

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

24. november 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 167 og 168 – ret til fradrag af indgående moms – princippet om forbud mod svig – leveringskæde – nægtelse af retten til fradrag i tilfælde af svig – afgiftspligtig person – den anden erhverver af en vare – svig, der vedrører en del af den skyldige moms i forbindelse med den første erhvervelse – omfanget af nægtelsen af retten til fradrag«

I sag C-596/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Nürnberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Nürnberg, Tyskland) ved afgørelse af 21. september 2021, indgået til Domstolen den 28. september 2021, i sagen

A

mod

Finanzamt M,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne D. Gratsias (refererende dommer), M. Ilešič, I. Jarukaitis, og Z. Csehi,

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved J. Möller og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved O. Serdula, M. Smolek, og J. Vlášil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved R. Pethke og V. Uher, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

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

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem A og Finanzamt M (skatte- og afgiftsmyndigheden M, Tyskland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende en nægtelse af retten til fradrag af indgående merværdiafgift (moms), der er blevet erlagt i forbindelse med erhvervelsen af et køretøj foretaget i løbet af regnskabsåret 2011.

Retsforskrifter

EU-retten

3 I henhold til artikel 14, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112, der er indeholdt i kapitel 1 med overskriften »Levering af varer« i direktivets afsnit IV, som har overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, anses overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg for at udgøre levering af varer.

4 Direktivets artikel 167, der er indeholdt i kapitel 1 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« i direktivets afsnit X med overskriften »Fradrag«, bestemmer:

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

5 Direktivets artikel 168, som er indeholdt i nævnte kapitel 1, fastsætter:

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

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

[...]«

6 Det nævnte direktivs artikel 178, som er indeholdt i kapitel 4 med overskriften »Betingelser for udøvelse af fradragsretten« i nævnte afsnit X, har følgende ordlyd:

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

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

[...]«

7 Artikel 203 i direktiv 2006/112, der er indeholdt i kapitel 1 med overskriften »Betalingsforpligtelse« i direktivets afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«, bestemmer:

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

8 Det nævnte direktivs artikel 273, som er indeholdt i kapitel 7 med overskriften »Diverse bestemmelser« i direktivets afsnit XI, er affattet på følgende måde:

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

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

Tysk ret

9 § 3, stk. 3, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) fastsætter:

»Ved en kommissionsforretning (§ 383 i Handelsgesetzbuch [(handelsloven)]) foreligger der en levering mellem kommittenten og kommissionæren. Ved salgskommission anses kommissionæren, ved indkøbskommission kommittenten, for aftager.«

10 § 15, stk. 1, i UStG i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

1) afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed. Udøvelsen af fradragsretten forudsætter, at den erhvervsdrivende er i besiddelse af en faktura, som er udstedt i henhold til bestemmelserne i §§ 14 og 14a. [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 I 2011 købte A, der er erhvervsdrivende og sagsøger i hovedsagen, en brugt bil til brug for sin virksomhed af C, som udgav sig for at være W (herefter »den omtvistede bil«). W vidste, at C udgav sig for at være ham, og var indforstået med dette. C sendte W en faktura på 52 100,84 EUR med tillæg af 9 899,16 EUR i moms for leveringen af den omtvistede bil, mens W efterfølgende tilstillede sagsøgeren i hovedsagen en faktura på 64 705,88 EUR med tillæg af 12 294,12 EUR i moms. W fremsendte denne faktura til C, som videresendte den til sagsøgeren i hovedsagen.

12 A betalte C et samlet beløb på 77 000 EUR, der bestod af værdien af godet på 64 705,88 EUR og den dertil knyttede moms på 12 294,12 EUR. C beholdt hele dette beløb. I sin bogføring og i sine afgiftsangivelser angav C en salgspris på 52 100,84 EUR med tillæg af 9 899,16 EUR i moms, således som det var angivet på den faktura, som han havde udstedt til W. Følgelig begrænsede C sig til at indbetale den til sidstnævnte beløb svarende afgift, der var blevet faktureret, dvs. 9 899,16 EUR. W registrerede ikke transaktionen hverken i sin bogføring eller i sine afgiftsangivelser og betalte derfor ingen afgift heraf.

13 A har for købet af den omtvistede bil fremsat et krav om fradrag på 12 294,12 EUR for den af ham erlagte indgående moms. Skatte- og afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at A ikke kan udøve fradragsret for noget erlagt indgående moms, eftersom han ikke kunne være uvidende om, at C havde begået afgiftssvig.

14 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at A burde have undersøgt sin medkontrahents identitet, henset til indtrædelsen af flere begivenheder, som den nævnte ret anser for »påfaldende«.

