DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

21. februar 2008 *

I sag C-271/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 2. marts 2006, indgået til Domstolen den 22. juni 2006, i sagen:

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

mod

Finanzamt Malchin,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne G. Arestis (referende dommer), E. Juhász, J. Malenovský og T. von Danwitz,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG ved Rechtsanwälte V. Booten og J. Sprado

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

— den polske regering ved E. Ośniecka-Tamecka, som befuldmægtiget

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

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. oktober 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 15, nr. 2, 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 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (herefter »Netto Supermarkt«) og Finanzamt Malchin (afgiftsforvaltningen, herefter »Finanzamt«) angående spørgsmålet om sidstnævntes afslag på at indrømme Netto Supermarkt fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) for 1995-1998.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 15, der har overskriften »Afgiftsfritagelse for udførsel til steder uden for Fællesskabet, dermed ligestillede transaktioner og internationale transporter«, bestemmer:

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

[…]

2. levering af goder, som af en køber, der ikke er etableret i indlandet, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet med undtagelse af goder, der transporteres af køberen selv, og som er bestemt som udstyr eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug;

   Hvis leveringen vedrører goder, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, gælder denne fritagelse på betingelse af:

   — at den rejsende ikke er etableret i Fællesskabet

   — at goderne er transporteret ud af Fællesskabet inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden

— at den samlede værdi af leveringen, inkl. merværdiafgift, overstiger modværdien af 175 [EUR] i national valuta, fastsat i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/169/EØF […]; medlemsstaterne kan dog afgiftsfritage en levering, hvis samlede værdi ligger under dette beløb.

Ved anvendelsen af andet afsnit:

— forstås ved en rejsende, der ikke er etableret i Fællesskabet, en rejsende, hvis bopæl eller sædvanlige opholdssted ikke er beliggende i Fællesskabet. I forbindelse med denne bestemmelse forstås ved »bopæl eller sædvanligt opholdssted« det sted, der er angivet som sådant på passet, identitetskortet eller ethvert andet dokument, som den medlemsstat, hvori leveringen foretages, anerkender som identitetspapir

— forelægges der bevis for udførslen ved forevisning af faturaen eller et tilsvarende dokument påtegnet af det toldkontor, hvor varerne forlod Fællesskabet.

Hver medlemsstat forsyner Kommissionen med en kopi af de stempler, den anvender til den i tredje afsnit, andet led, omhandlede påtegning. Kommissionen videregiver denne oplysning til de fiskale myndigheder i de øvrige medlemsstater.

[…]«

De nationale bestemmelser

4 For leverancer inden for Fællesskabets område indeholder § 6a, stk. 4, i lov af 1993 om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«) en bestemmelse om beskyttelse af den berettigede forventning, der har følgende ordlyd:

»Har den erhvervsdrivende behandlet en levering som afgiftsfritaget, selv om betingelserne herfor i stk. 1 ikke er opfyldt, skal leveringen alligevel anses for at være afgiftsfritaget, hvis afgiftsfritagelsen beror på køberens urigtige oplysninger, og den erhvervsdrivende ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have opdaget urigtigheden. I så fald skal køberen betale den skyldige afgift.«

5 For udførsel af varer til steder uden for Fællesskabet er der ikke en sådan bestemmelse om beskyttelse af den berettigede forventning i den tyske afgiftslovgivning.

6 I § 227 i lov om skatter og afgifter af 1977 (Abgabenordnung 1977) bestemmes desuden:

»Skatte- og afgiftsmyndighederne kan helt eller delvis eftergive skyldige skatter eller afgifter, såfremt opkrævningen af disse efter de foreliggende omstændigheder i det enkelte tilfælde vil være urimelig. Allerede erlagte beløb kan på de samme betingelser tilbagebetales eller modregnes.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Fra 1992 til 1998 refunderede Netto Supermarkt, der driver discountsupermarkeder i den tyske delstat Mecklenburg-Vorpommern, adskillige tusinde DEM til sine kunder, som disse havde betalt i moms. Supermarkedet havde truffet beslutning om, at man foretog sådanne refusioner til udenlandske statsborgere, når disse kunne fremlægge bevis for udførslen til et sted uden for Fællesskabet af varer, der var købt under en ikke-kommerciel rejse, idet et sådant bevis dels bestod i, at halvdelen af toldstemplet befandt sig på kassebonen og den anden halvdel på toldformularen, dels i, at den pågældende udlænding foreviste sit pas.

