet kræver, at to betingelser er opfyldt, nemlig for det første, at de omhandlede transaktioner, selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt, ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel« (præmis 35).

»[D]en omstændighed, at en vare ikke er blevet modtaget direkte fra udstederen af en faktura, [indebærer ikke nødvendigvis] en svigagtig dækmanøvre begået af den faktiske leverandør og [udgør ikke nødvendigvis] misbrug, men kan have andre grunde, såsom bl.a. at der foreligger to på hinanden følgende salg af de samme varer, som efter instruks transporteres direkte fra den første sælger til den anden erhverver, således at der er to på hinanden følgende leveringer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, men kun en faktisk transport. »Det er [...] ikke nødvendigt, at den første erhverver er blevet ejer af de omhandlede varer på tidspunktet for denne transport, da spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en levering som omhandlet i denne bestemmelse, ikke forudsætter, at der foreligger overdragelse af den retlige ejendomsret til varen« (præmis 36).

Og i betragtning af den lettiske myndigheds manglende godtgørelse af, at der foreligger en uretmæssig afgiftsfordel, kan »alene det forhold, at der foreligger en transaktionskæde, og den omstændighed, at Kuršu zeme fysisk var kommet i besiddelse af de omhandlede varer på [en enheds] forretningssted i stedet for reelt at modtage dem fra det selskab, der fremgik af fakturaen som leverandør af disse varer«, ikke i sig selv begrunde en konklusion, hvorefter Kuršu zeme ikke har erhvervet de nævnte varer fra KF Prema, således at den transaktion, der er sket mellem disse to selskaber, ikke har fundet sted (præmis 37).

Dom af 17. oktober 2019, Unitel, sag C-653/18.

»Kvalificeringen af en transaktion som en »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), kan [...] ikke gøres betinget af, at køberen er identificeret« (præmis 25). »Imidlertid tilkommer det for det andet medlemsstaterne i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 131 at fastsætte de betingelser, hvorunder de afgiftsfritager udførselstransaktioner med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de i dette direktiv nævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug. Medlemsstaterne skal ikke desto mindre ved udøvelsen af deres beføjelser overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter proportionalitetsprincippet« (præmis 26).

»Hvad angår proportionalitetsprincippet skal det bemærkes, at en national foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig afgiftsopkrævning, hvis den i det væsentlige gør momsfrigtagelsen afhængig af, at visse formelle betingelser er opfyldt, uden at der tages hensyn til de materielle betingelser, og navnlig uden at det undersøges, om disse materielle betingelser er opfyldt. Afgiftspåligningen af transaktioner skal således foretages på grundlag af disses objektive kendetegn« (præmis 27).

»Såfremt de materielle betingelser er opfyldt, kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet endvidere, at der skal indrømmes momsfrigtagelse, selv hvis de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser« (præmis 28).

»Ifølge Domstolens praksis anerkendes der kun to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af et formelt krav kan medføre, at retten til momsfrigtagelse fortabes« (præmis 29).

»For det første kan tilsidesættelsen af et formelt krav føre til, at der gives afslag på at indrømme momsfrigtagelsen, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt« (præmis 30).

»Hvis den manglende identifikation af den faktiske køber i en given sag gør det umuligt at godtgøre, at den pågældende transaktion udgør en levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), kan denne omstændighed således føre til, at den fritagelse for udførsel, der er fastsat i denne artikel, må nægtes. Hvis det derimod i alle tilfælde kræves, at køberen af varerne i tredjelandet identificeres, uden at det undersøges, om de materielle betingelser for denne fritagelse, bl.a. udførslen af de pågældende varer fra Unionens toldområde, er opfyldt, overholdes hverken proportionalitetsprincippet eller princippet om afgiftsneutralitet (præmis 31).

»For det andet kan princippet om afgiftsneutralitet ikke påberåbes med henblik på at opnå momsfrigtagelse af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til skatte- og afgiftssvig, der har bragt det fælles

momssystemets virkemåde i fare [...] [Det er] ikke i strid med EU-retten at kræve af en erhvervsdrivende, at denne handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves, for at sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke fører til deltagelse i skatte- og afgiftssvig. Såfremt den berørte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig fra erhververens side, og den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, bør den afgiftspligtige person nægtes indrømmelse af fritagelsen« (præmis 33).

