DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

27. september 2007 *

I sag C-146/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 10. februar 2005, indgået til Domstolen den 1. april 2005, i sagen:

Albert Collée, som Collée KG's efterfølger,

mod

Finanzamt Limburg an der Lahn,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. juni 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Albert Collée, som Collée KG's efterfølger, ved Steuerberater M. Preisinger

— den tyske regering ved M. Lumma, F. Huschens og C. Schulze-Bahr, som befuldmægtigede

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato M. Massella Ducci Teri

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. januar 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, 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 91/680/EØF af 16. december 1991 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Albert Collée, som er Collée KG's efterfølger (herefter »Collée«), og Finanzamt Limburg an der Lahn (herefter »Finanzamt«) vedrørende Finanzamts afslag på at indrømme Collée fritagelse for betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) for en levering inden for Fællesskabet, der fandt sted i regnskabsåret 1994.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2 opkræves der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person.

4 Sjette direktiv indeholder et afsnit XVIa med overskriften »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«, som blev indsat ved direktiv 91/680.

5 Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), indeholder følgende bestemmelser om afgiftsfritagelse i forbindelse med levering af goder:

»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 og i artikel 28*a*, stk. 5, litra a), 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.

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 22, som ændret ved samme direktivs artikel 28h, fastsætter de formelle krav, som den momspligtige skal opfylde. Den bestemmer bl.a. følgende:

»[...]

2. a) Enhver afgiftspligtig person skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre merværdiafgiftens anvendelse og afgiftsmyndighedernes kontrol dermed.

[...]

3. a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke afgiftspligtige juridiske personer. Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder som omhandlet i artikel 28*b*, punkt B, stk. 1, og for levering af goder, som han foretager under de i artikel 28*c*, punkt A, fastsatte betingelser. Den afgiftspligtige person skal opbevare en genpart af alle de dokumenter, der er udstedt.

[...]

4. a) Enhver afgiftspligtig person skal indgive en angivelse inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode. Afgiftsperioden fastsættes af medlemsstaterne til en, to eller tre måneder. Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.

b) Angivelsen skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder i givet fald, og

såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.

[...]

8. Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften 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 grænsepassage.«

Nationale retsforskrifter

7 Ifølge § 4, nr. 1, litra b), i lov af 1993 om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«) er leveringer inden for Fællesskabet, som er omfattet af denne lovs § 1, stk. 1, nr. 1, momsfritaget.

8 Ifølge UStG's § 6a, stk. 1, indebærer en levering inden for Fællesskabet bl.a., at den erhvervsdrivende eller aftageren af godet transporterer eller forsender genstanden for leveringen inden for EU-området.

9 Ifølge UStG's § 6a, stk. 3, skal den erhvervsdrivende bevise, at betingelserne i denne bestemmelses stk. 1 er opfyldt. Forbundsfinansministeren kan med godkendelse fra Bundesrat ved bekendtgørelse fastsætte, hvorledes den erhvervsdrivende skal føre bevis for transporten eller forsendelsen af goder, som leveres inden for Fællesskabet.

10 Det bestemmes herom i artikel 17a, stk. 1, i bekendtgørelsen af 1993 om merværdiafgift (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, s. 601), at erhvervsdrivende, som er omfattet af bekendtgørelsens anvendelsesområde, når der er tale om leveringer inden for Fællesskabet, ved fremlæggelse af bilag skal godtgøre, at han eller køberen har transporteret eller sendt genstanden for leveringen til det øvrige EU-område.

11 Endvidere skal den erhvervsdrivende ifølge samme bekendtgørelses § 17c, stk. 1, bogføringsmæssigt kunne godtgøre, at betingelserne for momsfritagelsen er opfyldt. Ifølge bestemmelsen skal det »fremgå klart af bogføringen og være let at efterprøve«, at den erhvervsdrivende har opfyldt disse betingelser.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Collée var moderselskab til et tysk anpartsselskab (herefter »anpartsselskabet«), der solgte biler som autoriseret forhandler for aktieselskabet A (herefter »A-AG«). I foråret 1994 indgik anpartsselskabet en kontrakt med en belgisk autoforhandler B om salg af 20 demonstrationsvogne. B indbetalte nettokøbesummen på anpartsselskabets konto og afhentede køretøjerne på anpartsselskabets hovedsæde med eget transportmiddel.

13 Da anpartsselskabet på grund af en områdebeskyttelse som følge af en eneforhandlingsaftale kun kunne gøre krav på provision fra A-AG for salg til kunder i det nærmeste område, indgik anpartsselskabet en aftale med en bilforhandler S, der handlede som mellemmand. Denne opkøbte og videresolgte proforma demonstrationsvogne mod provision. Anpartsselskabet udstedte fakturaer vedrørende dette fiktive salg til S med angivelse af momsen. S udstedte blanko-fakturaer til anpartsselskabet, som anvendte dem til at udstede fakturaer til B i S' navn for levering af biler til B. I sin momsangivelse for juli, august og september 1994 rejste S krav om fradrag af den moms, der var betalt som indgående moms, og som anpartsselskabet havde faktureret S.