En sådan undersøgelse ville have gjort det muligt for A at konstatere dels, at C bevidst havde sløret sin identitet, hvilket ikke kunne have noget andet formål end at begå svig med hensyn til den moms, der skyldtes for salget af den omtvistede bil, dels, at W ikke havde til hensigt at opfylde sine afgiftsmæssige forpligtelser.

15 Ifølge den forelæggende ret er de betingelser, som er fastsat i UStG's § 15, stk. 1, første afsnit, nr. 1, vedrørende fradrag af indgående moms, opfyldt for så vidt angår det beløb på 12 294,12 EUR, der er angivet som moms på den faktura, som W tilstillede A. Den omstændighed, at W var indforstået med C's handlinger, indebærer, at disse to aktører er bundet af en atypisk salgskommission, idet kommittenten, dvs. C, ligeledes er repræsentant for W, der er kommissionæren. Det må derfor fastslås, at C først leverede det omtvistede køretøj til W, og at W derefter leverede dette køretøj til A.

16 Den forelæggende ret har anført, at A ifølge praksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) kan blive nægtet fradrag af beløbet på 12 294,12 EUR, selv om beløbet på det af C begåede momssvig for det første kun udgjorde 2 394,96 EUR, og forskellen mellem den faktisk betalte afgift og den skyldige afgift, såfremt transaktionerne havde fundet sted på forskriftsmæssig vis, for det andet netop beløber sig til sidstnævnte beløb.

17 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at fradrag af indgående moms kun skal nægtes, når det er nødvendigt for at kompensere for det tab af afgiftsindtægter, der er blevet forårsaget af svigagtig adfærd. Når dette er sagt, har den forelæggende ret ligeledes bemærket, at det af kendelse af 14. april 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 35), fremgår, at nægtelsen af retten til fradrag af indgående moms ikke afhænger af, om den person, der er involveret i afgiftssvig, har opnået en afgiftsmæssig eller økonomisk fordel heraf, men har til formål at vanskeliggøre gennemførelsen af svigagtige transaktioner, idet den bl.a. fratager varer og ydelser, der har været genstand for en transaktion, som var led i svig, afsætningsmuligheder.

18 På denne baggrund hælder den forelæggende ret til, at nægtelsen af retten til fradrag af indgående moms skal begrænses til det afgiftsmæssige tab, som staten har lidt. Dette tab bør beregnes ved at sammenligne det afgiftsbeløb, der efter loven skal betales for samtlige ydelser, med det afgiftsbeløb, der faktisk er betalt. Ifølge denne tilgang har A ret til at fradrage et beløb på 9 899,16 EUR for den af ham erlagte indgående moms. Kun fradraget vedrørende det overskydende beløb, dvs. 2 394,96 EUR svarende til det af staten lidte afgiftstab, bør nægtes ham.

19 Under disse omstændigheder har Finanzgericht Nürnberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Nürnberg, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan den anden erhverver af et gode nægtes fradrag af indgående afgift for erhvervelsen med den begrundelse, at han burde have vidst, at den oprindelige sælger begik momssvig i forbindelse med det første salg, selv om også den første erhverver vidste, at den oprindelige sælger begik momssvig i forbindelse med det første salg?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Er nægtelsen hos den anden erhverver beløbsmæssigt begrænset til det afgiftstab, der er opstået som følge af momssviget?

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende: Beregnes afgiftstabet

a) ved en sammenligning mellem den afgift, der i leveringskæden skyldes i henhold til loven, og den faktisk fastsatte afgift,

b) ved en sammenligning mellem den afgift, der i leveringskæden skyldes i henhold til loven, og

den faktisk betalte afgift eller

c) på hvilken anden måde?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

20 Selv om den forelæggende ret i formuleringen af sine tre spørgsmål hverken har henvist til nogen specifik bestemmelse i direktiv 2006/112 eller til noget almindeligt retsprincip, fremgår det ikke desto mindre af dens anmodning, at denne rets spørgsmål vedrører fortolkningen af dette direktivs artikel 167 og 168, sammenholdt med princippet om forbud mod svig, som udgør et almindeligt EU-retligt princip (jf. i denne retning dom af 29.4.2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, præmis 63).

21 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, og som anvendes i forbindelse med en afgiftspligtig aktivitet, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Den i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 fastsatte fradragsret udgør derfor en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet (jf. i denne retning dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 31).

22 Særligt skal det bemærkes, at fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 39).

23 Spørgsmålet, om den forfaldne moms af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt eller ej til statskassen, er desuden uden betydning for den afgiftspligtiges ret til at fradrage den betalte indgående moms. Der skal nemlig pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer (dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 40).

