

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 6 juli 2006 *

I de förenade målen C-439/04 och C-440/04,

angående två beslut att begära förhandsavgörande, från Cour de cassation (Belgien), enligt artikel 234 EG, av den 7 oktober 2004, som inkom till domstolen den 19 oktober 2004, i målen

Axel Kittel (C-439/04)

mot

État belge

och

État belge (C-440/04)

mot

Recolta Recycling SPRL,

* Rättegångsspråk: franska.

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent), U. Löhmus och A. Ó Caoimh,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 februari 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Axel Kittel, genom J. Bublot, avocat (C-439/04)
- Recolta Recycling SPRL, genom T. Afschrift och A. Rayet, avocats (C-440/04),
- belgiska staten, genom E. Dominkovits, därefter av L. Van den Broeck, båda i egenskap av ombud, biträdda av B. van de Walle de Ghelcke, avocat,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello stato,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom J.-P. Keppenne och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 mars 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Besluten att begära förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Besluten att begära förhandsavgörande har fattats i två mål mellan Axel Kittel respektive Recolta Recycling SPRL (nedan kallat Recolta) och belgiska staten efter att den belgiska skattemyndigheten nekade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på transaktioner som har ansetts utgöra karusellbedrägerier.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

- 3 I artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) i dess lydelse enligt sjätte direktivet (nedan kallat första direktivet), föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdes[s]katt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdes[s]katt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdes[s]kattebelopp som burits direkt av de olika kostnads-komponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdes[s]katt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

- 4 Artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Mervärdes[s]katt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap."

- 5 Artiklarna 4.1 och 4.2 i direktivet har följande lydelse:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

- 6 Enligt artikel 5.1 i samma direktiv avses med 'leverans av varor' överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

7 I artiklarna 17.1 och 17.2 a i det sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) [M]ervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.”

Den nationella lagstiftningen

8 I artikel 1131 i belgiska Code civil föreskrivs att ”avtal utan syfte eller med ett falskt eller olagligt syfte saknar verkan”.

9 Enligt artikel 1133 i Code civil är ”syftet olagligt när det är förbjudet genom lag eller när det strider mot god sed och grunderna för rättsordningen”.

Twisterna i målen vid den nationella domstolen

Mål C-439/04

- 10 Den nationella domstolen har angett att aktiebolaget Ang Computime Belgium (nedan kallat Computime) köpte och återförsålde datakomponenter och att skattemyndigheten enligt sin promemoria fann att Computime uppsåtligen hade deltagit i ett mervärdesskattebedrägeri av karuselltyp, vars syfte var att en eller flera gånger få tillbaka mervärdesskatt som fakturerats av leverantörer för en och samma vara, samt att leveranserna till Computime var fiktiva. På dessa skäl beslutade skattemyndigheten att inte medge Computime avdrag för mervärdesskatt på nämnda transaktioner.
- 11 Det framgår av utredningen i målet att receveur de la TVA de Verviers fattade ett beskattningsbeslut den 13 oktober 1997. Beloppen som Computime ålades att betala uppgick till ungefär 240 miljoner BEF i skatt och nästan 480 miljoner BEF i skattetillägg (totalt ungefär 18 miljoner euro).
- 12 Computime överklagade beskattningsbeslutet till Tribunal de première instance de Verviers, som ogillade överklagandet genom dom av den 28 juli 1999. Denna dom fastställdes av Cour d'appel de Liège genom dom av den 29 maj 2002.
- 13 Axel Kittel har, i egenskap av Computimes konkursförvaltare, överklagat den domen vid Cour de Cassation.

