DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

7. december 2010 *

I sag C-285/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesgerichtshof (Tyskland) ved afgørelse af 7. juli 2009, indgået til Domstolen den 24. juli 2009, i straffesagen mod

R.,

procesdeltagere:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev, samt dommerne E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (refererende dommer), T. von Danwitz og C. Toader,

generaladvokat: P. Cruz Villalón
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. maj 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— R. ved Rechtsanwälte A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz og K.-F. Zapf

— Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof ved M. Harms og K. Lohse, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af barrister B. Doherty

— den græske regering ved G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou og V. Karra, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. juni 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 28c, punkt A, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000 (EFT L 269, s. 44, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en straffesag mod R., mod hvem der er rejst tiltale for afgiftssvig vedrørende opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

4 Sjette direktiv indeholder et afsnit XVIa med overskriften »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«, som blev indsat ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1), og som omfatter artikel 28a-28n.

5 Sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, har følgende ordlyd:

»Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24 eller af bestemmelserne i artikel 8, stk. 1, litra a), anden sætning, eller artikel 28b, punkt B, stk. 1.«

6 Retten til afgiftsfritagelse i forbindelse med levering af goder inden for Fællesskabet er reguleret i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, der har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.«

De nationale bestemmelser

7 § 370, stk. 1, nr. 1, i den tyske Abgabenordnung 1977 (skattekontrollov af 1977, BGBl. 1976 I, s. 613, og 1977 I, s. 269, herefter »AO«) har følgende ordlyd:

»(1) Det er strafbart med op til fem års fængsel eller bøde

1. at give skattemyndighederne […] urigtige eller ufuldstændige oplysninger om skattemæssigt relevante omstændigheder

[…]

og dermed nedbringe sin skattebyrde eller for sig selv eller tredjemand opnå uberettigede skattefordele.«

8 Ifølge Bundesgerichtshof er AO's § 370 en rammestraffebestemmelse (»Blankettstraftatbestand«), idet den ikke selv indeholder en fuldstændig beskrivelse af gerningsindholdet, men bliver udfyldt af forskrifter i den materielle skatte- og afgiftsret, som definerer, hvilke faktiske omstændigheder der er skattemæssigt relevante, og under hvilke forudsætninger der opstår en skatte- eller afgiftspligt. Dermed er afgiftspligtens indtræden en forudsætning for, at gerningsindholdet vedrørende en strafbar afgiftsunddragelse er opfyldt.

9 I medfør af § 1, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz 1999 (lov af 1999 om omsætningsafgift, BGBl. 1999 I, s. 1270, herefter »UStG«) opkræves der principielt tysk moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person.

10 UStG's § 4, stk. 1, litra b), som gennemfører sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), bestemmer, at de i samme lovs § 1, stk. 1, nr. 1, omfattede transaktioner er momsfritaget ved leveringer inden for Fællesskabet.

11 UStG's § 6a, stk. 1, bestemmer:

»Der foreligger en levering inden for Fællesskabet [§ 4, nr. 1, litra b)], når en levering opfylder følgende betingelser:

1. Den erhvervsdrivende eller erhververen har forsendt eller transporteret genstanden for leveringen til det øvrige fællesskabsområde.

2. Erhververen er

a) en erhvervsdrivende, som har erhvervet genstanden for leveringen til sin virksomhed

b) en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende eller ikke har erhvervet genstanden for leveringen til sin virksomhed, eller

c) i tilfælde af levering af et nyt køretøj tillige enhver anden erhverver.

3. Erhvervelsen af genstanden for leveringen for så vidt angår erhververen i en anden medlemsstat er omfattet af lovgivningen om omsætningsafgift.

[…]«

12 I henhold til UStG's § 6a, stk. 3, skal den erhvervsdrivende bevise, at betingelserne i stk. 1 og 2 er opfyldt. Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet) kan med godkendelse fra Bundesrat (forbundsrådet) ved bekendtgørelse fastsætte, hvorledes den erhvervsdrivende skal føre dette bevis.