24 Når dette er sagt, er bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, således at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 21, og dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

25 Retten til fradrag skal ikke alene nægtes, når den afgiftspligtige person selv har begået svig, men også når det godtgøres, at den afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af disse varer eller disse ydelser deltog i, eller i hvert fald fremmede, en transaktion, der var led i momssvig. En sådan afgiftspligtig person må nemlig med henblik på direktiv 2006/112 anses for at have deltaget i eller fremmet dette svig, uanset om

vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de udgående momspligtige transaktioner, som den pågældende har gennemført (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 22 og 23, og dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

26 Derimod er det ikke foreneligt med den i direktiv 2006/112 fastsatte ordning for fradragsret at nægte at indrømme denne ret til en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller ikke kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i svig begået af leverandøren, 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. Indførelsen af et system med ubetinget hæftelse ville nemlig gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 25, og dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 49).

27 I medfør af artikel 273 i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Særligt er medlemsstaterne i mangel af EU-retlige bestemmelser herom ved manglende opfyldelse af de betingelser, der med hensyn til udøvelse af retten til momsfradrag er fastsat i EU-lovgivningen, beføjet til at træffe bestemmelse om de sanktioner, som de finder rimelige (dom af 15.4.2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, præmis 25).

28 Det er i lyset af disse betragtninger, at den forelæggende rets forskellige spørgsmål skal behandles.

Det første spørgsmål

29 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om forbud mod svig, skal fortolkes således, at den anden erhverver af en vare kan nægtes fradrag af indgående moms, når den pågældende vidste eller burde have vidst, at denne erhvervelse var led i momssvig begået af den oprindelige sælger i forbindelse med det første salg, selv om den første erhverver også havde kendskab til dette svig.

30 Således som det fremgår af nærværende doms præmis 26, bliver det blotte forhold, at en afgiftspligtig person har erhvervet varer eller tjenesteydelser, skønt den pågældende vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved denne erhvervelse deltog i en transaktion, der var led i momssvig begået i et tidligere omsætningsled i leveringskæden, med henblik på direktiv 2006/112 anset for deltagelse i dette svig. Den eneste positive handling, som under sådanne omstændigheder er afgørende for, at momsfradrag kan nægtes, er erhvervelsen af disse varer eller disse ydelser. Denne erhvervelse understøtter sviget ved at tillade afsætning af de pågældende varer, hvilket er tilstrækkeligt til at medføre nægtelse af retten til fradrag for erlagt moms (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 26 og 34).

31 Det følger heraf, at når det er behørigt godtgjort, at den anden erhverver vidste eller burde have haft kendskab til, at der forelå momssvig begået af den oprindelige sælger, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve i hovedsagen, er den omstændighed, at den første erhverver af en vare også er bekendt med og understøtter det svig, som den oprindelige sælger har begået, ikke til hinder for, at denne anden erhverver kan nægtes fradrag af den moms, der er erlagt i forbindelse med en transaktion, der er berørt af dette svig, eller som finder sted derefter.

32 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om forbud mod svig, skal fortolkes således, at den anden erhverver af en vare kan nægtes fradrag af indgående moms med den begrundelse, at den pågældende vidste eller burde have haft kendskab til, at den oprindelige sælger begik momssvig i forbindelse med det første salg, selv om den første erhverver også havde kendskab til dette svig.

Det andet spørgsmål

33 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om forbud mod svig, skal fortolkes således, at den anden erhverver af en vare, som på et tidspunkt forud for erhvervelsen har været genstand for en svigagtig transaktion, der alene vedrører en del af den moms, som staten har ret til at opkræve, kan blive nægtet ret til fradrag af hele den moms, der er erlagt for denne transaktion, eller alene af det beløb, som er genstand for det begåede svig, der har medført afgiftstabet, når den pågældende erhverver vidste eller burde have vidst, at erhvervelsen var led i svig.

34 I denne henseende bemærkes for det første, at bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112, således at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Det tilkommer derfor de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 21, og dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

35 Hvad angår svig følger det af fast retspraksis, at retten til fradrag skal nægtes ikke alene, når den afgiftspligtige person selv har begået svig, men også når det godtgøres, at den afgiftspligtige person, hvortil de varer eller ydelser, der tjener som grundlag for at støtte fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved sin erhvervelse af disse varer eller disse ydelser deltog i en transaktion, der var led i momssvig. En sådan afgiftspligtig person må nemlig med henblik på direktiv 2006/112 anses for at have deltaget i dette svig, uanset om vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af den pågældende gennemførte udgående afgiftspligtige transaktioner, idet denne afgiftspligtige person under sådanne omstændigheder er medvirkende til, at der bliver udført svigagtige transaktioner, og derfor er medskyldig (kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 22 og 23, og dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

36 For det andet skal det bemærkes, at nægtelse af retten til at fradrage den indgående moms, som sagsøgeren i hovedsagen har betalt, skal adskilles fra de sanktioner, som medlemsstaten kan fastsætte i henhold til artikel 273 i direktiv 2006/112. Det er ganske vist inden for rammerne af anvendelsen af de sanktioner, som medlemsstaterne har fastsat med henblik på at modvirke ulovlig afgiftsadfærd, at svig skal straffes (jf. i denne retning dom af 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, præmis 26 og 38).

