

61992J0111

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 2. AUGUST 1993. - WILFRIED LANGE MOD FINANZAMT FUERSTENFELDBRUCK. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: FINANZGERICHT MUENCHEN - TYSKLAND. - MERVAERDIAFGIFT - SJETTE DIREKTIV - AFGIFTSFRITAGELSE FOR FORBUDTE EKSPORTTRANSAKTIONER. - SAG C-111/92.

Samling af Afgørelser 1993 side I-04677

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° sjette direktiv ° anvendelsesområde ° udførsel af varer, der ikke må udføres til visse områder som følge af deres mulige anvendelse til strategiske formål ° omfattet

(Rådets direktiv 77/388)

2. Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° fælles merværdiafgiftssystem ° fritagelser efter sjette direktiv ° levering af goder forsendt eller transporteret af sælgeren til udlandet ° sondring mellem lovlig og ulovlig udførsel ° foreligger ikke

(Rådets direktiv 77/388, art. 15, nr. 1)

Sammendrag

1. Princippet om afgiftsneutralitet, som sjette direktiv 77/388 hviler på, er, hvad angår anvendelsen af merværdiafgiften, til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner, dog ikke i tilfælde, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket på grund af bestemte varers særlige karakteristika.

Dette er ikke tilfældet med varer, der på grund af deres særlige beskaffenhed eller særlige karakteristika ikke er omfattet af et absolut handelsforbud, men som det på grund af deres mulige anvendelse til strategiske formål er forbudt at udføre til ganske bestemte områder. Et sådant forbud er således ikke i sig selv tilstrækkeligt til at udelukke udførsel af de pågældende varer

fra direktivets anvendelsesomraade.

2. Artikel 15, nr. 1, i sjette direktiv 77/388 om fritagelse for merværdiafgift af levering af goder, som af sælgeren forsendes eller transporteres til udlandet, sonderer med henblik paa afgiftsfritagelse ikke mellem lovlige og ulovlige udførsler, saaledes at sidstnævnte, naar der er tale om varer omfattet af direktivet, skal behandles ligesom lovlig udførsel af de pågældende varer. Det følger heraf, at nævnte bestemmelse skal fortolkes saaledes, at den dér omhandlede afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner ikke kan nægtes paa grund af, at operationerne er foretaget i strid med nationale bestemmelser, hvorefter der kræves forudgående tilladelse for udførsel til stater, for hvilke der paa grund af nationale embargo bestemmelser ikke kunne være opnået tilladelse i nogen af Fællesskabets medlemsstater.

Denne antagelse griber paa ingen maade ind i medlemsstaternes kompetence til at retsforfølge overtrædelser af deres lovgivning om udførselstilladelser til bestemte tredjelande med egnede, selv økonomiske sanktioner.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 23. marts 1992 indgaaet til Domstolen den 7. april 1992 har Finanzgericht Muenchen i medfør af EOEf-traktatens artikel 177 forelagt to spørgsmål vedrørende fortolkningen af Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "sjette direktiv").

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en tvist mellem Wilfried Lange, indehaveren af PPC Purchasing Pool Company (herefter benævnt "PPC"), og Finanzamt Fuerstentfeldbruck angaaende sidstnævntes beslutning om ikke at fritage visse udførsler af computersystemer fra merværdiafgift (herefter benævnt "moms").

3 Af forelæggelseskendelsen fremgaar, at sagsoegeren i aarene 1985 og 1986 ville levere computersystemer til udlandet og derfor indgav ansøgning om udførselstilladelse, jf. §17, stk. 1, i Aussenwirtschaftsverordnung (AWV), som ændret den 3. august 1981 (BGBl. I, s. 853), og ved 58. anordning om ændring af AWV af 1. juli 1985 (BGBl. I, s. 1258 og 1313). I disse ansøgninger var enten Pakistan eller Israel anført som endeligt bestemmelsessted for varerne.

4 Bundesamt fuer gewerbliche Wirtschaft udstedte udførselstilladelserne til de nævnte bestemmelsessteder. Men varerne sendtes til trods herfor til Wien, til Beograd eller via Wien til Beograd, hvorefter de blev overtaget af lokale fragtførere og videresendt til Bulgarien, Ungarn, Sovjetunionen eller Tjekkoslovakiet.

5 Sagsoegeren opnåede ogsaa de fritagelser og fradrag, han havde krævet i sine angivelser vedrørende omsætningsafgift for 1985 og 1986, nemlig afgiftsfritagelse for sin omsætning i medfør af § 4, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG) samt fradrag for indgående afgift af de købte varer i medfør af § 15, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med stk. 3, nr. 1, litra a), i UStG.