14 Efter en særskilt kontrol udført af Finanzamt i oktober 1994 afslog denne imidlertid at indrømme S ret til at fradrage indgående moms i fakturaerne, da det havde fastslået, at salget mellem anpartsselskabet og S var fiktivt, idet S kun handlede proforma.

15 Efter at Collée var blevet bekendt med nævnte kontrol, meddelte han S, at fakturaerne vedrørende juli, august og september måned 1994 var blevet uden genstand, og slettede den 25. november 1994 de bogførte transaktioner. Han opførte provenuet herfor på kontoen for »momsfritagne leveringer inden for Fællesskabet«, og angav denne transaktion i den foreløbige momsangivelse for november måned 1994.

16 Ved en ændret afgørelse om momsopkrævning af 12. februar 1998 vedrørende momsen for 1994 forhøjede Finanzamt beløbet for Collées momspligtige transaktioner med et beløb svarende til salgsprisen for de til B leverede biler, men afslog at momsfritage denne levering med den begrundelse, at de nødvendige noteringer ikke var foretaget løbende og umiddelbart efter gennemførelsen af de pågældende transaktioner.

17 Da Albert Collée hverken fik medhold i sin klage over momsafgørelsen eller i den herefter ved Finanzgericht anlagte sag, iværksatte han revisionsanke ved Bundesfinanzhof. Til støtte herfor påberåbte han sig de bogføringsmæssige beviser vedrørende salgsaftalen, overførslen af salgsprisen og beviset for B's afhentning af bilerne, som efterfølgende blev suppleret af de af anpartsselskabet til B udstedte fakturaer. Under hensyn til, at forretningsdokumenterne efter hans opfattelse godtgør, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet, har han nedlagt påstand om ændring af afgørelsen om momsopkrævning, således at leveringen af demonstrationsvognene i begyndelsen af 1994 fastslås at være momsfritaget.

18 Den forelæggende ret har fremhævet, at det fremgår af dens praksis vedrørende beviskravene for en eksportlevering til et tredjeland, som også finder anvendelse i den verserende sag, at bilagene udgør en integreret del af det bogføringsmæssige bevis, og at de noteringer, som skal foretages af hensyn til dette bevis, skal ske løbende og umiddelbart efter gennemførelsen af den pågældende transaktion. Da det er fastslået, at denne sidstnævnte betingelse ikke er opfyldt i denne sag, er den forelæggende ret i tvivl om, hvorledes konflikten mellem forpligtelsen til at fremlægge bevis for leveringen inden for Fællesskabet og proportionalitetsprincippet skal løses i fællesskabsretten.

19 Da Bundesfinanzhof finder, at afgørelsen af den sag, som verserer for den, nødvendiggør en fortolkning af sjette direktiv, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan skatte- og afgiftsmyndighederne nægte momsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet, som utvivlsomt er sket, alene med den begrundelse, at den afgiftspligtige ikke rettidigt har foretaget den bogføring, som er nødvendig herfor?

2) Er det afgørende for besvarelsen af spørgsmålet, om den afgiftspligtige i første omgang bevidst skjulte, at der forelå en levering inden for Fællesskabet?«

De præjudicielle spørgsmål

20 Med spørgsmålene, som skal behandles under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndighederne i en medlemsstat nægter at momsfritage en levering inden for Fællesskabet, som faktisk har fundet sted, alene med den begrundelse, at der ikke er foretaget en rettidig bogføring heraf. Den forelæggende ret er endvidere i tvivl om, hvorvidt det har relevans for besvarelsen, at den afgiftspligtige i første omgang bevidst skjulte, at der forelå en levering inden for Fællesskabet.

21 Indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, er forpligtet til at momsfritage leveringer inden for Fællesskabet. Det fremgår af denne bestemmelse, at medlemsstaterne skal momsfritage levering af goder, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for den pågældende 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.

22 Denne momsfritagelse udgør en undtagelse fra det grundlæggende princip, som gælder ifølge det fælles momssystem, og hvorefter der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16, af 12.1.2006, forenede sager C-354/03,

C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 54, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 49). Momsfritagelsen har grundlag i den overgangsordning for moms, som gælder i samhandelen inden for Fællesskabet, hvorefter opkrævningen af moms i handelen mellem medlemsstaterne er baseret på princippet om, at provenuet af de opkrævede afgifter tilkommer den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted (jf. dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 22).