37 I overensstemmelse med den harmoniserede momsordning tilkommer det imidlertid de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig, eller at den afgiftspligtige person, til hvem de varer eller tjenesteydelser, der tjener som grundlag for fradragsretten, er blevet leveret, vidste eller burde have vidst – såfremt vedkommende havde foretaget de undersøgelser, som med rimelighed kan kræves af enhver erhvervsdrivende – at den transaktion, som den pågældende deltog i, var led i svig (jf. i denne retning bl.a. dom af 21.6.2012,

Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 53, 54 og 59).

38 Eftersom det således udgør en implicit materiel betingelse for fradragsretten, at den afgiftspligtige person – på trods af gennemførelsen af de undersøgelser, som med rimelighed kan kræves af enhver erhvervsdrivende – er uvidende om, at der er blevet begået svig i forbindelse med den afgiftspligtige transaktion, som giver ret til fradrag, skal en afgiftspligtig person, der ikke opfylder denne betingelse, derfor helt nægtes at udøve sin fradragsret (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 24, 31 og 33).

39 Denne konklusion bekræftes af de formål, der forfølges med de nationale myndigheders og domstoles forpligtelse til at nægte fradrag, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at transaktionen var led i svig. Som det fremgår af Domstolens praksis, har dette krav nemlig bl.a. til formål at forpligte de afgiftspligtige personer til at udvise den agtpågivenhed, som med rimelighed kan kræves i forbindelse med enhver økonomisk transaktion, for at sikre sig, at de transaktioner, som de gennemfører, ikke fører til deltagelse i afgiftssvig (jf. i denne retning kendelse af 14.4.2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

40 Et sådant formål ville ikke effektivt kunne opfyldes, såfremt nægtelsen af retten til fradrag blev begrænset til alene at omfatte den del af den betalte skyldige moms, der svarer til det beløb, som er genstand for sviget, for så vidt som de afgiftspligtige personer herved udelukkende tilskyndes til at træffe passende foranstaltninger for at begrænse følgerne af et eventuelt svig, men ikke nødvendigvis foranstaltninger, der gør det muligt at sikre, at de transaktioner, som de gennemfører, ikke fører til deltagelse i eller understøttelse af afgiftssvig.

41 Domstolen har i øvrigt allerede haft lejlighed til at fastslå, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person har erhvervet varer eller tjenesteydelser, skønt den pågældende vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelsen af disse varer eller disse ydelser deltog i en transaktion, der var led i svig begået i tidligere led, er tilstrækkelig til at lægge til grund, at denne afgiftspligtige person har medvirket til dette svig, og til at fratage vedkommende fradragsretten, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at der foreligger en risiko for tab af afgiftsindtægter (dom af 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, præmis 56).

42 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112, sammenholdt med princippet om forbud mod svig, skal fortolkes således, at den anden erhverver af en vare, som på et tidspunkt forud for erhvervelsen har været genstand for en svigagtig transaktion, der alene vedrører en del af den moms, som staten har ret til at opkræve, skal nægtes ret til fradrag af hele den indgående moms, når den pågældende erhverver vidste eller burde have vidst, at erhvervelsen var led i svig.

Det tredje spørgsmål

43 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål.

Sagsomkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 167 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, sammenholdt med princippet om forbud mod svig,**

skal fortolkes således, at

den anden erhverver af en vare kan nægtes fradrag af indgående merværdiafgift (moms) med den begrundelse, at den pågældende vidste eller burde have haft kendskab til, at den oprindelige sælger begik momssvig i forbindelse med det første salg, selv om den første erhverver også havde kendskab til dette svig.

2) **Artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112/EF, som ændret ved direktiv 2010/45/EU, sammenholdt med princippet om forbud mod svig,**

skal fortolkes således, at

den anden erhverver af en vare, som på et tidspunkt forud for erhvervelsen har været genstand for en svigagtig transaktion, der alene vedrører en del af den moms, som staten har ret til at opkræve, skal nægtes ret til fradrag af hele den indgående moms, når den pågældende erhverver vidste eller burde have vidst, at erhvervelsen var led i svig.

Underskrifter

* Processprog: tysk.