6 Finanzamt var efter en afgiftskontrol hos sagsoegte af den opfattelse, at den omsaetning, der var angivet som afgiftsfri, var underlagt omsaetningsafgift, bl. a. fordi der var tale om ulovlig udfoersel til de lande, hvor varerne i sidste ende var naaet hen. Finanzamt henviste herved til § 7, stk. 1, i Aussenwirtschaftsgesetz (AWG, BGBl. I 1961, s. 481) sammenholdt med § 5, stk. 1, i AWV, hvorefter udfoersel af de i udfoerselsfortegnelsen (bilag AL til AWV) anfoerte varer kraever tilladelse. Overtraedelse af disse regler kan straffes, jf. § 33, stk. 1, og 34, stk. 1, sammenholdt med § 70, stk. 1, nr. 1, i AWV.

7 Sagsoegeren indankede Finanzamts afgoerelse til Finanzgericht Muenchen. Han gjorde gaeldende, at afgiftsfritagelse for de varer, han havde leveret, i medfoer af § 4, nr. 1, sammenholdt med § 6, stk. 1, nr. 1, i UStG alene var betinget af, at varerne var blevet sendt til udlandet. En overtraedelse af lovbestemmelser kan ikke foere til, at der naegtes afgiftsfritagelse, da UStG helt neutralt som eneste betingelse for afgiftsfritagelse kraever, at der er sket udfoersel. Naar levering til udlandet har fundet sted, kan det heller ikke kraeves, at varernes forbliven i aarevis kontrolleres og følges.

8 Da Finanzgericht er af den opfattelse, at afgoerelsen i naervaerende sag afhaenger af fortolkningen af EOEf-traktaten samt af det sjette direktiv, har den udsat sagen og forelagt foelgende praejudicielle spoergsmaal for Domstolen:

"1) Skal artikel 15, nr. 1, i Raadets sjette direktiv (77/388/EOEF) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag fortolkes saaledes, at den dér omhandlede afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner skal naegtes, saafremt der i strid med nationale bestemmelser om udfoerseltilladelser foretages udfoersler af varer til stater, for hvilke der paa grund af nationale embargobestemmelser ikke kunne vaere opnaaet tilladelse i nogen af De Europaeiske Faellesskabers medlemsstater?

2) Saafremt spoergsmaal 1) besvares bekræftende, spoerges der: Kan afgiftsfritagelse allerede naegtes, saafremt nationale bestemmelser om tilladelser objektivt er overtraadt, eller skal der for hver enkelt leverings vedkommende foeres bevis for den erhvervsdrivendes subjektive viden om denne overtraedelse?"

9 Vedroerende hovedsagens faktiske omstaendigheder, de omtvistede faelleskabsretlige og nationale bestemmelser, retsforhandlingernes forloeb og de skriftlige indlaeg for Domstolen henvises i oevrigt til den refererende dommers rapport. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende, saafremt det paa de enkelte punkter er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

10 Foer den nationale rets spoergsmaal kan besvares, skal det undersoeges, om udfoersel der er forbudt i henhold til gaeldende nationale bestemmelser, er omfattet af sjette direktiv, saafremt de er bestemt for visse lande og vedroerer varer af den i hovedsagen omhandlede art.

Anvendelsesomraadet for sjette direktiv

11 I dom af 28. februar 1984 (sag 294/82, Einberger, Sml. s. 1177) og domme af 5. juli 1988 (sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, og sag 289/86, Happy Family, Sml. s. 3655) vedroerende henholdsvis ulovlig indfoersel af narkotika i Faellesskabet og ulovlig levering af sidstnaevnte, der foretages mod vederlag i indlandet, har Domstolen fastslaaet, at der ikke indtraeder omsaetningsafgiftspligt, i det omfang disse produkter ikke er genstand for det af myndighederne strengt kontrollerede salg med henblik paa anvendelse til medicinske og videnskabelige formaal. Med hensyn til indfoersel af falske penge har Domstolen desuden fastslaaet, at de betragtninger, som Domstolen har udviklet med hensyn til ulovlig indfoersel i Faellesskabet af narkotika, gaelder saa meget desto mere for indfoersel af falske penge (jf. dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477,

praemis 20).

12 Domstolen har i disse domme tilføjet, at ulovlige indførsler eller leveringer af saadanne produkter, hvis indførsel i Fællesskabets økonomiske og kommercielle kredsløb per definition er absolut udelukket, og hvis ulovlige indførsel kun kan medføre strafferetlige sanktioner, ikke på nogen måde berører af det sjette direktivs bestemmelser (jf. præmis 19 og 20 i Einbergerdommen samt præmis 15 i Mol-dommen, præmis 17 i Happy Family-dommen og præmis 19 i Witzemann-dommen). Disse domme vedrører således varer, der på grund af deres særlige karakteristika hverken kan bringes i omløb eller kan indsættes i det økonomiske kredsløb.