13 Det følger af UStG's § 18a, stk. 1, at en indenlandsk erhvervsdrivende, som har gennemført afgiftsfritagne leveringer inden for Fællesskabet, skal afgive en erklæring til Bundeszentralamt für Steuern (forbundsskatteforvaltningen) med oplysning om bl.a. erhververens momsregistreringsnummer. Erklæringen tjener som grundlag for overvågningen af varehandelen inden for Fællesskabet, idet oplysningerne registreres og i givet fald videregives til de nationale afgiftsmyndigheder inden for rammerne af momsinformationsudvekslingssystemet.

14 I henhold til UStG's § 18b skal den erhvervsdrivende afgive en erklæring om beregningsgrundlaget for sine leveringer inden for Fællesskabet til afgiftsmyndigheden. Beregningsgrundlaget for en levering inden for Fællesskabet er i henhold til UStG's § 10, stk. 1, andet punktum, sædvanligvis det nettovederlag, som modtageren af leveringen betaler den erhvervsdrivende. Med den i UStG's § 18b omhandlede erklæring tilkendegiver den erhvervsdrivende over for afgiftsmyndighederne, at de foretagne leveringer i henhold til UStG's § 4, nr. 1, litra b), og § 6a er fritaget for moms, således at den erhvervsdrivende ikke skal betale moms af disse leveringer.

15 Denne dokumentationspligt for erhvervsdrivende, som foretager en levering inden for Fællesskabet, er nærmere beskrevet i Umsatzsteuerdurchführungsverordnung 1999 (bekendtgørelse af 1999 til gennemførelse af UStG, BGBl. 1999 I, s. 1308, herefter »UStDV«).

16 I henhold til UStDV's § 17a skal den erhvervsdrivende dels ved hjælp af relevante bilag godtgøre, at genstanden for leveringen er transporteret eller forsendt til resten af Fællesskabets område (»dokumentbevis«). Dels skal den erhvervsdrivende i henhold til UStDV's § 17c via bogføringen godtgøre, at forudsætningerne for afgiftsfritagelse foreligger, herunder erhververens momsregistreringsnummer (»bogføringsmæssigt bevis«).

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17 R., som er portugisisk statsborger, var direktør i et tysk selskab, der forhandlede luksusbiler. Det fremgår af konstateringerne i forelæggelsesafgørelsen, at selskabet siden 2001 har solgt mere end 500 køretøjer om året, som for størstedelens vedkommende er blevet solgt til bilforhandlere med hjemsted i Portugal.

18 Fra 2002 foretog R. en række manipulationer, hvorved han skjulte identiteten af de faktiske købere af køretøjerne for at gøre det muligt for forhandlere med hjemsted i Den Portugisiske Republik at unddrage sig betaling af moms i denne medlemsstat. Dette gjorde det muligt for ham at sælge køretøjerne til en mere fordelagtig pris og dermed opnå en større fortjeneste.

19 Disse manipulationer bestod i udstedelse, til brug i selskabets bogføring, af falske fakturaer til en række fiktive købere, der var angivet som modtagere af leveringerne. I den enkelte faktura var anført den angivelige købers firmanavn, dennes momsregistreringsnummer, betegnelsen på køretøjet, som faktisk var leveret til en anden køber, købsprisen samt angivelsen »afgiftsfri levering inden for Fællesskabet i henhold til UStG's § 6a«, hvilket gav indtryk af, at der ville blive betalt moms i Portugal. De fiktive købere var faktisk eksisterende virksomheder med hjemsted i Portugal, hvoraf nogle var bekendt med anvendelsen af deres firmanavn, mens andre ikke havde kendskab hertil.

20 De faktiske købere af køretøjerne videresolgte dem til private endelige købere i Portugal uden at oplyse de portugisiske afgiftsmyndigheder om den forudgående erhvervelse inden for Fællesskabet og uden at erlægge den for denne erhvervelse skyldige moms. De faktiske forretningsrelationer blev derudover holdt skjult ved hjælp af yderligere foranstaltninger. I tilfælde, hvor de private endelige købere allerede var

kendt på leveringstidspunktet, udarbejdede R. fra begyndelsen CMR-fragtbrevet i disses navn. Dernæst udstedte han en ny, fiktiv faktura, hvor den endelige køber var anført som modtager, og med den bevidst ukorrekte angivelse: »fortjenstmargenbeskatning i henhold til UStG's § 25a«, som finder anvendelse på brugte køretøjer.