»Derimod kan leverandøren ikke være ansvarlig for betaling af moms, uafhængigt af, om denne er involveret i den af køberen begåede svig [, da det vil] være klart uforholdsmæssigt at lade en afgiftspligtig person hæfte for manglende afgiftsindtægter på grund af tredjemands svigagtige handlinger, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på« (præmis 34).

Anførte nationale forskrifter

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift af 28.12.1992, herefter »momsloven«).

I henhold til lovens artikel 84, stk. 1, nr. 2, litra c), pålægges virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende, for hvem der udføres afgiftspligtige transaktioner, afgift, når der er tale om levering af bl.a. genbrugsmateriale.

I henhold til momslovens artikel 92, stk. 1, nr. 3), kan afgiftspligtige personer fradrage moms, der skal betales på indenlandsk område, og som er pålagt som indgående moms eller i forbindelse med levering af de varer, som bl.a. er nævnt i momslovens artikel 84, stk. 1, nr. 2), i den moms, som skal betales for afgiftspligtige transaktioner, der er foretaget på samme område.

Momslovens artikel 97 bestemmer i stk. 1, at fradragsretten kun kan udøves af virksomheder eller selvstændige erhvervsdrivende, som er i besiddelse af dokumentation for deres ret, og at det med henblik herpå kun er en faktura, som udstedes af den afgiftspligtige person i de i denne lovs artikel 165, stk. 1. omhandlede tilfælde, der betragtes som dokumentation for fradragsretten. Samme artikel bestemmer i stk. 2, at de i stk. 1 nævnte dokumenter, der ikke opfylder samtlige de ved lov eller administrativt fastsatte betingelser, ikke kan begrunde en fradragsret.

Denne lovs artikel 165, stk. 1, bestemmer, at i de tilfælde, der bl.a. er omhandlet i samme lovs artikel 84, stk. 1, nr. 2), skal en faktura, der i givet fald er udstedt af den person, som har foretaget den relevante levering af varer eller tjenesteydelser, eller et regnskabsbilag for transaktionen være ledsaget af en faktura, der

indeholder afgiftsfastsættelsen. Denne faktura skal være i overensstemmelse med de krav, som er fastsat ved bekendtgørelse.

Tribunal Supremos (øverste domstol) praksis

Dom af 25. marts 2009 (4608/2006): »Alle formelle forpligtelser tilsigter at lette en korrekt anvendelse af moms, og det giver således ingen mening at tillægge det samme betydning, at de formelle krav ikke opfyldes i tilfælde af anvendelse af omvendt betalingspligt, hvor den afgiftspligtige undlader at angive den, idet den pågældende ikke mener, at transaktionen er afgiftspligtig i henhold til en fortolkning af loven, som er rimelig men ukorrekt, idet den indebærer et brud på afgiftsneutraliteten«, og under disse omstændigheder »må det lægges til grund, at fradragsretten er en væsentlig ret, som er af stor betydning for systemet for momsanvendelse, hvilket er baggrunden for, at en simpel formel forpligtelse, uanset hvor velbegrundet denne måtte være for at lette en korrekt anvendelse af den relevante administrative procedure, ikke kan føre til tab af den nævnte fradragsret«.

Dom af 28. januar 2013, (3272/2010). I denne sag fastslog kontrolorganerne, at hjemstederne for de virksomheder, som den afgiftspligtige havde anført på sine fakturaer som leverandører, var fiktive, og at det desuden ikke var muligt, at disse virksomheder kunne have leveret de varer, der formelt var blevet faktureret, eftersom de var tomme selskaber, der som conduitselskaber havde til formål at skabe et dække, der gjorde det muligt for den afgiftspligtige person at erhverve disse varer fra faktiske leverandører i »B«, dvs. uden regnskabsmæssig angivelse heraf. Af denne grund nægtede kontrolorganerne momsfradraget med den begrundelse, at de i fakturaerne anførte transaktioner reelt ikke havde fundet sted med de i samme fakturaer angivne virksomheder og var fiktive.

