

Sag C-489/09

Vandoorne NV

mod

Belgische Staat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hof van Beroep te Gent)

»Sjette momsdirektiv – artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk. 1 og 5 – beskatningsgrundlag – forenklende foranstaltninger – forarbejdet tobak – banderoler – enkeltstående opkrævning af moms ved kilden – mellemleverandør – helt eller delvist manglende betaling af prisen – nægtelse af momsrefusion«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – beskatningsgrundlag – nationale foranstaltninger, der fraviger fællesskabsreglerne

(Rådets direktiv 77/388, art. 11, punkt C, stk. 1, og art. 27, stk. 1 og 5)

Artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk. 1 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2004/7, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, som for at forenkle opkrævningen af merværdiafgift og bekæmpe svig eller unddragelse vedrørende forarbejdet tobak – idet den foreskriver, at denne afgift skal opkræves ved banderolering, på én gang og ved kilden af producenten eller importøren af disse produkter – udelukker de mellemleverandører, der indtræder senere i kæden af successive leveringer, fra retten til at få merværdiafgiften refunderet i tilfælde af erhververens manglende betaling for disse produkter.

Sjette direktivs artikel 27, stk. 1, er således kun til hinder for foranstaltninger, der i ikke ubetydelig grad påvirker størrelsen af den skyldige afgift, der opkræves ved det endelige forbrug. Selv om producenten eller importøren under visse omstændigheder – såsom hvor varen forsvinder, sælges med tab eller sælges ulovligt til en anden pris end den detailpris, der er angivet på banderolerne – kan være pligtig at betale et større afgiftsbeløb i henhold til de nævnte undtagelsesbestemmelser, end det ville være tilfældet, hvis den harmoniserede fællesskabsretlige ordning for opkrævning af merværdiafgift havde fundet anvendelse, er den eventuelitet, at sådanne omstændigheder vil kunne opstå, imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelig til at fastslå, at denne ordning i ikke ubetydelig grad vil kunne påvirke størrelsen af den skyldige afgift, der opkræves ved det endelige forbrug. En forenklingsforanstaltning indebærer således efter sin natur en mere generaliseret behandling end i henhold til den regel, som den træder i stedet for, og den tager derfor ikke nødvendigvis nøjagtigt hensyn til den enkelte afgiftspligtige persons situation.

Derudover gælder det, at når mellemleverandørerne ikke er forpligtede til at betale merværdiafgift ved levering af forarbejdet tobak, kan de ikke kræve refusion derfor i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, i tilfælde af erhververens manglende betaling af købsprisen for disse leverancer. Det er i denne sammenhæng uden betydning, at beløbet for den merværdiafgift, som producenten eller importøren har betalt ved kilden i form af banderoler, økonomisk set er indeholdt

i prisen for de leverancer, som disse leverandører har leveret. En sådan omstændighed kan ikke rejse tvivl om den kendsgerning, at disse leverandører ikke har noget afgiftstilsvar i henhold til bestemmelserne om merværdiafgift.

Det beløb, som producenten eller importøren betaler i merværdiafgift ved banderolering i henhold til en forenklet merværdiafgiftsopkrævningsordning, knytter sig i øvrigt ikke til den reelt modtagne modydelse for hver enkelt leverandør, men til varernes pris på tidspunktet for deres endelige forbrug, således at en mellemlleverandørs tab af sin fordring på en medkontrahent ikke medfører nogen reduktion i afgiftsgrundlaget.

Endelig ville det, hvis man skulle tillade en mellemlleverandør at opnå refusion for en del af eller hele merværdiafgiften under en sådan ordning, hvis erhververen ikke betaler prisen for en leverance, indebære en risiko for en betydelig komplicering af merværdiafgiftspålæggelsen og for at fremme misbrug og svig, selv om forenkling af opkrævningen af denne afgift og forebyggelse af sådant misbrug og svig netop i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 27, stk. 1, udgør formålene med denne ordning. Det følger heraf, at udelukkelsen af retten til refusion af merværdiafgiften for en mellemlleverandør i tilfælde af, at erhververen ikke betaler prisen for forarbejdet tobak leveret til sidstnævnte, er en naturlig følge af en sådan ordning, der i overensstemmelse med de i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, fastlagte kriterier har til formål og virkning at forenkle merværdiafgiftsopkrævningen og bekæmpe svig eller unddragelse vedrørende disse produkter.