21 Det selskab, for hvilket R. var direktør, solgte og leverede på denne måde over 1 100 køretøjer for i alt ca. 19 mio. EUR i 2002 og 2003. Denne omsætning angav R. i afgiftsangivelserne for disse to år som afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet, og i de »sammenfattende« erklæringer til Bundeszentralamt für Steuern angav R. de fiktive købere som medkontrahenter for at forhindre, at de faktiske købere kunne blive identificeret i Portugal gennem Unionens momsinformationsudvekslingssystem.

22 Der blev indledt en straffesag mod R., som blev varetægtsfængslet den 30. januar 2008. Landgericht Mannheim idømte ved dom af 17. september 2008 R. en samlet straf af tre års fængsel for to tilfælde af afgiftssvig, hvorved han i 2002 havde unddraget et beløb på over 1 mio. EUR i moms og i 2003 et beløb på over 1,5 mio. EUR. Ifølge Landgericht er de skjulte leveringer til Portugal ikke leveringer inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a). Det forsætlige misbrug af de EU-retlige forskrifter begrunder således afslaget på afgiftsfritagelse i Tyskland. R. har ved at undlade at opfylde sin forpligtelse til at oppebære tysk moms af disse leveringer, til at betale denne moms til de tyske skattemyndigheder og til at indberette den i de årlige afgiftsangivelser begået afgiftssvig.

23 R. har iværksat revisionsanke af denne dom for den forelæggende ret. Ifølge R. har Landgericht Mannheim ikke kvalificeret de omhandlede transaktioner korrekt, idet der faktisk var tale om momsfritagne leveringer inden for Fællesskabet, eftersom

køretøjerne faktisk var blevet leveret til erhvervsdrivende i Portugal. Det tyske afgiftsprovenu har på intet tidspunkt været i fare, da momsen skulle betales i varernes bestemmelsesland, dvs. Den Portugisiske Republik. Den omstændighed, at denne afgift ikke var blevet erlagt i sidstnævnte stat, er irrelevant.

24 I forelæggelsesafgørelsen har Bundesgerichtshof anført, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), efter denne rets opfattelse skal fortolkes således, at de afgiftsfordele, som principielt er fastsat for en transaktion, skal nægtes enhver, der gennemfører sådanne transaktioner med afgiftssvig for øje, når den pågældende afgiftspligtige er bekendt med misbruget eller svigen og medvirker hertil. Dette følger dels af det i EU-retten forankrede forbud mod misbrug, som også gælder for moms, dels af opbygningen og rækkevidden af den nævnte bestemmelse samt af formålet med sjette direktiv.

25 Bundesgerichtshof har herved bemærket, at den på grund af den tilstrækkeligt klare praksis fra Den Europæiske Unions Domstol herom hidtil ikke har været i tvivl om fortolkningen af sjette direktiv, hvorfor den allerede i to lignende sager har nægtet at indrømme afgiftsfritagelse for leveringer inden for Fællesskabet.

26 Det fremgår imidlertid af sagens akter, at Finanzgericht Baden-Württemberg i en parallel afgiftssag anlagt mod R. vedrørende samme forhold i en kendelse af 11. marts 2009 har rejst indvendinger mod Bundesgerichtshofs fortolkning vedrørende afslag på afgiftsfritagelse og besluttet at udsætte fuldbyrdelsen af de til R. udstedte momsopkrævninger. Ifølge Finanzgericht Baden-Württemberg finder det fællesskabsretlige forbud mod misbrug ikke anvendelse, da de pågældende transaktioner er motiveret af andre faktorer end blot ønsket om at opnå afgiftsfordele. Herudover er

Bundesgerichtshofs opfattelse i strid med principperne om momsens neutralitet og territorialitet.