Mål C-440/04

- 14 Enligt den hänskjutande domstolen köpte Recolta 16 lyxfordon från en viss person med efternamnet Ailliaud, som i sin tur hade köpt fordonen från företaget Auto-Mail. Ailliaud erlade inte någon mervärdesskatt till statskassan på sina inköp och redovisade inte till belgiska staten den skatt som Recolta hade erlagt. Recolta sålde därefter fordonen vidare till företaget Auto-Mail utan att debitera mervärdesskatt under åberopande av ett exportförsäljningstillstånd.
- 15 Det följer av utredningen i målet att enligt en undersökning av specialenheten för skattekontroll hade Ailliaud och Auto-Mail inrättat en mekanism för skattebedrägeri av karuselltyp, som omfattade de transaktioner som hade slutits med Recolta.
- 16 Receveur de la TVA de Verviers fattade den 26 oktober 1989 ett beskattningsbeslut mot Recolta avseende ett belopp på över 4,8 miljoner BEF i form av skatter och strax över 9,7 miljoner BEF i form av skattetillägg (totalt sett ungefär 360 000 euro).
- 17 Recolta överklagade beskattningsbeslutet till Tribunal de première instance de Verviers. Genom dom av den 1 oktober 1996 fastställde denna domstol, efter att ha konstaterat att det inte fanns något stöd för slutsatsen att Recolta och dess ledning hade kännedom eller var medvetna om att företaget var indraget i en utbredd bedrägerihärva, att beskattningsbeslutet som receveur hade fattat saknade stöd i lag och därför var ogiltigt och utan verkan. Målet har även gett upphov till ett

brottmålsförfarande, under vilket Tribunal correctionnel de Bryssel den 7 januari 1994 beslutade att skriva av målet mot Recoltas företagsledare.

- 18 Belgiska staten överklagade den domen vid Cour d'appel de Liège och gjorde gällande att avtalen som låg till grund för fakturorna utgjorde en nullitet enligt nationell rätt därför att det avgörande motivet för Ailliaud att sluta avtal med Recolta var att utföra transaktioner i strid med mervärdesskattesystemet. Enligt belgiska staten var inte de nödvändiga villkoren för avdragsrätt, särskilt att varorna levererats, uppfyllda, eftersom de omtvistade transaktionerna hade ett olagligt syfte i enlighet med artikel 1131 i Code civil.
- 19 Belgiska staten överklagade till Cour de cassation efter det att Cour d'appel de Liège hade fastställt den överklagade domen.

Tolkningsfrågorna

- 20 Den nationella domstolen har först påpekat att bestämmelserna i den belgiska mervärdesskattelagstiftningen som är i fråga i målen vid den nationella domstolen utgör ett införlivande med nationell rätt av artiklarna 2, 4.1, 5.1 och 17.2 i sjätte direktivet.

- 21 Den nationella domstolen har även erinrat om att i enlighet med domstolens fasta rättspraxis grundar sig sjätte direktivet på principen om skatteneutralitet som utgör hinder för en allmän differentiering — i fråga om uppbörd av mervärdesskatt — mellan tillåtna och otillåtna transaktioner, med undantag för fall, som inte är relevanta i det förevarande fallet, då all konkurrens mellan en lagenlig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors särdrag.
- 22 Den nationella domstolen har även angett att ett avtal som har slutits för att genomföra bedrägeri mot tredje man, i förevarande fall belgiska staten vars rättigheter skyddas i en lagstiftning som utgör tvingande rätt, är enligt nationell rätt olagligt och utgör en nullitet. Beträffande det allmänna intresset räcker det att en av parterna har slutit avtal i olagligt syfte och det krävs inte att den andra avtalsparten känner till detta syfte.
- 23 Cour de cassation har i mål C-439/04 erinrat om att Cour d'appel de Liège har fastställt att ett avtal som utgör en nullitet inte kan föranleda några rättsverkningar, såsom avdrag för mervärdesskatt, då det olagliga syftet är bedrägeri med avseende på själva skatten. Cour de cassation har också uppgett att Axel Kittel har gjort gällande, till stöd för sin överklagandegrund, att mervärdesskatt som har fakturerats av en skattskyldig person för en leverans av varor kan dras av, även om varorna levereras enligt ett avtal som enligt nationell rätt utgör en nullitet, och att avdragsrätten består även om det olagliga syftet är bedrägeri med avseende på själva mervärdesskatten.
- 24 Belgiska staten har i mål C-440/04, till stöd för sin överklagandegrund, bekräftat att mervärdesskatt som fakturerats av en skattskyldig person för en leverans av varor inte kan dras av när leveransen, oavsett om den faktiskt har skett, har utförts enligt ett avtal som enligt nationell rätt utgör en nullitet, och detta även när köparen är i god tro.

