

Sag C-409/04

**The Queen, på vegne af:
Teleos plc m.fl.**

mod

Commissioners of Customs & Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse
indgivet af High Court of Justice (England & Wales),
Queen's Bench Division)

»Sjette momsdirektiv — artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit — erhvervelse inden for Fællesskabet — levering inden for Fællesskabet — fritagelse — goder, som forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat — bevis — nationale foranstaltninger til bekæmpelse af svig«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Kokott fremsat den 11. januar 2007 I - 7801
Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 27. september 2007 I - 7827

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — overgangsordning for opkrævning af afgifter i samhandelen mellem medlemsstaterne*
[Rådets direktiv 77/388, art. 28a, stk. 3, første afsnit, og art. 28c, punkt A, litra a), første afsnit]

2. *Fiskale bestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — overgangsordning for opkrævning af afgifter i samhandelen mellem medlemsstaterne*
[Rådets direktiv 77/388, art. 28c, punkt A, litra a), første afsnit]
3. *Fiskale bestemmelser — harmonisering af lovgivningerne — omsætningsafgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — overgangsordning for opkrævning af afgifter i samhandelen mellem medlemsstaterne*
[Rådets direktiv 77/388, art. 28c, punkt A, litra a), første afsnit]

1. Artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2000/65, skal med hensyn til begrebet »forsendes« i disse to bestemmelser fortolkes således, at der først er sket erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, og 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 denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

og navnlig at goderne fysisk flyttes fra en medlemsstat til en anden. Denne betingelse vedrørende grænsepassage mellem to medlemsstater er et afgørende element i en fællesskabstransaktion, der adskiller den fra de transaktioner, der finder sted internt i et land.

Den forudgående betingelse for anvendelsen af overgangsordningen, der er fastsat i sjette direktivs afsnit XVIa, er, at transaktionen har fællesskabskarakter,

På samme måde som andre begreber, der definerer afgiftspligtige transaktioner i medfør af sjette direktiv, har begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet desuden en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater. Følgelig skal kvalifikationen af en levering eller erhvervelse inden for

Fællesskabet ske på grundlag af objektive elementer, såsom den fysiske flytning af de berørte goder mellem medlemsstater.

(jf. præmis 37, 38, 40 og 42 samt domskonkl. 1)

2. Artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2000/65, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at de kompetente myndigheder i leveringsmedlemsstaten kræver, at en leverandør, der har handlet i god tro, og som har fremlagt beviser, der umiddelbart støtter hans ret til fritagelse af en levering af goder inden for Fællesskabet, efterfølgende skal betale moms af disse goder, når disse beviser viser sig at være falske, og det ikke er påvist, at leverandøren har medvirket i momssvigen, forudsat at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, for at sikre, at den levering inden for Fællesskabet, som han har foretaget, ikke fører til deltagelse i sådan svig.

Det vil for det første være i strid med princippet om retssikkerhed, at en medlemsstat, der har fastsat betingelser for anvendelsen af fritagelsen for en levering inden 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 merværdiafgift vedrørende denne levering, når det viser sig, at goderne på grund af svig begået af køberen, som leverandøren ikke havde og ikke kunne have kendskab til, ikke faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

For det andet skal enhver risikofordeling mellem leverandøren og afgiftsmyndigheden som følge af svig begået af tredjemand være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. En ordning, der lægger hele ansvaret for betaling af merværdiafgift på leverandøren, uanset om denne er involveret i svigen, beskytter ikke nødvendigvis den harmoniserede momsordning mod køberens svig og misbrug. En fuldstændig ansvarsfritagelse af køberen kan nemlig være et incitament til ikke at forsende eller transportere goderne uden for leveringsmedlemsstaten og til ikke at momsdeklarerer dem i den tiltænkte bestemmelsesmedlemsstat.

Hvis leverandørerne for det tredje var forpligtede til selv at betale merværdiafgiften efterfølgende, ville princippet om

afgiftens neutralitet ikke blive overholdt, idet leverandører, som foretager transaktioner i indlandet, aldrig vil blive pålagt en udgående afgift, eftersom der er tale om en indirekte forbrugsafgift. Derfor vil afgiftspligtige personer, der foretager en transaktion inden for Fællesskabet, befinde sig i en mindre fordelagtig situation end afgiftspligtige personer, der foretager en intern transaktion.

For det fjerde vil det, ved analog anvendelse af Domstolens øvrige praksis, ikke være i strid med fællesskabsretten at kræve, at den erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig. 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 i svigen, er således afgørende elementer i vurderingen af muligheden for at forpligte denne leverandør til efterfølgende at betale merværdiafgift. Derimod må det fastslås, at når leverandøren én gang har opfyldt sine forpligtelser vedrørende

beviset for en levering inden for Fællesskabet, er det køberen, der bør anses for pligtig at betale merværdiafgiften i leveringsmedlemsstaten, hvis han ikke har opfyldt sin kontraktmæssige forpligtelse til at forsende eller transportere goderne inden for denne stat.

(jf. præmis 50, 58, 60 og 65-67 samt domskonkl. 2)

3. Den omstændighed, at køberen har fremlagt en angivelse for skatte- og afgiftsmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten om erhvervelse inden for Fællesskabet, som den, der er fremlagt i hovedsagen, kan udgøre et supplerende bevis for, at goderne faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, men er ikke et afgørende bevis med henblik på momsritagelsen af en levering inden for Fællesskabet.

(jf. præmis 72 og domskonkl. 3)