27 I lyset af disse forskellige opfattelser hos de tyske retter har Bundesgerichtshof fundet en præjudiciel forelæggelse nødvendig, eftersom R. vil kunne undgå strafferetlig forfølgning, hvis de omhandlede transaktioner blev kvalificeret som leveringer inden for Fællesskabet, som er omfattet af afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit. I så fald ville den tyske erhvervsdrivendes medvirken til afgiftssvig i Portugal ikke være strafbar efter tysk skattestrafferet, da der ikke foreligger nogen forpligtelse til gensidig strafforfølgelse. De urigtige angivelser om erhververen er ikke strafbare forhold efter strafferetlige bestemmelser, men blot en administrativ forseelse, som kan sanktioneres med en bøde på op til 5 000 EUR

28 Under disse omstændigheder har Bundesgerichtshof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [sjette direktivs] artikel 28c, punkt A, litra a), fortolkes således, at levering af goder i denne bestemmelses forstand er fritaget for merværdiafgift, når leveringen ganske vist faktisk er blevet gennemført, men det på grundlag af objektive omstændigheder er fastslået, at den afgiftspligtige sælger:

a) vidste, at han med leveringen medvirkede til omsætning af varer, som har til formål at unddrage merværdiafgift, eller

b) har foretaget handlinger, der tilsigtede at sløre den reelle erhververs identitet, således at denne eller en tredjemand gives mulighed for at unddrage merværdiafgift?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

29 R. har anfægtet, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, af to grunde. For det første har han anført, at den forelæggende ret ikke har gengivet de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, korrekt, idet den har angivet, at de brugte biler blev solgt til »fiktive virksomheder« eller »missing traders«, mens der var tale om faktiske leveringer til faktiske erhvervsdrivende, som udgjorde økonomisk forsvarlige transaktioner, som gennemførtes på markedsvilkår. Eftersom det præjudicielle spørgsmål savner enhver forbindelse med de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten, eller dennes genstand og ikke er objektivt nødvendigt for dens løsning, bør det afvises.

30 For det andet er det R.'s opfattelse, at det forelagte spørgsmål er af hypotetisk art, da et direktiv ikke kan have direkte virkning i en straffesag. Han har i denne henseende henvist til dom af 8. oktober 1987, Kolpinghuis Nijmegen (sag 80/86, Sml. s. 3969), af 12. december 1996, X (forenede sager C-74/95 og C-129/95, Sml. I, s. 6609, præmis 23), samt af 3. maj 2005, Berlusconi m.fl. (forenede sager C-387/02, C-391/02 og C-403/02, Sml. I, s. 3565, præmis 73 ff.). Ifølge R. følger den forelæggende rets fortolkning af sjette direktiv ikke af de relevante gældende bestemmelser i tysk ret. Tysk forfatningsret og navnlig det strafferetlige legalitetsprincip sætter grænser for en fortolkning i overensstemmelse med sjette direktiv, hvis en sådan fortolkning skulle føre til en strafferetlig domfældelse i hovedsagen.

31 I denne forbindelse bemærkes, at det i medfør af artikel 267 TEUF udelukkende tilkommer den nationale ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag

at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen og/eller gyldigheden af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. i denne retning navnlig dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59, af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 37, og af 26.10.2010, sag C-97/09, Schmeltz, Sml. I, s. 10465, præmis 28).

32 Domstolen kan således kun afvise en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. dom af 5.12.2006, forenede sager C-94/04 og C-202/04, Cipolla m.fl., Sml. I, s. 11421, præmis 25, og af 18.3.2010, forenede sager C-317/08 – C-320/08, Alassini m.fl., Sml. I, s. 2213, præmis 26, samt Schmeltz-dommen, præmis 29).

33 Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag. Den nationale ret har for Domstolen fremlagt faktiske og retlige oplysninger med en klar sammenhæng med genstanden for tvisten i hovedsagen, samt anført de grunde, som har ført til, at den anser en fortolkning af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), for at være nødvendig for, at den kan afsige dom i sagen.

34 Anmodningen om præjudiciel forelæggelse skal således antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

35 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), skal fortolkes således, at der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor levering af et gode til en anden medlemsstats område faktisk har fundet sted, men leverandøren ved leveringen har skjult den faktiske modtagers identitet, for at denne kunne unddrage sig betalingen af moms af den modsvarende erhvervelse inden for Fællesskabet, skal nægtes momsfritagelse af en sådan levering inden for Fællesskabet.