- 25 Mot denna bakgrund beslutade Cour de cassation att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

I mål C-439/04:

- "1) Utgör principen om skatteneutralitet i fråga om [mervärdesskatt] hinder, då varor levererats till en skattskyldig person som i god tro ingått avtal utan att känna till att säljaren gjort sig skyldig till bedrägeri, för att ett försäljningsavtal som förklarats vara en nullitet med stöd av en nationell civilrättslig bestämmelse — enligt vilken avtal[et] utgör en nullitet på grund av att det strider mot grunderna för rättsordningen eftersom säljaren har ett olagligt syfte med avtalet — får till följd att den skattskyldiga personen förlorar rätten till avdrag för mervärdesskatt?
- 2) Blir svaret ett annat om nulliteten är en följd av själva mervärdesskattebedrägeriet?
- 3) Blir svaret ett annat om det olagliga syftet med försäljningsavtalet, som enligt nationell rätt utgör en nullitet, är att genomföra ett mervärdesskattebedrägeri och båda parter känner till detta?"

I mål C-440/04:

- "1) Utgör principen om skatteneutralitet i fråga om mervärdesskatt hinder, då varor levererats till en skattskyldig person som i god tro ingått avtal utan att känna till att säljaren gjort sig skyldig till bedrägeri, för att ett försäljningsavtal som

förklarats vara en nullitet med stöd av en nationell civilrättslig bestämmelse — enligt vilken avtalet utgör en nullitet på grund av att det strider mot grunderna för rättsordningen eftersom säljaren har ett olagligt syfte med avtalet — får till följd att den skattskyldiga personen förlorar rätten till avdrag för mervärdesskatt?

2) Blir svaret ett annat om nulliteten är en följd av själva mervärdesskattebedrägeriet?"

- 26 Genom beslut av domstolens ordförande av den 28 januari 2005 förenades målen C-439/04 och C-440/04 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt med avseende på domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågorna, som skall bedömas tillsammans, för att få klarhet i huruvida, då leverans sker till en skattskyldig person som inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga utgjorde ett bedrägeri från säljarens sida, artikel 17 i sjätte direktivet skall tolkas så, att artikeln utgör hinder för en bestämmelse i nationell rätt enligt vilken den omständigheten att ett försäljningsavtal förklarats vara ogiltigt med stöd av en civilrättslig bestämmelse som innebär att avtalet utgör en nullitet i strid med grunderna för rättsordningen får till följd att den skattskyldiga personen förlorar rätten till avdrag för erlagd mervärdesskatt. Den nämnda domstolen frågar sig även om denna fråga skall besvaras annorlunda då nulliteten är en följd av ett mervärdesskattebedrägeri.

- 28 Den hänskjutande domstolen önskar dessutom veta om svaret på den nämnda frågan hade blivit ett annat om den skattskyldiga personen hade känt till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.

Yttranden som har inkommit till domstolen

- 29 Axel Kittel anser att principen om skatteneutralitet, som bland annat kan utläsas av artikel 2 i första direktivet och artikel 17.2 a i sjätte direktivet utgör hinder för att en skattskyldig person förlorar rätten till avdrag enbart därför att en transaktion utgör en nullitet enligt nationell rätt.
- 30 Dessutom anser han att artikel 5 i sjätte direktivet inte utgör hinder för att en transaktion som på grund av dess särdrag ingår i en konkurrensutsatt ekonomisk kedja skall anses utgöra en varuleverans, även om en del av leveransen utförs i syfte att begå mervärdesskattebedrägeri. Under dessa omständigheter skall artikel 17.2 i sjätte direktivet tolkas så, att en köpare som inte handlar med uppsåt att begå mervärdesskattebedrägeri har rätt till avdrag.
- 31 På samma sätt är det enligt den bestämmelsen tillåtet för en köpare som inte handlar med uppsåt att begå mervärdesskattebedrägeri att göra avdrag, även om vederbörande känner till att leverantören handlar med uppsåt att begå mervärdesskattebedrägeri, och oavsett om bedrägeriet innebär vinning för vederbörande. Artikel

17.2 i sjätte direktivet skall alltså tolkas så, att en köpare har rätt till avdrag, även om vederbörande känner till att leverantören handlar med uppsåt att begå mervärdes-skattebedrägeri och oavsett om bedrägeriet innebär vinning för vederbörande.