23 Ved at fritage leveringer inden for Fællesskabet for moms i den medlemsstat, hvorfra goderne forsendes eller transporteres, og tilsvarende opkræve moms i den medlemsstat, hvortil goderne forsendes eller transporteres, er det muligt at undgå dobbeltbeskatning, således at princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem, ikke tilsidesættes (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 24 og 25).

24 Sjette direktiv indeholder ingen direkte bestemmelser vedrørende de beviser, som de afgiftspligtige skal fremlægge for at opnå momsfritagelse. Direktivet bestemmer alene i artikel 28c, punkt A, første afsnit, første punktum, at medlemsstaterne skal fastsætte de betingelser, hvorunder de momsfritager leveringer af goder inden for Fællesskabet (jf. Twoh International-dommen, præmis 25).

25 Ganske vist fastsætter sjette direktivs artikel 22 en række formelle krav til de afgiftspligtige hvad angår regnskabet, faktureringen, momsangivelsen og indgivelsen af oversigten til skatte- og afgiftsmyndighederne. Medlemsstaterne har dog ifølge artikel 22, stk. 8, mulighed for at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig.

26 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, medlemsstaterne kan træffe i medfør af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 52, og kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 29). Disse foranstaltninger må derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området (jf. dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 92).

27 Den tyske regering har anført, at beviskravene til bilagene og bogføringen er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, da de ikke indebærer nogen systematisk anfægtelse af retten til momsfritagelse ved en levering inden for Fællesskabet. Dels forfølger disse beviskrav et formål, der udtrykkeligt er fastsat i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, nemlig at foretage en pålidelig og enkelt momsopkrævning og bekæmpe misbrug, dels er de nødvendige for at forhindre momssvig i form af »karrusel-transaktioner«.

28 Herom bemærkes, at nægtelsen af at indrømme momsfritagelse i hovedsagen ikke ifølge det i forelæggelsesafgørelsen angivne skyldes betingelsen i den tyske lovgivning om, at den afgiftspligtige skal dokumentere, at der er sket en levering inden for Fællesskabet, ved fremlæggelse af bilag og ved bogføringen. Nægtelsen beror på Bundesfinanzhofs praksis, hvorefter de bogføringsmæssige registreringer, som skal foretages af hensyn til det bogføringsmæssige bevis, skal ske løbende og umiddelbart efter gennemførelsen af den pågældende transaktion, hvilken betingelse ikke var opfyldt i denne sag, hvorimod det er klart fastslået, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet, hvilket Finanzamt i øvrigt har erkendt.

29 Hvad for det første angår spørgsmålet, om skatte- og afgiftsmyndighederne kan nægte at fritage en levering inden for Fællesskabet alene med den begrundelse, at bogføringen vedrørende denne levering er foretaget for sent, må det fastslås, at en national foranstaltning, som i det væsentlige gør retten til momsfritagelse af en levering inden for Fællesskabet betinget af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften.

30 Afgiftspåligningen af transaktioner skal nemlig foretages på grundlag af disses objektive kendetegn (jf. bl.a. dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 44, og Kittel og Recolta Recycling-dommen, præmis 41). Hvad angår bestemmelsen af, om leveringen er foretaget inden for Fællesskabet, fremgår det af Domstolens praksis, at der ikke skal betales moms af en sådan levering, hvis den opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, første afsnit (Transport Service-kendelsen, præmis 18 og 19).

31 Da det ifølge forelæggelsesafgørelsen er ubestridt, at der har fundet en levering sted inden for Fællesskabet, følger det af princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber med rette har anført, at der skal indrømmes momsfritagelse i hovedsagen, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Et modsat resultat kan kun antages, såfremt tilsidesættelsen af visse formelle betingelser har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt. Dette synes imidlertid ikke at være tilfældet i hovedsagen.

32 I øvrigt bemærkes, at kravet om, at de nødvendige bogføringsmæssige registreringer skal foretages umiddelbart efter gennemførelsen af transaktionen, uden at der dog er fastsat en præcis frist herfor, kan være i strid med retssikkerhedsprincippet, som udgør en del af Fællesskabets retsorden, og som medlemsstaterne skal overholde i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem (jf.

dom af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29).

33 Det er nemlig vigtigt, som generaladvokaten har fremhævet i punkt 35 i forslaget til afgørelse, at de afgiftspligtige har mulighed for i deres regnskab at tage hensyn til ændringer i klassifikationen af en levering inden for Fællesskabet, som er foretaget efter transaktionens udførelse. Sådanne berigtigelser kan undertiden være nødvendige på grund af omstændigheder, som de afgiftspligtige ikke har nogen indflydelse på. Såfremt der foretages en efterfølgende berigtigelse af regnskabet, må det derfor anerkendes, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet, forudsat at de objektive kriterier for de begreber, som definerer denne transaktion, er opfyldt.