(jf. præmis 30, 31, 38-40, 43, 45 og 46 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

27. januar 2011 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk. 1 og 5 – beskatningsgrundlag – forenklende foranstaltninger – forarbejdet tobak – banderoler – enkeltstående opkrævning af moms ved kilden – mellemlleverandør – helt eller delvist manglende betaling af prisen – nægtelse af momsrefusion«

I sag C-489/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hof van Beroep te Gent (Belgien) ved afgørelse af 17. november 2009, indgået til Domstolen den 30. november 2009, i sagen:

Vandoorne NV

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne A. Arabadjiev, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (refererende dommer) og P. Lindh,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: A. Calot Escobar,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Vandoorne NV ved advocaat D. Blommaert
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede
- den tjekkiske regering ved M. Smolek, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk. 1 og 5, 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 2004/7/EF af 20. januar 2004 (EUT L 27, s. 44, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem selskabet Vandoorne NV (herefter »Vandoorne«) og Belgische Staat (den belgiske stat) vedrørende sidstnævntes afslag på at tilbagebetale selskabet merværdiafgift (herefter »moms«) for leveringer af forarbejdet tobak, som selskabets medkontrahent havde undladt at betale for.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 2 i sjette direktiv bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. Indførsel af goder.«

4 Direktivets artikel 5, stk. 1, foreskriver:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Direktivets artikel 10, der er indeholdt i afsnit VII med overskriften »Afgiftspligtens indtræden

og afgiftens forfald«, har følgende ordlyd:

»1. I det følgende forstås ved

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...]«

6 Sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, der er indeholdt i direktivets afsnit VIII med overskriften »Beskatningsgrundlag«, bestemmer:

»I tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling, kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

7 Direktivets artikel 27, der er indeholdt i direktivets afsnit XV med overskriften »Forenklet procedure«, har følgende ordlyd:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke medlemsstatens samlede indtægt fra afgifter, der opkræves ved det endelige forbrug.

[...]

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

8 Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1), som omhandler forarbejdet tobak, foreskriver i artikel 6, stk. 1, at punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, nemlig ved fremstillingen af de pågældende varer eller deres import uden for en suspensionsordning.

9 Artikel 10 i Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT L 291, s. 40) har følgende ordlyd:

»1. De nærmere regler for opkrævning af forbrugsafgiften harmoniseres senest i den afsluttende fase. I løbet af de foregående etaper opkræves forbrugsafgiften principielt ved hjælp af toldbanderoler. Hvis medlemsstaterne opkræver forbrugsafgiften ved hjælp af toldbanderoler, er de forpligtet til at stille disse til rådighed for fabrikanter og forhandlere fra andre medlemsstater. Hvis forbrugsafgiften opkræves på anden måde, påser medlemsstaterne, at hverken

administrative eller tekniske hindringer af denne grund påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

2. Fabrikanter og importører af forarbejdet tobak undergives, for så vidt angår de nærmere regler for opkrævning og betaling af forbrugsafgiften, den i stk. 1 omhandlede ordning.«

Nationale bestemmelser

10 Artikel 77, stk. 1, nr. 7), i loven om merværdiafgift (herefter »momsloven«) har følgende ordlyd:

»Medmindre andet følger af artikel 334 i programloven af 27. december 2004 refunderes afgifter, der opkræves af leverancer af goder, tjenesteydelser eller erhvervelse af goder inden for Fællesskabet, med det pågældende beløb:

[...]

7) når fordringen på salgsprisen helt eller delvist er gået tabt.«

11 Momslovens artikel 58, stk. 1, bestemmer:

»Hvad angår forarbejdede tobaksvarer, der indføres til, erhverves som omhandlet i artikel 25b eller fremstilles i Belgien, opkræves afgiften i alle tilfælde, hvor der skal svares belgisk punktafgift i henhold til ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser om afgiftsordningen for tobaksvarer. Afgiften beregnes på grundlag af den på banderolen anførte pris eller, hvis ingen pris er angivet, af punktafgiftens beregningsgrundlag.

[...]

Den således opkrævede afgift træder i stedet for afgiften i forbindelse med indførsel, erhvervelser inden for Fællesskabet og leveringer af forarbejdede tobaksvarer.

Kongen fastsætter nærmere regler for opkrævning af afgiften på forarbejdede tobaksvarer og for, hvem der er betalingspligtige for denne.«

12 Momslovens artikel 58, stk. 1, var i kraft på tidspunktet for sjette direktivs vedtagelse. I medfør af direktivets artikel 27, stk. 5, gav Kongeriget Belgien den 19. december 1977 Kommissionen meddelelse om denne artikel. Denne meddelelse havde følgende ordlyd:

»B. Opkrævning af afgiften på et tidligere tidspunkt.

1. Forarbejdede tobaksvarer

For at lette kontrollen med momsopkrævningen på dette område opkræves den afgift, der skal betales på tidspunktet for indførslen og leveringen af forarbejdede tobaksvarer, på samme tidspunkt som punktafgifterne. Ved fabrikantens eller importørens køb af banderoler betales momsen således af den pris, som forbrugeren skal betale. Der opkræves ingen moms efterfølgende, men der kan af gode grunde ikke foretages noget fradrag. Ethvert salg af forarbejdede tobaksvarer skal faktureres inklusive moms.«

13 Kongelig anordning nr. 13 af 29. december 1992 om momsordningen for forarbejdede tobaksvarer (*Belgisch Staatsblad* af 31.12.1992, s. 28086) bestemmer:

»Artikel 1

[Momsen] på forarbejdede tobaksvarer, herunder tobakssurrogater, der indføres til, erhverves som omhandlet i [momslovens] artikel 25b eller fremstilles i Belgien, forfalder til betaling på samme tidspunkt som punktafgifterne.

