

Sag C-227/21**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

9. april 2021

Forelæggende ret:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauen)

Afgørelse af:

31. marts 2021

Sagsøger og appellat:

»HA.EN.« UAB

Sagsøgt og indstævnt:

Valstybinė mokesčių inspekcija

Hovedsagens genstand

Afgiftsvist vedrørende nægtelse af at anerkende sagsøgerens ret til fradrag for indgående moms, når sagsøgeren ved erhvervelsen af fast ejendom havde eller burde have haft kendskab til, at leverandøren som følge af sin insolvens ikke ville indbetale den udgående moms til statens budget.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Fortolkning af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og princippet om afgiftsneutralitet.

Artikel 267, stk. 3, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

Præjudicielt spørgsmål

Skal Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet

fortolkes således, at de er eller ikke er til hinder for nationale myndigheders praksis, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til fradrag for indgående moms, når denne person ved erhvervelsen af fast ejendom havde (eller burde have haft) kendskab til, at leverandøren som følge af sin insolvens ikke ville (eller ikke ville være i stand til at) indbetale den udgående moms til statens budget?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«).

Anførte nationale forskrifter

Artikel 58, stk. 1, nr. 1, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift) (som affattet ved lov nr. IX-751 af 5.3.2020) bestemmer:

»En momspligtig person skal have ret til at fradrage indgående moms og/eller importmoms på varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet og/eller importeret, hvis disse varer og/eller tjenesteydelser skal anvendes i følgende virksomhed udført af denne person: [...] levering af momspligtige varer og/eller momspligtige tjenesteydelser [...]«

Artikel 719, stk. 1, i Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Republikken Litauens civile retsplejelov) (som ændret ved lov nr. XII-889 af 15.5.2014) bestemmer:

»Hvis en auktion erklæres for ugyldig som følge af manglende tilbudsgivere [...] skal ejendommen overdrages til den person, der kræver indfrielse, til ejendommens oprindelige auktionssalgspris.«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Ved en kreditaftale af 21. september 2007 tildelte »Medicinos bankas« UAB (herefter »banken«) et lån til »Sostinės būstai« UAB (herefter »låntageren«) til gennemførelse af ejendomsudviklingsaktiviteter, og for at sikre den korrekte gennemførelse af aftalen meddelte låntageren en aftalemæssig panteret til en grund i byen Vilnius sammen med en bygning, der var under opførelse herpå.
- 2 Ved en aftale om overdragelse af tilgodehavendet af 27. november 2015 erhvervede sagsøgeren fra banken mod vederlag alle de finansielle krav i forbindelse med kreditaftalen, der var indgået af sidstnævnte med låntageren, sammen med alle de rettigheder, der var fastlagt til at sikre opfyldelsen af forpligtelserne, herunder den førnævnte aftalemæssige panteret. Ved indgåelsen af denne aftale bekræftede sagsøgeren bl.a., at denne havde fået kendskab til

låntagerens økonomiske og finansielle situation og retlige status og var bekendt med, at låntageren var insolvent og genstand for en omstrukturingsprocedure.