8 I 1998 anmodede Netto Supermarkt Hauptzollamt Neubrandenburg (Distriktstoldkammer Neubrandenburg) om at undersøge, om toldstempel nr. 73 samt de toldformularer, hvorpå det fremtrådte, var forfalskede. Efter et indledende benægtende svar fra distriktstoldkammeret, oplyste dette Netto Supermarkt, at en fornyet gennemgang havde vist, at de dokumenter, som Netto Supermarkt havde forelagt distriktstoldkammeret, var falske. Toldmyndighederne fastslog derefter, at et stort antal beviser for udførsel af varer mellem 1993 og 1998 var fremstillet med falske toldformularer af polske statsborgere, eller at et falsk toldstempel var påført de påståede beviser. Med dette middel anmodede de polske statsborgere Netto Supermarkt om tilbagebetaling af momsen, hvilket Netto Supermarkt gav dem.

9 I 1999 pålagde Finanzamt Netto Supermarkt at betale den supplerende moms, der skulle betales for 1993-1998, svarede til den omsætning, som Netto Supermarkt faktisk havde i denne periode.

10 Ved afgørelse af 14. februar 2000 afslog Finanzamt Netto Supermarkts anmodning om fritagelse for den efteropkrævede moms for disse år. Netto Supermarkt indgav klage over afslaget.

11 Ved afgørelse af 3. maj 2000 gav Finanzamt kun delvis medhold i klagen. Det indrømmede fritagelse for momsen for 1993 og 1994, da afgiftsansættelserne ikke kunne ændres for disse år, og det eftergav rentekravet for 1993-1997. I øvrigt forkastede Finanzamt den af Netto Supermarkt indgivne klage med den begrundelse, at Netto Supermarkt var skyldig at efterbetale afgiften, da det ikke var i stand til at fremlægge et forskriftsmæssigt bevis for den udførsel, der ville give anledning til momsfritagelsen. Efter Finanzamts opfattelse skulle Netto Supermarkt tidligere have undersøgt ægtheden af udførselsbeviserne, og det havde, hvis det havde udvist passende agtpågivenhed, kunnet hindre en årelang svig. Finanzamt fandt endvidere, at den omstændighed, at Netto Supermarkt havde bidraget til belysningen af de faktiske omstændigheder, var uden indflydelse på det beløb, som selskabet skulle betale i moms.

12 Netto Supermarkt indbragte derefter dette delvise afslag af 3. maj 2000 for Finanzgericht med henblik på at opnå fritagelse for den efteropkrævede moms for 1995-1998. Finanzgericht frifandt Finanzamt.

13 Netto Supermarkt iværksatte følgelig revisionsanke for Bundesfinanzhof, hvorunder selskabet har gjort gældende, at Finanzgericht burde have anset leveringer af goder til polske købere for fritaget under henvisning pr. analogi til den nationale bestemmelse om beskyttelse af den berettigede forventning, der er omhandlet i UStG's § 6a, stk. 4, hvilken bestemmelse finder anvendelse ved leveringer inden for en Fællesskabet. Netto Supermarkt har under denne ankesag ligeledes påberåbt sig rimelighedsprincippet i § 227 i loven om skatter og afgifter af 1977.

14 I betragtning af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning anser Bundesfinanzhof det under alle omstændigheder for tvivlsomt, om en levering til udførsel til steder uden for Fællesskabet kan være fritaget i henhold til fællesskabsretten i tilfælde, hvor den leverandør, der har foretaget leveringen, ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at de udførselsdokumenter, der er forelagt af køberen, er forfalskede, og det selv når betingelserne for afgiftsfritagelse ved en sådan levering objektivt set ikke er opfyldt, fordi de dokumenter, der er fremlagt som bevis for udførslen — som i dette tilfælde — er forfalskede.

15 Bundesfinanzhof har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er de fællesskabsretlige bestemmelser om afgiftsfritagelse ved udførsel til tredjelande til hinder for, at en medlemsstat indrømmer afgiftsfritagelse ud fra en rimelighedsbetragtning i en situation, hvor betingelserne for fritagelse ganske vist ikke foreligger, men hvor den afgiftspligtige ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at disse betingelser ikke var opfyldt?«

Om det præjudicielle spørgsmål

16 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 15, nr. 2, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en medlemsstat indrømmer fritagelse for moms knyttet til levering af goder til udførsel til steder uden for Fællesskabet, når betingelserne for en sådan fritagelse ikke er opfyldt, men hvor den afgiftspligtige ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset dette, fordi de beviser for udførsel, som køberen fremlagde, var forfalskede.

17 Som det fremgår af første led af sætningen i sjette direktivs artikel 15, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for anvendelse af fritagelsen for en levering af goder til udførsel til steder uden for Fællesskabet. I denne bestemmelse bestemmes også, at staterne skal fastsætte disse betingelser med henblik på bl.a. at »forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«.

18 Det bemærkes imidlertid, at medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem, skal overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Fællesskabets 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 45-48, af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29, og af 14.9.2006, forenede sager C-181/04 — C-183/04, Elmeka, Sml. I, s. 8167, præmis 31).