36 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal der indledningsvis henvises til, at bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette momsdirektiv (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 71).

37 Levering af goder inden for Fællesskabet er afgiftsfritaget i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, som indgår i den i direktivets afsnit XVIa foreskrevne momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, hvis formål er at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (jf. domme af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 36, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 22, og sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 22, samt dom af 22.4.2010, forenede sager C-536/08 og C-539/08, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Sml. I, s. 3581, præmis 30).

38 I denne henseende består den ved denne overgangsordning indførte mekanisme dels i, at afsendelsesmedlemsstaten fritager den levering, som skal forsendes eller transporteres inden for Fællesskabet, for afgift og indrømmer ret til fradrag for eller tilbagebetaling af den indgående moms, der er erlagt i denne medlemsstat, dels i, at

modtagelsesmedlemsstaten beskatter erhvervelsen inden for Fællesskabet. Denne mekanisme sikrer således en klar afgrænsning af de berørte medlemsstaters fiskale suverænitet (jf. i denne retning dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 30 og 40).

39 På samme måde som andre begreber, der definerer afgiftspligtige transaktioner i medfør af sjette direktiv (jf. bl.a. dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 44, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 41), har begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 38).

40 Hvad særligt angår levering inden for Fællesskabet følger det af artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, at levering af goder er omfattet af dette begreb og fritaget for afgift på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.

41 Domstolen har fortolket denne bestemmelse således, at fritagelsen for levering inden for Fællesskabet først kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og efter at denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 42, samt i sagen Twoh International, præmis 23).

42 Domstolen har ligeledes fastslået, at det efter afskaffelsen af grænsekontrollen mellem medlemsstaterne er vanskeligt for afgiftsmyndighederne at afgøre, om goderne fysisk har forladt den pågældende medlemsstats område. Af denne grund er det hovedsageligt på grundlag af de beviser, der fremlægges af de afgiftspligtige personer, og de selvangivelser, som disse afgiver, at afgiftsmyndighederne foretager en sådan undersøgelse (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 44, samt i sagen Twoh International, præmis 24).

43 Sjette direktiv indeholder imidlertid ingen direkte bestemmelser vedrørende de beviser, som de afgiftspligtige skal fremlægge for at opnå momsfritagelse, og derfor henhører dette spørgsmål, som det fremgår af første sætningsled i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, under medlemsstaternes kompetence (jf. Collée-dommen, præmis 24).

44 Medlemsstaterne skal derfor i overensstemmelse med nævnte bestemmelse for det første fastsætte de betingelser, hvorunder de afgiftsfritager leveringer inden for Fællesskabet for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug.

45 Medlemsstaterne skal imidlertid i forbindelse med udøvelsen af deres beføjelser overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (jf. i denne retning dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 48, af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29 og 30, og af 21.2.2008, sag C-271/06, Netto Supermarkt, Sml. I, s. 771, præmis 18). Hvad særligt angår proportionalitetsprincippet har Domstolen allerede fastslået, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne således kan træffe, i overensstemmelse med dette princip ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå

svig (jf. bl.a. dom af 29.7.2010, sag C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, Sml. I, s. 7639, præmis 26).

46 For det andet fremgår det af Domstolens praksis, at leverandøren af goderne for at opnå afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, skal føre bevis for, at betingelserne for, at denne bestemmelse finder anvendelse, herunder de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, er opfyldt (jf. i denne retning dommen i sagen Twoh International, præmis 26).

47 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at R. i hovedsagen har påberåbt sig sin ret til momsfritagelse under omstændigheder, hvor de leverede goder faktisk har forladt tysk område, men hvor de fakturaer og erklæringer, som han har fremlagt for afgiftsmyndighederne som bevis for transaktionerne inden for Fællesskabet, bevidst var behæftet med indholdsmæssige urigtigheder. Ifølge den forelæggende ret havde R. nemlig i disse fakturaer skjult identiteten af de faktiske erhververe, for at de kunne unddrage sig betalingen af momsen af den erhvervelse inden for Fællesskabet, som var gennemført i Portugal.