- 3 Ved fogedkendelse af 23. maj 2016 blev en auktion over en del af låntagerens faste ejendom offentliggjort, men der var ingen køber, der udviste interesse i denne faste ejendom.
- 4 I forlængelse af den manglende gennemførelse af auktionen blev sagsøgeren tilbudt at overtage denne ejendom fra låntageren (herefter »den faste ejendom«), hvorved sidstnævntes krav delvist blev imødekommet. Sagsøgeren benyttede sig af denne ret og overtog ejendommen.
- 5 Den 21. juli 2016 blev der til dette formål udarbejdet en aftale om overdragelsen af ejendom til en person, der kræver indfrielse, hvorved fogeden overførte den faste ejendom med en værdi på 5 468 000 EUR til sagsøgeren.
- 6 Den 5. august 2016 udarbejdede låntageren en moms faktura, hvoraf det fremgik, at den faste ejendom blev overført for 4 519 008,26 EUR og en moms på 948 991,74 EUR. Sagsøgeren bogførte moms fakturaen i sine regnskaber, fradrog den indgående moms og angav momsen i momserklæringen for november 2016.
- 7 Låntageren bogførte moms fakturaerne i sine regnskaber, fradrog den udgående moms, der var angivet i moms fakturaen, i momserklæringen for august 2016, men indbetalte ikke denne udgående moms til statens budget. Den 1. oktober 2016 fik låntageren status som et selskab under insolvensbehandling.
- 8 Den 20. december 2016 indgav sagsøgeren en anmodning til Valstybinė mokesčių inspekcija (statsskatteinspektoratet, herefter »inspektoratet« eller »afgiftsmyndigheden«) om tilbagebetaling af det momsbeløb, der som følge af den angivne fradragsberettigede indgående moms, var betalt for meget. Efter at have foretaget en afgiftskontrol vedrørende sagsøgeren fastslog inspektoratet, at sagsøgeren – idet denne foretog transaktioner med henblik på erhvervelsen af den faste ejendom og havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at låntageren ikke ville betale moms for en sådan transaktion – handlede uhæderligt og misbrugte rettigheder og derfor ikke havde ret til momsfradrag. Ved afgørelse af 12. juli 2017 blev sagsøgeren af denne grund nægtet retten til momsfradraget på 948 980 EUR, pålagt morarenter for 38 148,46 EUR for sen betaling af moms og en moms bøde på 284 694 EUR.
- 9 Sagsøgeren indgav en klage over inspektoratets afgørelse til Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens regerings udvalg for skattetvister, herefter »udvalget for skattetvister«), der ved afgørelse af 22. januar 2018 annullerede dele af inspektoratets afgørelse hvad angår de opkrævede morarenter og den pålagte bøde, men som efter at have fastslået, at sagsøgeren havde misbrugt rettigheder, stadfæstede afgiftsmyndighedens afgørelse om ikke at anerkende denne afgiftspligtige persons ret til momsfradrag.

- 10 Sagsøgeren anlagde sag til prøvelse for så vidt angår sidstnævnte del af udvalget for skattetvisters afgørelse ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen), som ved dom af 14. november 2018 traf afgørelse om frifindelse.
- 11 Idet Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) delvist gav sagsøgeren medhold i klagen, annullerede den ved kendelse af 13. maj 2020 den førnævnte førsteinstansdomstols afgørelse og hjemviste sagen til denne domstol til fornyet prøvelse og fastslog bl.a., at det var nødvendigt for denne domstol at vurdere betingelserne for og indikationerne på, at der i denne sag foreligger retsmisbrug.
- 12 Ved dom af 3. september 2020 har Vilniaus apygardos administracinis teismas (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) efter en fornyet vurdering af afgiftstvisten fastslået, at sagsøgeren misbrugte rettigheder, og at det derfor var berettiget, at inspektoratet nægtede at anerkende den pågældendes ret til momsfradrag. Sagsøgeren har atter appelleret sagen til Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

Indledende bemærkninger

- 13 I den foreliggende sag har afgiftsmyndigheden for det første nægtet sagsøgeren ret til fradrag efter at have bestemt, at den pågældende ved erhvervelsen af fast ejendom og ønsket om at fradrage moms misbrugte rettigheder, da denne havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at låntageren ikke ville indbetale den udgående moms til statens budget, dvs. at sagsøgeren havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at denne medvirkede til den manglende betaling af afgifter, men på trods heraf foretog en sådan transaktion.
- 14 Afgiftsmyndigheden lagde af disse årsager endvidere til grund, at sagsøgeren handlede »uhæderligt« og fastslog, at denne havde deltaget i en transaktion, der omfattede afgiftsunddragelse eller -svig.
- 15 Sagens faktiske omstændigheder begrundet konklusionen om, at sagsøgeren havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at låntageren efter sagsøgerens erhvervelse af den faste ejendom ikke ville være i stand til at opfylde forpligtelsen til at betale moms til statens budget, idet:
 - 1) sagsøgeren ved indgåelsen af de førnævnte aftaler med banken blev bekendt med låntagerens finansielle situation og blev underrettet om den indledte omstrukturingsprocedure og bankens tidligere planer om at indlede en omstrukturingsprocedure på grund af låntagerens insolvens,

