DOMSTOLENS KENDELSE (Femte Afdeling)

3. marts 2004 *

I sag C-395/02,

angående en anmodning, som Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgien) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Transport Service NV

mod

Belgische Staat,

procesdeltager:

Bea Cars BVBA,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af princippet om fælles merværdiafgiftssystems fiskale neutralitet,

* Processprog: nederlandsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne S. von Bahr (refererende dommer) og R. Silva de Lapuerta,

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: R. Grass,

efter at den forelæggende ret er blevet underrettet om, at Domstolen har til hensigt at træffe afgørelse ved en begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3,

efter at de interesserede parter eller andre, der er nævnt i artikel 23 i Domstolens statut, er blevet anmodet om at fremkomme med deres eventuelle bemærkninger hertil,

og efter at have hørt generaladvokaten,

afsagt følgende

Kendelse

1 Ved kendelse af 4. november 2002, indgået til Domstolens Justitskontor den 11. november 2002, har Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af princippet om det fælles merværdiafgiftssystems fiskale neutralitet.

2 Spørgsmålet er blevet rejst i forbindelse med en tvist mellem Transport Service NV (herefter »Transport Service«) og den belgiske stat i anledning af sidstnævntes opkrævning af merværdiafgift som følge af, at Transport Service leverede to køretøjer uden moms til en køber bosiddende i en anden medlemsstat. Ifølge den belgiske stat er det ikke godtgjort, at leveringen har fundet sted.

Retsforskrifter

3 Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12; org.reg.: JO 71, s. 1301), senest ændret ved 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, herefter det »første momsdirektiv«), har følgende ordlyd:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

4 I henhold til artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv 77/388, som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388 og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette momsdirektiv«), pålægges der merværdiafgift ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

5 Artikel 21, nr. 1, litra a), i sjette momsdirektiv bestemmer:

»Merværdiafgiften påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder eller tjenesteydelser, bortset fra en af de i litra b) omhandlede tjenesteydelser.

[...]

b) Medlemsstaterne kan bestemme, at en anden person end den afgiftspligtige person hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse.«

6 Artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette momsdirektiv foreskriver:

»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 28a, 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.«

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Den nationale ret har oplyst, at Transport Service ifølge faktura af 18. januar 1994 solgte to køretøjer af mærket Mercedes til hr. Schellinck, der var bosiddende i Luxembourg, til en pris af 2 061 646 BEF.

8 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at finansministeriet efter en kontrol den 30. september 1998, hvorunder der blev stillet spørgsmålstegn ved den faktiske levering af de pågældende køretøjer til den luxembourgske kunde, den 22. februar 1999 udfærdigede et endeligt bødeforlæg, hvori det blev fastsat, at Transport Service skyldte den belgiske stat et beløb på 422 637 BEF i moms og et beløb på 845 274 BEF i bøde, samt renter. Den 26. maj 1999 blev et betalingspålæg forkyndt for selskabet.

9 Den 24. juni 1999 gjorde Transport Service indsigelse mod betalingspålægget. Selskabet anlagde sag mod den belgiske stat ved Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen og Bea Cars BVBA (herefter »Bea Cars«), et belgisk selskab, som ansvarlig tredjemand.

10 Den nationale ret præciserer, at leveringen ifølge den belgiske stat ikke fandt sted mellem Transport Service og hr. Schellinck, men mellem Transport Service og Bea Cars. Følgelig kan der ikke påberåbes nogen form for momsfritagelse for så vidt angår leveringen af de omhandlede køretøjer, og Transport Service er dermed momspligtig for leveringen af de to køretøjer.

11 Transport Service har for sit vedkommende gjort gældende, at selskabet solgte de to køretøjer til hr. Schellinck på udtrykkelig bestilling fra Bea Cars. Selskabet handlede således i god tro og har ikke undladt at betale moms. Såfremt den nationale ret måtte være af den opfattelse, at selskabet skal betale moms, bør Bea Cars, som vildledte selskabet, derfor friholde selskabet og betale dette erstatning for det tab, som det har lidt.

12 Bea Cars har gjort gældende, at selskabet på ingen måde er berørt af den af Transport Service fremsatte indsigelse, eller at selskabet i hvert fald ikke skylder noget beløb i form af moms, bøder eller renter. Selskabet har nemlig betalt moms til den belgiske stat i forbindelse med videresalget af de pågældende to køretøjer.

13 Desuden har Transport Service og Bea Cars begge gjort gældende, at den belgiske stat har tilsidesat princippet om det fælles merværdiafgiftssystems neutralitet derved, at den belgiske stat af selskaberne kræver betaling af moms samt af en bøde, skønt det er ubestridt, at momsen er blevet erlagt af den endelige forbruger.

14 Under disse omstændigheder besluttede Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er princippet om merværdiafgiftens neutralitet til hinder for, at en medlemsstat efterfølgende kan opkræve moms hos en afgiftspligtig, der med rette eller urette har udstedt en faktura i henhold til reglerne om momsfritagelse i forbindelse med

levering inden for Fællesskabet (artikel 39a i den belgiske momslov), når det er oplyst, at momsen er blevet betalt af den endelige forbruger, og at udstederen af fakturaen til den endelige forbruger har overført momsbeløbet til medlemsstaten?«

Om det præjudicielle spørgsmål

15 Da besvarelsen af de forelagte spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, har Domstolen i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, underrettet den forelæggende ret om, at den vil træffe afgørelse ved begrundet kendelse, og givet de parter eller andre, der er nævnt i artikel 23 i statutten for Domstolen, lejlighed til at udtale sig herom.