13 Dette er ikke tilfældet med de varer, som der er tale om i hovedsagen, for der er ikke ubetinget forbud mod at bringe computersystemer i handelen. Levering mod vederlag i indlandet, indførsel i Fællesskabet eller udførsel af saadanne varer er principielt tilladt og kan derfor medføre, at der stiftes et momskrav.

14 Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, er det efter samtlige medlemsstaters nationale bestemmelser, på grund af en mulig anvendelse til strategiske formål, kun forbudt at udføre de omhandlede varer til ganske bestemte områder.

15 Dette rejser spørgsmålet, om et saadant forbud medfører, at varerne er udelukket fra det sjette direktivs anvendelsesområde.

16 Det sjette direktiv, der tilstræber en omfattende harmonisering på momsområdet, hviler på princippet om afgiftsneutralitet. Som Domstolen har bemærket, er dette princip faktisk til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner, dog ikke i de tilfælde, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket på grund af bestemte varers særlige karakteristika (jf. præmis 18 i Mol-dommen og præmis 20 i Happy Family-dommen).

17 Dette er ikke tilfældet med varer, der på grund af deres særlige beskaffenhed eller særlige karakteristika ikke er omfattet af et absolut handelsforbud, men som det på grund af deres mulige anvendelse til strategiske formål er forbudt at udføre til ganske bestemte områder. Et saadant forbud er således ikke i sig selv tilstrækkeligt til at udelukke udførsel af de pågældende varer fra det sjette direktivs anvendelsesområde.

Det første spørgsmål

18 I artikel 15 i det sjette direktiv fastsættes:

"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:

1. Levering af goder, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres ud over det i artikel 3 fastlagte område

2) ..."

19 Først bemærkes, at i samklang med princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det sjette direktiv, sondres der i denne bestemmelse med henblik på afgiftsfritagelse ikke mellem lovlige og ulovlige udførsler. Folgelig skal ulovlig udførsel af varer, der er omfattet af det sjette direktiv, behandles ligesom lovlig udførsel af de pågældende varer.

20 Tillige bemærkes, at som det fremgår af den ellefte betragtning i det sjette direktiv, hører denne bestemmelse til på en fælles liste over afgiftsfritagelser, der er udarbejdet med henblik på en sammenlignelig opkrævning af Fællesskabets egne indtægter i samtlige medlemsstater.

Disse afgiftsfritagelser skal forhindre, at forbrugere i tredjelande skal betale moms, da denne afgift udelukkende skal erlaegges af forbrugerne i Faellesskabet.

21 Heraf foelger, at naevnte bestemmelse ikke tillader medlemsstaterne at laegge moms paa en udfoersel, som i henhold til bestemmelsen er afgiftsfri. Denne fortolkning bekraeftes af artikel 17, stk. 3, i direktivet, ifoelge hvilken medlemsstaterne indroemmer enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af merværdiafgiften bl.a. i det omfang, disse goder eller tjenesteydelser skal anvendes til hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfoer af artikel 15.

22 Naegter en medlemsstat at fritage en eksporttransaktion for moms i henhold til det sjette direktiv for at strafsanktionere en overtraedelse af en national bestemmelse, hvorefter der kraeves tilladelse til transaktionen, forfoelges der herved et formaal, der er formaalet med det sjette direktiv uvedkommende.

23 Det foerste spoergsmaal skal derfor besvares med, at artikel 15, nr. 1, i det sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at den dér omhandlede afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner ikke kan naegtes, naar saadanne transaktioner er foretaget i strid med nationale bestemmelser, hvorefter der kraeves forudgaaende tilladelse for udfoersel til stater, for hvilke der paa grund af nationale embargobestemmelser ikke kunne vaere opnaaet tilladelse i nogen af De Europaeiske Faellesskabers medlemsstater.

24 Her maa tilfoejes, at denne antagelse paa ingen maade griber ind i medlemsstaternes kompetence til at retsforfoelge overtraedelser af deres lovgivning om udfoerselstilladelser til bestemte tredjelande med egnede, selv oekonomiske sanktioner.

Det andet spoergsmaal

25 Henset til svaret paa det foerste spoergsmaal er det ufoernoedent at traeffe afgoerelse vedroerende det andet praepjudicielle spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

26 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgoerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, som er forelagt af Finanzgericht Muenchen ved kendelse af 23. marts 1992, for ret:

Artikel 15, nr. 1, i Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at den dér omhandlede afgiftsfritagelse for

eksporttransaktioner ikke kan naegtes, naar saadanne transaktioner er foretaget i strid med nationale bestemmelser, hvorefter der kraeves forudgaaende tilladelse til udfoersel til stater, for hvilke der paa grund af nationale embargobestemmelser ikke kunne vaere opnaaet tilladelse i nogen af De Europaeiske Faellesskabers medlemsstater.