34 Hvad for det andet angår problemet, om det er relevant for besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål, at den afgiftspligtige i første omgang skjulte, at der forelå en levering inden for Fællesskabet, dvs. problemet, om momsfritagelsen kan betinges af den afgiftspligtiges gode tro, må det fastslås, at besvarelsen af dette spørgsmål afhænger af, om der er risiko for, at den pågældende medlemsstat mister skatte- og afgiftsindtægter.

35 Som Domstolen fastslog i præmis 18 i dom 13. december 1989, Genius Holding (sag C-342/87, Sml. s. 4227), skal medlemsstaterne for at sikre momsens neutralitet i deres interne retsorden give mulighed for berigtigelse af enhver urigtig faktureret afgift, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro. Domstolen præciserede dog i præmis 60 og 63 i dommen i sagen Schmeink & Cofreth og Strobel, at såfremt udstederen af fakturaen rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter, følger det af princippet om momsens neutralitet, at den urigtigt fakturerede afgift skal kunne berigtiges, og berigtigelsen kan ikke gøres betinget af, at udstederen af fakturaen har været i god tro (dom af 6.11.2003, forenede sager C-78/02 — C-80/02, Karageorgou m.fl., Sml. I, s. 13295, præmis 50). De samme regler gælder for berigtigelsen af regnskabet af hensyn til momsfritagelsen af en levering inden for Fællesskabet.

36 Det påhviler derfor den nationale ret under hensyn til alle relevante omstændigheder i den for den verserende sag at efterprøve, om forsinkelsen i bogføringen kunne medføre tab af skatte- og afgiftsindtægter eller bringe momsopkrævningen i fare.

37 Herom må det fastslås, at det ikke kan anses for et tab af skatte- og afgiftsindtægter, at der ikke er opkrævet moms i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet, som i første omgang med urette er betegnet som en levering inden for landets grænser, hvoraf der i princippet skal opkræves moms. Ifølge det fiskale territorialitetsprincip tilkommer sådanne indtægter den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted.

38 Endvidere påhviler det den nationale ret at efterprøve, om camoufleringen af en levering inden for Fællesskabet og den hermed forbundne forsinkelse i berigtigelsen af bogføringen skyldes et momssvig. Ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne ikke påberåbe sig fællesskabsbestemmelser til opnåelse af bedrageri eller misbrug (jf. bl.a. nævnte dom i dommen Kittel og Recolta Recycling, præmis 54). Endvidere må anvendelsesområdet for fællesskabsretten ikke udvides til at dække transaktioner, som har til formål uretmæssigt at opnå fordele, der har hjemmel i fællesskabsretten (jf. i denne retning dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 69).

39 I en situation som den i hovedsagen omhandlede kan anvendelsen af en mellemhandler med henblik på at erhverve en kontraktlig provision ikke ligestilles med momssvig eller misbrug af fællesskabsbestemmelserne, hvis det er ubestridt, at transaktionen ikke er udført for at opnå en uberettiget afgiftsfordel.

40 Endelig er fællesskabsretten ikke til hinder for, at medlemsstaterne under visse omstændigheder betragter camoufleringen af en transaktion inden for Fællesskabet som et forsøg på momssvig og i så fald anvender de bøder og økonomiske sanktioner, der er fastsat i deres nationale ret (jf. i denne retning Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen, præmis 62). Som Kommissionen med rette har anført, skal sådanne sanktioner dog altid stå i rimeligt forhold til misbrugets grovhed.

41 De forelagte spørgsmål må derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndighederne i en medlemsstat nægter at momsfritage en levering inden for Fællesskabet, som faktisk har fundet sted, alene med den begrundelse, at der ikke er foretaget en rettidig bogføring af leveringen.

42 Ved efterprøvelsen af retten til momsfritagelse for en sådan levering skal den forelæggende ret ikke tage hensyn til, at den afgiftspligtige i første omgang bevidst skjulte, at der forelå en levering inden for Fællesskabet, medmindre der er risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, og den afgiftspligtige ikke fuldstændigt har elimineret risikoen herfor.

Sagens omkostninger

43 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. De udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes, bortset fra de af hovedsagens parter afholdte udgifter.

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

Artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, 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 91/680/EØF af 16. december 1991, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndighederne i en medlemsstat nægter at fritage en levering inden for Fællesskabet, som faktisk har fundet sted, for merværdiafgift, alene med den begrundelse, at der ikke er foretaget en rettidig bogføring af leveringen.

Ved efterprøvelsen af retten til fritagelse for merværdiafgift af en sådan levering skal den forelæggende ret ikke tage hensyn til, at den afgiftspligtige i første omgang bevidst skjulte, at der forelå en levering inden for Fællesskabet, medmindre der er risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, og den afgiftspligtige ikke fuldstændigt har elimineret risikoen herfor.

Underskrifter