16 Den belgiske stat og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har oplyst, at de ikke havde nogen indvendinger. De øvrige parter har ikke indgivet indlæg inden for fristerne.

17 Indledningsvis bemærkes, at der i henhold til artikel 2, nr. 1, i sjette momsdirektiv pålægges merværdiafgift ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

18 I henhold til artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette momsdirektiv fritager medlemsstaterne imidlertid levering af goder, 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.

19 Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede levering opfylder disse betingelser. Såfremt dette er tilfældet, skal der ikke betales moms af nævnte levering.

20 I tilfælde af, at den pågældende levering ikke opfylder nævnte betingelser eller betingelserne for en anden fritagelse indeholdt i sjette momsdirektiv eller for en i henhold til dette direktiv tilladt undtagelse, bemærkes, at det af Domstolens faste praksis (jf. bl.a. dommen af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785, præmis 23, og af 8.6.1999, forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Pelzl m.fl., Sml. I, s. 3319, præmis 16) fremgår, at det fælles momssystem i henhold til første momsdirektivs artikel 2 bygger på den grundsætning, at der indtil detailomsætningsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift på goder og tjenesteydelser, der er nøjagtig proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og handelsled, der ligger før beskatningsleddet.

21 Ifølge det grundlæggende princip, som dette system er baseret på, og som følger af artikel 2 i første og sjette momsdirektiv, skal der pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen (jf. bl.a. dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 29, og af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 37).

22 Det følger heraf, at i det omfang, en levering af goder som den i hovedsagen omhandlede ikke opfylder betingelserne i artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette momsdirektiv eller betingelserne for en anden fritagelse indeholdt i nævnte direktiv eller for en i henhold til dette direktiv tilladt undtagelse, skal der betales merværdiafgift af leveringen i henhold til artikel 2, nr. 1, i samme direktiv.

23 I henhold til artikel 21, nr. 1, litra a), i sjette momsdirektiv påhviler merværdiafgiften ved indenlandsk virksomhed den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af goder.

24 Følgelig skal en afgiftspligtig person, som foretager en levering af goder som den i hovedsagen omhandlede, betale merværdiafgift af denne transaktion, i det omfang den ikke opfylder betingelserne i artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette momsdirektiv eller betingelserne for en anden fritagelse indeholdt i nævnte direktiv eller for en i henhold til dette direktiv tilladt undtagelse.

25 Princippet, hvorefter det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, som er momspligtig, uanset denne virksomheds formål eller resultater, er ikke til hinder for denne konstatering (jf. senest Zita Modes-dommen, præmis 38), eftersom den afgiftspligtige person i henhold til sjette momsdirektivs artikel 17 er berettiget til at fratrække den moms, som i tidligere omsætningsled umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen, og eftersom erhververen, for så vidt han er afgiftspligtig, principielt kan fratrække den merværdiafgift, han har erlagt for disse goder.

26 Spørgsmålet om, hvorvidt merværdiafgiften på det efterfølgende salg af de pågældende goder til den endelige forbruger er blevet indbetalt til statskassen eller ej, er i denne forbindelse irrelevant. Som allerede bemærket i nærværende kendelses præmis 20 og 21, skal der pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen, indtil detailomsætningsleddet.

27 Hvad angår opkrævningen af merværdiafgiften må det konstateres, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelser herom. Sjette momsdirektiv fastlægger blot i artikel 20 de betingelser, der skal være opfyldt, for at fradrag for indgående afgifter kan berigtiges hos den, der har modtaget de leverede goder eller tjenesteydelser.

28 Det tilkommer derfor principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder merværdiafgiften kan opkræves efterfølgende af statskassen, idet de imidlertid skal holde sig inden for de grænser, der følger af fællesskabsretten.

29 Det bemærkes herved, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i medfør af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. bl.a. dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59; jf. ligeledes for så vidt angår de foranstaltninger, som medlemsstaterne har vedtaget for at varetage statskassens interesser, 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 46-48).

30 Som Kommissionen i øvrigt med rette har bemærket, fremgår det af Domstolens praksis, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at medlemsstaterne betragter udstedelsen af ulovlige fakturaer som et forsøg på afgiftssvig og i så fald anvender de bøder og økonomiske sanktioner, der er fastsat i deres nationale ret (jf. Schmeink & Cofreth og Strobel-dommen, præmis 62).

31 Herefter skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at princippet om det fælles merværdiafgiftssystems fiskale neutralitet ikke er til hinder for, at en medlemsstat efterfølgende opkræver merværdiafgift af en afgiftspligtig, der med urette har faktureret en levering af goder under fritagelse for denne afgift. Det er i den forbindelse uden betydning, om merværdiafgiften af det senere salg af de pågældende goder til den endelige forbruger er blevet indbetalt til statskassen.

Sagens omkostninger

32 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens

parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen ved kendelse af 4. november 2002, for ret:

Princippet om det fælles merværdiafgiftssystems fiskale neutralitet er ikke til hinder for, at en medlemsstat efterfølgende opkræver merværdiafgift af en afgiftspligtig, der med urette har faktureret en levering af goder under fritagelse for denne afgift. Det er i den forbindelse uden betydning, om merværdiafgiften af det senere salg af de pågældende goder til den endelige forbruger er blevet indbetalt til statskassen.

Således bestemt i Luxembourg den 3. marts 2004.

R. Grass — C. Gulmann

Justitssekretær — Formand for Femte Afdeling