- 2) betalingen for den faste ejendom i forbindelse med afregningen af denne ejendom bestod af udligningen af et krav, og låntageren modtog faktisk ingen pengemidler,
 - 3) en af sagsøgerens aktionærer på tidspunktet for erhvervelsen af den faste ejendom var en kreditor med separatiststilling og formand for kreditormødet i forhold til låntageren under omstrukturering, og han havde utvivlsomt kendskab til, at låntageren ikke havde andre aktiver, og at det, når sagsøgeren havde overtaget den pågældendes eneste aktiv, ikke længere ville være muligt at indbetale moms til statens budget eller at opfylde de andre kreditoreres krav.
- 16 Det bør endvidere anføres, at låntageren foretog leveringen af den faste ejendom velvidende, at denne ikke ville indbetale moms til statens budget som følge af sin insolvens.

Ret til fradrag for indgående moms når leverandøren ikke har indbetalt den indgående moms til statens budget

- 17 I overensstemmelse med Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtiges ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for goder, som de har købt, eller ydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (jf. dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har gentagne gange udtalt, at denne ret udgør en integrerende del af momssystemet, der i princippet ikke kan begrænses (jf. dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 37, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).
- 18 Det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. dom af 3.7.2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.3.2021, A. (Udøvelsen af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis). Hvis det følger af en vurdering af transaktionerne, at de omhandlede leveringer af varer faktisk er blevet foretaget, og at den person, der stiller krav om fradrag, i et efterfølgende led har anvendt disse varer i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, kan denne person derfor i princippet ikke nægtes fradragsretten (dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 33).
- 19 På baggrund af de af sagens parter fremførte argumenter og de i sagen foreliggende objektive oplysninger er det den forelæggende rets opfattelse, at de førnævnte betingelser for retten til fradrag for moms er opfyldt i den foreliggende sag.

- 20 Ikke desto mindre er bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet, og Domstolen har gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og retsinstanser at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 Det er blevet nævnt, at sagsøgerens ret til fradrag for moms i hovedtræk blev nægtet som følge af en konstatering af både retsmisbrug og uhæderlighed fra sagsøgerens side.
- 22 Domstolen har med hensyn til retsmisbrug fastslået, at 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, 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 (jf. dom af 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Princippet om forbud mod misbrug medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35 og 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 I den foreliggende sag er det for det første usikkert, om formålet med at udøve retten til fradrag for indgående moms er uforeneligt med formålene i momsdirektivets bestemmelser, der indfører denne ret, da den moms, der ønskes fradraget, ikke blev indbetalt til statens budget som følge af leverandørens insolvens, uanset om den afgiftspligtige person havde kendskab eller burde have haft kendskab hertil.
- 24 Domstolen har i denne forbindelse gentagne gange fastslået, at spørgsmålet, om den skyldige moms af tidligere transaktioner vedrørende de pågældende varer er blevet indbetalt til statskassen eller ej, er *uden betydning for retten til at fradrage moms* (kendelse af 3.9.2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, præmis 62, og dom af 12.1.2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 54, af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 28, og af 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, præmis 44). Dette er endvidere blevet bekræftet af Domstolen ved fortolkningen af begrebet »skyldes eller er erlagt« i momsdirektivets artikel 168, litra a) (jf. i denne retning dom af 29.3.2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, præmis 25, og af 22.10.2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 45).