19 Hvad særligt angår proportionalitetsprincippet har Domstolen allerede fastslået, at medlemsstaterne i overensstemmelse med dette princip skal anvende midler, som — idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret — gør det mindst mulige indgreb i de af den pågældende fællesskabslovgivning opstillede formål og principper (jf. dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 46, og dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 52).

20 Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, går ud på så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (jf. bl.a. dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 47, og dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., præmis 30).

21 Herved bemærkes, at leverandørerne på momsområdet handler som afgiftsopkrævere på statens og statskassens vegne (jf. dom af 20.10.1993, sag C-10/92, Balocchi, Sml. I, s. 5105, præmis 25). Disse leverandører pålægges moms, selv om momsen, som en forbrugsafgift, i sidste instans skal bæres af den endelige forbruger (jf. dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 22 og 28).

22 Derfor begrunder formålet om forebyggelse af afgiftsmæssig svig, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 15, at der undertiden stilles høje krav for så vidt angår leverandørernes forpligtelser. Enhver risikofordeling mellem leverandørerne og afgiftsmyndigheden som følge af svig begået af tredjemand skal imidlertid være forenelig med proportionalitetsprincippet (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 58).

23 Dette kan ikke være tilfældet, når en afgiftsordning lægger hele ansvaret for betaling af moms på leverandøren, uanset om denne er involveret i den af køberen begåede svig (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 58). Som generaladvokaten har anført i punkt 45 i forslaget til afgørelse, vil det klart være uforholdsmæssigt at lade en afgiftspligtig person hæfte for manglende afgiftsindtægter på grund af tredjemands svigagtige handlinger, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på.

24 Domstolen har derimod allerede fastslået, at det ikke er i strid med fællesskabsretten at kræve, at leverandøren træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

25 Omstændigheder, som at leverandøren har handlet i god tro, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket til svigen, er således afgørende elementer i vurderingen af muligheden for at forpligte denne leverandør til efterfølgende at betale moms (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 66).

26 Det vil ligeledes være i strid med retssikkerhedsprincippet, at en medlemsstat, der har fastsat betingelser for anvendelsen af fritagelsen for en levering af goder til udførsel til et sted uden for Fællesskabet ved bl.a. at udarbejde en liste over dokumenter, der skal fremlægges for de kompetente myndigheder, og som i første omgang har accepteret de dokumenter, der er fremlagt af leverandøren som bevis for retten til fritagelse, efterfølgende forpligter denne leverandør til at betale moms vedrørende denne levering, når det viser sig, at betingelserne for fritagelse på grund af svig begået af køberen, som leverandøren ikke havde og ikke kunne have kendskab til, ikke faktisk var opfyldt (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 50).

27 Heraf følger, at en leverandør skal kunne stole på lovligheden af den transaktion, han udfører, uden at risikere at miste sin ret til fritagelse for momsen, når han, som i tilfældet i hovedsagen, ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset, at betingelserne for fritagelse i realiteten ikke var opfyldt, fordi de beviser for udførsel, som køberen fremlagde for ham, var forfalskede.

28 Det bemærkes desuden, at i modsætning til det af den tyske regering anførte, kan Domstolens praksis på toldområdet, hvorefter en erhvervsdrivende, der ikke kan bevise, at betingelserne for fritagelse for import- eller eksportafgifter er opfyldt, skal bære konsekvenserne heraf, uanset om han er i god tro, ikke påberåbes i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, for at sætte spørgsmålstegn ved ovennævnte betragtninger. Som generaladvokaten har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse,

kan denne retspraksis ikke overføres på den specifikke situation for en afgiftspligtig person, der er omfattet af det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, på grund af forskellene i opbygning, genstand og formål mellem et sådant system og Fællesskabets ordning for opkrævning af told.

29 Under hensyn til alt det ovenfor anførte skal det forelagte spørgsmål derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 15, nr. 2, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at en medlemsstat indrømmer fritagelse for moms knyttet til levering af goder til udførsel til steder uden for Fællesskabet, når betingelserne for en sådan fritagelse ikke er opfyldt, men hvor den afgiftspligtige ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset dette, fordi de beviser for udførsel, som køberen fremlagde, var forfalskede.

Sagens omkostninger

30 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 15, nr. 2, 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 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke er til hinder for, at en medlemsstat indrømmer fritagelse for merværdiafgift knyttet til levering af goder til udførsel til steder uden for Det Europæiske Fællesskab, når betingelserne for en sådan fritagelse ikke er opfyldt, men hvor den afgiftspligtige ikke ved udvisning af almindelig agtpågivenhed i handelsforhold kunne have indset dette, fordi de beviser for udførsel, som køberen fremlagde, var forfalskede.

Underskrifter