Der henvises i denne dom til, at EU-Domstolen har udtalt, at selv om en transaktion gennemført af en afgiftspligtig person ikke i sig selv er behæftet med svig, kan dennes ret til at fratrække indgående moms ikke berøres af, at der i den leveringskæde, som denne transaktion indgår i, uden at den afgiftspligtige ved eller kan vide det, findes en anden transaktion, som ligger før eller efter den afgiftspligtiges egen transaktion, og som er behæftet med momssvig. I den pågældende dom omtales ligeledes det af EU-Domstolen anvendte kriterium, hvorefter en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst, at han ved erhvervelse af et gode medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig, må anses for at have medvirket til denne svig uanset spørgsmålet om, hvorvidt vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af goderne. Følgelig tilkommer det de nationale domstole at nægte den afgiftspligtige person ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af et gode deltog i en transaktion, der var led i momssvind, hvilket gælder, uanset om den omhandlede transaktion opfylder de objektive kriterier, som begrebet levering af et gode, som er foretaget af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og begrebet økonomisk virksomhed, er baseret på.

Den forelæggende ret har ligeledes anført, at selv om medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 21, stk. 3, ifølge EU-Domstolen kan anse en person for solidarisk betalingspligtig for moms, når han på tidspunktet for den til ham foretagne transaktion vidste eller burde have vidst, at momsen af denne transaktion eller af en tidligere eller senere transaktion, ikke ville blive betalt, og medlemsstaten kan basere sig på formodninger herom, kan sådanne formodninger ikke formuleres således, at det bliver praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at afkræfte formodningerne, hvilket *reelt* indebærer et system med ubetinget hæftelse, eftersom medlemsstaterne skal overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Fællesskabets retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet.

Dernæst fastslog Tribunal Supremo (øverste domstol) i denne dom, at den pågældende udstedte fakturaerne vel vidende, at vedkommende aldrig havde indgået nogen aftale med den virksomhed, som den pågældende fakturerede, og at EU-Domstolens praksis om, at det ikke er muligt at nægte ret til momsfradrag for en erhvervsdrivende, som er involveret i karruselsvig og ikke vidste eller ikke kunne vide dette, i så fald ikke fandt anvendelse af den enkle årsag, at virksomheden vidste, at den på fakturaen havde angivet et andet tomt selskab, som den ikke havde indgået nogen aftale med.

Det af EU-Domstolen anvendte kriterium, hvorefter fradragsretten bør nægtes den afgiftspligtige person, hvis det er godtgjort, at denne vidste eller burde have vidst, at den pågældende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig, skulle derfor anvendes, selv om den omhandlede transaktion opfylder de objektiver kriterier, som begrebet levering af et gode er baseret på.

Kort redegørelse for de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 I 2008 købte den appellerende virksomhed, Ferimet, S.L. genbrugsmateriale (metalskrot) af selskabet Reciclatges de terra alta, idet den angav moms i henhold til ordningen for omvendt betalingspligt og udstedte egenfakturaer herfor.
- 2 Skatte- og afgiftsinspektoratet fandt inden for rammerne af en kontrolprocedure, at leverandøren af dette materiel, Reciclatges de terra alta, ikke var i besiddelse af det nødvendige personale og materielle midler til levering heraf, og at de fakturaer, som Reciclatges de terra alta havde udstedt til køberen, var fiktive. Inspektoratet var derfor af den opfattelse, at transaktionen var fiktiv, for selv om det ikke kunne benægtes, at materialerne var blevet leveret, var den egentlige leverandør bevidst blevet skjult. Af samme grund konkluderede inspektoratet, at der ikke var grundlag for det fradrag af indgående moms, som Ferimet havde foretaget, og det pålagde selskabet en bøde.
- 3 Denne afgørelse blev stadfæstet af Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Catalonien, Spanien).