- 32 Belgiska staten har gjort gällande att principen om mervärdesskatteneutralitet inte utgör hinder för att en skattskyldig person vägras all avdragsrätt avseende överlåtelse av varor till den skattskyldige som har ingått avtal i god tro och utan vetskap om säljarens bedrägeri, om det inte visas att de materiella villkoren för rätt till avdrag inte är uppfyllda.
- 33 Detta är särskilt fallet när den skattskyldiga personen utan att känna till det deltar i ett karusellbedrägeri, i den mån vederbörande inte kan anses utgöra mottagare av varuleveransen i den mening som avses i artikel 5 i sjätte direktivet eller nyttjare av varorna i fråga för sina skattepliktiga transaktioner eller om den skattskyldiga personen inte har en faktura som upprättats i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 18.1 och 22.3 i direktivet.
- 34 Avdragsrätt kan även vägras om det är utrett att denna rätt åberopas på ett sätt som utgör bedrägeri eller missbruk.
- 35 Recolta och den italienska regeringen har anfört att den första frågan bör besvaras jakande och den andra frågan nekande.

- 36 Den italienska regeringen anser emellertid att när försäljningsavtalets olagliga syfte utgörs av ett mervärdesskattebedrägeri som båda avtalsparter har vetskap om, utgör principen om förbud mot missbruk av gemenskapsrätten hinder för att överlåtaren medges rätt att dra av erlagd skatt.
- 37 Europeiska gemenskapernas kommission har gjort gällande att leveransen av varor till en skattskyldig person som har ingått avtal i god tro, utan vetskap om säljarens bedrägeri, utgör en leverans av varor i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, vilken ger rätt till avdrag enligt artikel 17.2 i direktivet. Enligt kommissionen utgör principen om skatteneutralitet hinder för att den skattskyldige vägras avdragsrätt för mervärdesskatt med stöd av en bestämmelse i nationell rätt enligt vilken avtalet utgör en nullitet på grund av att det strider mot grunderna för rättsordningen därför att säljaren har ett olagligt syfte med avtalet.
- 38 Enligt kommissionen skall den hänskjutande domstolens frågor inte besvaras annorlunda om försäljningsavtalets olagliga syfte, som medför att det utgör en nullitet enligt nationell rätt, utgör ett mervärdesskattebedrägeri som de två avtalsparterna har vetskap om, med undantag för att det är utrett att köparen utnyttjar avdragsrätten på ett sätt som innebär missbruk av denna.

Domstolens bedömning

- 39 Sjätte direktivet innehåller bestämmelser om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion (se bland annat dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, REG 2003, s. I-6729, punkt 38, och av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 36).

- 40 I sjätte direktivet fastställs ett vidsträckt tillämpningsområde för mervärdesskatten, i och med att det i artikel 2, angående skattepliktiga transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för införsel av varor, skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap (domen i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl., punkt 37).
- 41 Analysen av uttrycket leverans av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap och av uttrycket ekonomisk verksamhet visar nämligen att dessa uttryck, som definierar vilka transaktioner som är skattepliktiga enligt sjätte direktivet, har en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl., punkterna 43 och 44).
- 42 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 24 i dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), skulle en skyldighet för skattemyndigheten att genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personens avsikt strida mot syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt att garantera rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten genom att, utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär.
- 43 En skyldighet för skattemyndigheten att, i syfte att fastställa huruvida en viss transaktion utgör en leverans som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap och huruvida den utgör en ekonomisk verksamhet, beakta den avsikt som en annan näringsidkare än den berörde näringsidkaren, vilken deltagit i samma leveranskedja, har haft och/eller den eventuellt bedrägliga karaktären av en annan transaktion som ingår i denna kedja före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, vilken denna inte kände till eller kunde känna till, skulle *a fortiori* strida mot dessa syften (domen i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl., punkt 46).