- 25 Det kan endvidere udledes af Domstolens vurdering i dom af 29. marts 2012, Véleclair (C-414/10, EU:C:2012:183), at en afgiftspligtig persons handlinger, som har bevirket, at den indgående moms ikke er blevet betalt, ikke fjerner denne persons ret til fradrag for indgående moms på et senere tidspunkt, selv om den i sidste ende ikke blev indbetalt til statens budget som følge af insolvensbehandlinger vedrørende denne person. Det kan med andre ord antages, at denne præjudicielle afgørelse i det væsentlige anerkendte retten til fradrag for indgående moms, selv om denne ret ønskes udøvet med viden om, at denne moms ikke vil blive betalt.
- 26 I den foreliggende sag valgte sagsøgeren for det andet, selv om denne havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at låntageren ikke ville være i stand til at indbetale den udgående moms til statens budget, en metode til at afregne kravet, der muliggjorde, at dennes ret til fradrag for indgående moms opstod, dvs. medførte en tilsvarende afgiftsfordel. Det skal ikke desto mindre erindres, at afgiftspligtige personer ifølge Domstolens praksis i almindelighed frit kan vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet og for at begrænse deres afgiftsbyrde (jf. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 42), og de er ikke forpligtet til at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms (jf. dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 27).
- 27 For det tredje antages det i den foreliggende sag, at *den blotte omstændighed*, at sagsøgeren ved gennemførelsen af sit krav erhvervede ejerskab af fast ejendom fra debitor af høj værdi i overensstemmelse med den ved lov fastsatte procedure ikke er tilstrækkeligt til at konkludere, at denne transaktion udelukkende eller hovedsageligt havde til formål at opnå en afgiftsfordel.
- 28 For så vidt angår sagsøgerens uhæderlighed som betingelse for at nægte denne sin ret til fradrag for moms skal det erindres, at en afgiftspligtig persons ret til at fradrage moms bl.a. kan nægtes, når denne person vidste eller burde have vidst, at denne ved erhvervelse af et gode medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig (jf. f.eks. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 46, og af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 35).
- 29 Det er ikke desto mindre tvivlsomt, om der foreligger momssvig (eller afgiftsunddragelse) som omtalt i Domstolens praksis, når 1) faste ejendomme leveres under omstændigheder, hvor en foged gennemtvinger inddrivelse i en leverandørs aktiver, 2) leverandøren angiver udgående moms, men 3) leverandøren ikke betaler udgående moms som følge af sin insolvens (dvs., leverandøren objektivt set ikke har midlerne til at opfylde sin forpligtelse over for staten).
- 30 På den anden side skal opmærksomheden ved afgørelsen af, hvad der i det foreliggende tilfælde skal anses som »momssvig«, henledes på, at

momsdirektivets relevante bestemmelser ikke afslører indholdet af det omhandlede begreb. Domstolen har endvidere ikke udtrykkeligt identificeret indholdet af dette begrebs elementer.

- 31 Henset til momsdirektivets formål vedrørende indførelsen af et fælles merværdiafgiftssystem skal det antages, at begrebet »momssvig« som anvendt i Domstolens praksis er et EU-retligt begreb; en anderledes fortolkning af dette begreb i henhold til national ret som betingelse for at nægte en afgiftspligtig person retten til fradrag for moms kan være i strid med dette direktivs formål. Det er derfor nødvendigt at afklare, hvordan den situation, hvor der sker en afgiftspligtig levering af varer og der udarbejdes en momsfaktura, og hvor leverandøren ikke har til hensigt at indbetale den udgående moms til statens budget som følge af insolvens og/eller en forestående insolvensbehandling, skal vurderes.
- 32 Det bør anføres, at afgiftspligtige personer gentagne gange er blevet nægtet deres ret til fradrag for indgående moms i de litauiske afgiftsmyndigheders praksis og i de nationale retters praksis, når denne person havde kendskab til eller burde have haft kendskab til, at leverandøren ikke ville indbetale den indgående moms til statens budget som følge af finansielle vanskeligheder eller forestående insolvens og/eller hovedsageligt ville anvende de midler, der modtages for de leverede varer, til at dække sine driftsomkostninger og/eller afregne med andre kreditorer.
- 33 Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål har afgørende betydning for den foreliggende sag, da den, samtidig med at især EU-rettens forrang sikres, vil muliggøre en klar og utvetydig afgørelse om sagsøgerens ret til fradrag for moms i den foreliggende sag.