48 I denne henseende kan fremlæggelse af falske fakturaer eller urigtige erklæringer såvel som enhver anden form for manipulering af beviser være til hinder for en korrekt opkrævning af afgiften og kan dermed være til fare for det fælles momssystems rette virkemåde. Sådanne handlinger er så meget desto mere graverende, når de er begået inden for rammerne af momsovergangsordningen for transaktioner inden for Fællesskabet, der som anført i denne doms præmis 42 er baseret på de beviser, som fremlægges af de afgiftspligtige.

49 EU-retten er derfor ikke til hinder for, at medlemsstaterne kvalificerer udstedelsen af urigtige fakturaer som afgiftssvig og i så fald nægter afgiftsfritagelse (jf. i denne retning Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen, præmis 62, samt kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 30).

50 Et afslag på fritagelse i tilfælde af manglende overholdelse af en forpligtelse, der følger af national ret — i det foreliggende tilfælde pligten til at identificere den erhverver, der modtager leveringen inden for Fællesskabet — har således en afskrækkende virkning, som har til formål at sikre effektiviteten af den nævnte forpligtelse og hindre enhver mulig form for afgiftssvig og -unddragelse (jf. analogt med hensyn til tilbageholdelse af en del af den fradragsberettigede moms dommen i sagen Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, præmis 28).

51 Det følger heraf, at afsendelsesmedlemsstaten for en levering inden for Fællesskabet under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede kan afslå en anmodning om afgiftsfritagelse på grundlag af de beføjelser, som tilkommer den i medfør af første sætningsled i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug.

52 I særlige tilfælde, hvor der er alvorlig grund til at antage, at den erhvervelse inden for Fællesskabet, der modsvarer den omhandlede levering, vil kunne unddrages betaling af moms i bestemmelsesmedlemsstaten på trods af den gensidige bistand og det administrative samarbejde mellem de berørte medlemsstaters skatte- og afgiftsmyndigheder, er afsendelsesmedlemsstaten imidlertid principielt forpligtet til af afslå afgiftsfritagelse til fordel for leverandøren af goderne og pålægge denne at erlægge afgiften efterfølgende med henblik på at undgå, at den omhandlede transaktion unddrages enhver afgiftspålæggelse. I overensstemmelse med det grundlæggende princip i det fælles momssystem skal der nemlig pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige

omkostningselementer (jf. bl.a. kendelsen i Transport Service-sagen, præmis 20 og 21, dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 54, og Collée-dommen, præmis 22).

53 Med hensyn til proportionalitetsprincippet bemærkes, at det ikke er til hinder for, at en leverandør, som medvirker til svig, efterfølgende tilpligtes at erlægge momsen på den levering inden for Fællesskabet, som han har foretaget, for så vidt som dennes medvirken i svigen er et afgørende forhold, som skal tages i betragtning ved prøvelsen af en national foranstaltnings proportionalitet.

54 Desuden anfægtes konstateringen i denne doms præmis 51 hverken af principperne om afgiftsneutralitet og retssikkerhed eller af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Disse principper kan nemlig ikke gyldigt påberåbes af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til afgiftssvig og har bragt det fælles momssystems virkemåde i fare.

55 På baggrund af ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en levering af goder inden for Fællesskabet faktisk har fundet sted, men leverandøren ved leveringen har skjult den faktiske modtagers identitet, for at denne kunne unddrage sig betalingen af momsen, kan den medlemsstat, hvorfra leveringen inden for Fællesskabet er blevet afsendt, på grundlag af de beføjelser, som tilkommer den i medfør af første sætningsled i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, afslå afgiftsfritagelse med hensyn til denne transaktion.

Sagens omkostninger

56 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 (Store Afdeling) for ret:

Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en levering af goder inden for Fællesskabet faktisk har fundet sted, men leverandøren ved leveringen har skjult den faktiske modtagers identitet, for at denne kunne unddrage sig betalingen af merværdiafgiften, kan den medlemsstat, hvorfra leveringen inden for Fællesskabet er blevet afsendt, på grundlag af de beføjelser, som tilkommer den i medfør af første sætningsled i artikel 28c, punkt A, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000, afslå afgiftsfritagelse med hensyn til denne transaktion.

Underskrifter