- 44 Domstolen drog slutsatsen i punkt 51 i domen i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl. att transaktioner som inte i sig utgör mervärdesskattebedrägeri utgör leveranser av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap samt ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 samt i artiklarna 4 och 5.1 i sjätte direktivet, om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa uttryck grundar sig på, oberoende av vilken avsikt en annan näringsidkare än den berörda skattskyldiga personen, vilken har deltagit i samma leveranskedja, har haft och/eller oberoende av den eventuellt bedrägliga karaktären av en annan transaktion som ingår i denna leveranskedja före eller efter den transaktion som har utförts av den skattskyldiga personen, vilken denna inte kände till eller kunde ha känt till.
- 45 Domstolen har klargjort att rätten för en skattskyldig person som utför sådana transaktioner att dra av ingående mervärdesskatt påverkas inte heller av det förhållandet att en annan transaktion i den leveranskedja i vilken dessa transaktioner ingår, vilken har utförts före eller efter den som har utförts av den skattskyldiga personen, utan att vederbörande kände till eller kunde känna till det, utgör mervärdesskattebedrägeri (domen i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl. punkt 52).
- 46 Att sådana transaktioner utförs inom ramen för ett bedrägeri av säljaren, vilket den skattskyldiga personen inte kände till eller kunde känna till, föranleder inte domstolen att göra någon annan bedömning.
- 47 Den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör nämligen en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43).

- 48 Avdragssystemet som har till syfte att helt säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se bland annat dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National*, REG 2001, s. I-1361, punkt 24, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, *HE*, REG 2005, s. I-3123, punkt 70).
- 49 Frågan huruvida den mervärdesskatt som skall betalas för de tidigare eller senare transaktionerna avseende de berörda varorna har inbetalats till statskassan saknar betydelse för den skattskyldiga personens rätt att dra av ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, *Transport Service*, REG 2004, s. I-1991, punkt 26). Enligt den grundläggande principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som framgår av artikel 2 i första och sjätte direktiven, skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, och avdrag skall medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (se bland annat dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, *Midland Bank*, REG 2000, s. I-4177, punkt 29, och av den 27 november 2003 i mål C-497/01, *Zita Modes*, REG 2003, s. I-14393, punkt 37, samt domen i de ovannämnda förenade målen *Optigen m.fl.*, punkt 54).
- 50 I detta avseende framgår det, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, av fast rättspraxis att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att allmänt göra åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner. Detta betyder att den omständigheten att en gärning utgör brott inte som sådan medför ett undantag från beskattning. Ett sådant undantag kan endast komma i fråga i speciella situationer då all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag (se bland annat dom av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, *Coffeeshop "Siberië"*, REG 1999, s. I-3971, punkterna 14 och 21, och av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, *Salumets m.fl.*, REG 2000, s. I-4993, punkt 19). Det är emellertid utrett att detta inte är fallet vare sig i fråga om datakomponenterna eller de bilar som är föremål för provning i målet vid den nationella domstolen.

- 51 Mot denna bakgrund får det anses att näringsidkare som vidtar varje åtgärd som rimligen kan krävas av dem i syfte att säkerställa att deras transaktioner inte ingår i ett bedrägeri, vare sig det är fråga om mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier, skall kunna förlita sig på att dessa transaktioner är rättsenliga, utan att därvid riskera att förlora rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries, REG 2006, s. I-4191, punkt 33).
- 52 Av detta följer att då leverans sker till en skattskyldig person som inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga utgjorde ett bedrägeri från säljarens sida, skall artikel 17 i sjätte direktivet tolkas så, att artikeln utgör hinder för en bestämmelse i nationell rätt enligt vilken den omständigheten att ett försäljningsavtal förklarats vara ogiltigt med stöd av en civilrättslig bestämmelse som innebär att avtalet utgör en nullitet i strid med grunderna för rättsordningen på grund av att säljaren begått en olaglig gärning får till följd att den skattskyldiga personen förlorar rätten till avdrag för erlagd mervärdesskatt. Frågan huruvida den nämnda nulliteten är resultatet av ett mervärdesskattebedrägeri eller andra bedrägerier saknar betydelse i detta hänseende.
- 53 Däremot är de objektiva kriterier på vilka uttrycken leverans av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap och ekonomisk verksamhet grundar sig inte uppfyllda beträffande skattebedrägerier som har begåtts av den skattskyldiga personen själv (se dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 59).
- 54 Som domstolen redan har påpekat utgör nämligen bekämpandet av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet (se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 76). Enskilda får inte missbruka eller åberopa gemenskapsrätten i bedrägligt syfte (se