- 4 Ferimet anfægtede disse administrative afgørelser ved Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (afdeling for forvaltningsretlige sager ved øverste regionale domstol i Catalonien, Spanien), idet selskabet i denne forbindelse påberåbte sig spansk lovgivning, EU-retten samt EU-Domstolens praksis og gjorde følgende gældende:
- Det er ubestridt (og accepteret af skatte- og afgiftsinspektoratet), at Ferimets køb af genbrugsmaterialet er reelt.
 - Angivelse af en fiktiv leverandør er kun af formel betydning, eftersom erhvervelsen faktisk fandt sted.
 - Der kan ifølge EU-retten og praksis fra Den Europæiske Unions Domstol ikke nægtes ret til fradrag, når det fastslås, at transaktionen er reel, og når ordningen for omvendt betalingspligt ikke blot sikrer opkrævningen af moms og kontrollen med denne, men også at der ikke foreligger nogen afgiftsfordel for den afgiftspligtige person.
- 5 Den 23. november 2017 afsagde den nævnte ret dom, hvorved Ferimet ikke fik medhold af følgende grunde:
- Skatte- og afgiftsinspektoratet havde i tilstrækkelig grad godtgjort, at leverandøren var fiktiv.
 - Angivelsen af leverandøren, som er et forhold, der skal fremgå af egenfakturaen, kan ikke anses for en ren formel oplysning, da den gør det muligt at kontrollere lovligheden af momskæden og derfor har betydning for princippet om afgiftsneutralitet.
 - Selv om det er korrekt, at der inden for ordningen for omvendt betalingspligt principielt ikke foreligger et tab af afgiftsindtægter, fordi skylden og fradragsretten modregnes hinanden, betyder dette ikke, at man har en fradragsret, selv hvis der angives en fiktiv transaktion – i det foreliggende tilfælde i forhold til leverandøren – eftersom denne fradragsret er underlagt opfyldelse af de materielle betingelser, herunder et krav om, at den angivne leverandør er den faktiske leverandør.
- 6 Ferimet har iværksat appel til prøvelse af denne dom.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 7 Ferimet har i forbindelse med appellen gjort gældende, at afgiftslovgivningen og EU-Domstolens omfattende praksis nødvendigvis fører til den konklusion, at selskabet havde ret til at fradrage den indgående moms for den omhandlede transaktion, for så vidt som: a) det selv var den egentlige kunde i transaktionen og reelt købte og modtog metalskrottet, og b) der hverken skete eller kunne ske tab af afgiftsindtægter, fordi i) selskabet ikke skulle betale moms på grund af »reverse

charge«-proceduren eller ordningen for omvendt betalingspligt, og ii) selskabets leverandører heller ikke skulle betale moms, eftersom de ikke kunne opkræve moms, for så vidt som de var omfattet af nævnte ordning for omvendt betalingspligt.

- 8 Ferimet har i sine bemærkninger vedrørende relevansen af at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse for EU-Domstolen fremført følgende argumenter:
 - Opkrævningen af moms og kontrollen hermed sikres allerede ved den blotte anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt, således at en simpel formel betingelse, såsom en korrekt angivelse af vareleverandøren i fakturaen, ikke kan ophøjes til et grundlæggende krav for at kunne udøve fradragsretten, da selve ordningen for omvendt betalingspligt sikrer, at det er umuligt at opnå en hvilken som helst afgiftsfordel.
 - Da der ikke har været tale om nogen uretmæssig afgiftsfordel for den afgiftspligtige person, er en eventuel svigagtig hensigt hos en anden erhvervsdrivende end den afgiftspligtige person, som har deltaget i den samme leveringskæde, ikke relevant i henhold til princippet om neutralitet, eftersom »enhver transaktion skal bedømmes for sig« ifølge EU-Domstolen.
- 9 Statens repræsentant har til støtte for sin anfægtelse af appellen lagt vægt på tre argumenter: a) det er ubestrideligt, at der foreligger en fiktiv transaktion, idet den angivne leverandør af materialerne er fiktiv; b) denne hemmeligholdelse af den faktiske leverandørs identitet over for skatte- og afgiftsmyndighederne skal anses for at være forbundet med svig med hensyn til både moms og direkte skatter, og c) appellanten har ikke godtgjort, at den foreholdte afgiftsfordel ikke foreligger.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Ordningen for omvendt betalingspligt af moms

- 10 Tribunal Supremo (øverste domstol) har oplyst, at den afgiftspligtige som hovedregel er en fysisk eller juridisk person, der i sin egenskab erhvervsdrivende udsteder en faktura og opkræver momsen på sin kunde og derefter hver tredje måned overfører hele den opkrævede moms til statskassen. Dette er grunden til, at det som regel er den afgiftspligtige person, der udsteder en faktura, opkræver moms, og herefter indgiver en afgiftsangivelse og betaler moms til statskassen.
- 11 Der kan imidlertid foreligge de i momslovens artikel 84 omhandlede tilfælde, hvor den som anmelder og betaler momsen, er modtageren af fakturaen og ikke udstederen heraf. Et af disse tilfælde med »omvendt betalingspligt« er det i artikel 84, stk. 1, nr. 2, litra c), omhandlede, nemlig når der er tale om erhvervsdrivende, hvis økonomiske virksomhed består i køb og salg af genbrugsmateriale (metalskrot). I henhold til denne ordning udsteder sælgeren af varen en faktura, hvori han ikke opkræver moms, og køberen af varen udsteder en faktura