bland annat dom av den 12 maj 1998 i mål C-367/96, Kefalas m.fl., REG 1998, s. I-2843, punkt 20, av den 23 mars 2000 i mål C-373/97, Diamantis, REG 2000, s. I-1705, punkt 33, och av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 32).

- 55 Om skattemyndigheten anser att avdragsrätten har utnyttjats på ett sätt som utgör bedrägeri, har den befogenhet att retroaktivt begära återbetalning av de belopp som dragits av (se bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 24, och av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO, REG 1996, s. I-857, punkt 24, samt domen i de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 46). Det ankommer på den nationella domstolen att vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri har förekommit i samband med återopandet av denna avdragsrätt (se domen i det ovannämnda målet Fini H, punkt 34).
- 56 På samma sätt skall en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri, anses som medgärningsman i bedrägeriet i enlighet med sjätte direktivet. Detta gäller oberoende av om varornas återförsäljning innebär vinning för vederbörande.
- 57 Den skattskyldige främjar nämligen i en sådan situation med råd och dåd bedrägeriet och kan därför ses som medgärningsman.
- 58 En sådan tolkning utgör för övrigt hinder för transaktioner som utgör bedrägerier och medför att de blir svårare att utföra.

- 59 Det ankommer därför på den nationella domstolen att vägra avdragsrätt om det är utrett med hänsyn till objektiva omständigheter att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri. Avdragsrätten skall vägras även om transaktionen uppfyller de objektiva kriterier som ligger till grund för uttrycket leverans av varor som utförts av en skattskyldig person i denna egenskap och uttrycket ekonomisk verksamhet.
- 60 Av det ovan anförda följer att frågorna skall besvaras så, att då leverans sker till en skattskyldig person som inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga utgjorde ett bedrägeri från säljarens sida, skall artikel 17 i sjätte direktivet tolkas så, att artikeln utgör hinder för en bestämmelse i nationell rätt enligt vilken den omständigheten att ett försäljningsavtal förklarats vara ogiltigt med stöd av en civilrättslig bestämmelse som innebär att avtalet utgör en nullitet i strid med grunderna för rättsordningen på grund av att säljaren begått en olaglig gärning får till följd att den skattskyldiga personen förlorar rätten till avdrag för erlagd mervärdesskatt. Frågan huruvida den nämnda nulliteten är resultatet av ett mervärdesskattebedrägeri eller andra slags bedrägerier saknar betydelse i detta hänseende.
- 61 Det ankommer däremot på den nationella domstolen att vägra avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att varorna levererats till en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.

Rättegångskostnader

- 62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Då leverans sker till en skattskyldig person som inte kände till eller inte kunde känna till att transaktionen i fråga utgjorde ett bedrägeri från säljarens sida, skall artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, tolkas så, att artikeln utgör hinder för en bestämmelse i nationell rätt enligt vilken den omständigheten att ett försäljningsavtal förklarats vara ogiltigt med stöd av en civilrättslig bestämmelse som innebär att avtalet utgör en nullitet i strid med grunderna för rättsordningen på grund av att säljaren begått en olaglig gärning får till följd att den skattskyldiga personen förlorar rätten till avdrag för erlagd mervärdesskatt. Frågan huruvida den nämnda nulliteten är resultatet av ett mervärdesskattebedrägeri eller andra slags bedrägerier saknar betydelse i detta hänseende.

Det ankommer däremot på den nationella domstolen att vägra avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att varorna levererats till en skattskyldig person som kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.

Underskrifter