(»egenfaktura«), som omfatter den hertil svarende moms. Da udstederen og modtageren er sammenfaldende i egenfakturaen, skal køberen af varen angive både udgående moms og indgående moms for det samme beløb, som den pågældende medtager i sin kvartalsvise momsangivelse.

Tvisten i hovedsagen

- 12 Den problemstilling, der er rejst inden for rammerne af tvisten, vedrører spørgsmålet om, hvorvidt det er muligt at fradrage moms, som appellantens både har opkrævet som udgående moms, og som skal betales af denne som indgående moms i en egenfaktura i henhold til en ordning for omvendt betalingspligt, når i) transaktionen reelt er blevet gennemført (for så vidt ubestridt), og ii) den faktiske leverandør af de købte varer er blevet skjult.
- 13 For at kunne træffe afgørelse i hovedsagen skal det afklares, i) om undladelsen af at angive leverandøren af disse varer er et rent formelt krav, ii) hvilken betydning det har, at den angivne faktiske leverandør er falsk, og at en sådan falsk erklæring er køberen bekendt, og iii) om det utvivlsomt kan udledes af praksis fra Den Europæiske Unions Domstol, at der, uanset om der er tale om ond tro, kun kan nægtes ret til fradrag, »hvor der er risiko for tab af skatteindtægter for medlemsstaten«, idet den afgiftspligtige person inden for rammerne af ordningen for omvendt betalingspligt principielt ikke skylder statskassen noget.
- 14 Tribunal Supremo (øverste domstol) er ikke af den opfattelse, at EU-Domstolens praksis nødvendigvis indebærer, at der aldrig kan nægtes ret til fradrag, når det er fastslået, at en levering af goder faktisk har fundet sted, og at den afgiftspligtige har erhvervet dem. Det fremgår heller ikke af denne retspraksis, at angivelsen af en fiktiv leverandør i det dokument, der fastslår transaktionen (egenfaktura), udgør en rent formel overtrædelse, som er irrelevant med hensyn til opnåelse af fradrag, når selve transaktionen er reel.
- 15 Tribunal Supremo (øverste domstol) er opmærksom på det af EU-Domstolen anvendte kriterium om, at det ikke er muligt for de nationale lovgivninger eller de nationale afgiftsmyndigheder at pålægge begrænsninger for retten til fradrag for moms (afgørende for at sikre dens neutralitet), der går videre end, hvad der kræves for at bekæmpe svig, eller som gør udøvelsen af denne ret yderst kompliceret. EU-Domstolen har imidlertid ligeledes bekræftet, at det ikke er tilladt at anmode om og opnå fradrag, når ansøgeren har medvirket til en transaktion, der var led i momssvig, selv i de tilfælde, hvor den omhandlede transaktion opfylder de hertil knyttede objektive kriterier. Under disse omstændigheder er Tribunal Supremo (øverste domstol) i tvivl om, hvorvidt det forhold, at den berørte har kendskab til, at leverandøren er fiktiv og ikke reel, indebærer, at transaktionen kan kvalificeres som misbrug eller svig.
- 16 På samme måde med hensyn til begrebet »afgiftsfordel« – som Domstolen ligeledes gentagne gange har fastslået er en ufravigelig forudsætning, for at der kan nægtes momsfradrag – fremgår det ikke entydigt af praksis fra Den

Europæiske Unions Domstol, om begrebet »afgiftsfordel« kun vedrører den person, der anmoder om fradrag og ikke eventuelt andre deltagere i den transaktion, der giver anledning til dette fradrag. Det fremgår med andre ord ikke klart, om der nødvendigvis skal ses bort fra adfærden hos leverandøren af varerne, navnlig når erhververen af varerne bevidst har skjult leverandørens identitet, og den direkte beskatning kan være bragt i fare, idet transaktionen ikke er skattetransparent for den faktiske sælger af varerne, og skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kender til den.

ARBEJDSDOKUMENT