Afgiftsbeløbet, der beregnes i henhold til [momslovens] artikel 58, stk. 1, indbetales af den person, som punktafgiften påhviler, til den modtager, som det er pålagt at opkræve denne afgift.

[...]

Artikel 2

Som en undtagelse fra artikel 5, nr. 8) og 9), i kongelig anordning nr. 1 om nærmere regler om merværdiafgiftens indbetaling faktureres leveringer af tobaksvarer med en pris inklusive afgift. Endvidere skal det i fakturaen anføres: »Tobaksvarer: Momsen er erlagt ved kilden og kan ikke fradrages«.

14 Artikel 6 i lov af 10. juni 1997 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (*Belgisch Staatsblad* af 1.8.1997, s. 19836) foreskriver, at punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, nemlig bl.a. ved fremstillingen af de pågældende varer eller deres import uden for en suspensionsordning.

15 Artikel 10a i lov af 3. april 1997 om afgiftsordningen for forarbejdet tobak (*Belgisch Staatsblad* af 16.5.1997, s. 12105) foreskriver, at punktafgiften, den særlige punktafgift og momsen betales ved leveringen af banderolerne.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

16 Vandoorne er momsregistreret som engroshandlende med forarbejdet tobak. Selskabet indgår i denne egenskab som mellemmand i omsætningskæden af disse produkter mellem på den ene side producenter og/eller importører og på den anden side videreforhandlere og/eller detailforhandlere.

17 Det fremgår i den henseende af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at den forarbejdede tobak, som er blevet leveret til Vandoorne i forbindelse med dennes udøvelse af sin virksomhed, allerede er blevet forsynet med banderoler, som er blevet anbragt af leverandørerne deraf i deres egenskab af producenter eller importører af disse produkter i henhold til momslovens artikel 58, stk. 1, og bestemmelserne i kongelig anordning nr. 13.

18 Det er uomtvistet, at fakturaerne for disse leveringer til Vandoorne i overensstemmelse med denne kongelige anordnings artikel 2 bærer påtegningen: »Tobaksvarer: Momsen er erlagt ved kilden og kan ikke fradrages«, og derfor ikke anførte noget særskilt beløb for momsen. Vandoornes leveringer af disse samme produkter til sine medkontrahenter bærer samme påtegnelse og anførte derfor heller ikke noget særskilt beløb for moms.

19 I sin momsangivelse for første kvartal 2006 anmodede Vandoorne skattemyndighederne om tilbagebetaling af momsen for leveringer af forarbejdet tobak til selskabet Capitol BVBA (herefter »Capitol«), efter at fordringen for disse leverancer endegyldigt var gået tabt ved dette selskabs konkurs den 14. marts 2005.

20 Denne anmodning blev afslået af skattemyndighederne med den begrundelse, at der ikke kunne tilregnes disse leveringer nogen moms, idet momsen for de omhandlede produkter var blevet betalt af producenten sammen med punktafgiften ved én enkelt afgiftspålæggelse i henhold til momslovens artikel 58, stk. 1.

21 Ved dom af 8. oktober 2008 gav Rechtbank van eerste aanleg te Brugge ligeledes ikke Vandoorne medhold i dennes påstand.

22 Hof van Beroep te Gent, som sagen blev appelleret til, fandt i lighed med Belgische Staat, at der i det foreliggende tilfælde i henhold til momslovens artikel 58, stk. 1, og bestemmelserne i kongelig anordning nr. 13 ikke var blevet opkrævet noget beløb for moms i løbet af den omtvistede handelsfase mellem Vandoorne og Capitol, idet momsen fuldt ud var blevet opkrævet ved kilden hos producenten eller importøren samtidigt med punktafgifterne, og at leverancerne til førstnævnte selskab var ledsaget af en faktura, som ikke anførte momsen som en særskilt del af prisen, således at der ikke blev foretaget fradrag for momsen. På samme måde er momsen ikke angivet særskilt på den faktura, som Vandoorne sendte til Capitol, og som angiver, at momsen er blevet pålagt ved kilden og ikke kan fradrages. Momslovens artikel 77, stk. 1, giver imidlertid kun mulighed for, at momsen kan »refunderes«, når den »opkræves af leverancer af goder«.

23 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt anvendelsen af forenklende foranstaltninger som foreskrevet i sjette direktivs artikel 27 kan have til følge, at en sådan mellemleverandør fratages retten til refusion af momsen, så snart som denne er indeholdt i den pris, mellemleverandøren har betalt. Selv om ordningen har til følge, at momsen mister sin identitet fra det øjeblik, hvor banderolen påføres af producenten eller importøren, kan det ikke nægtes, at afgiftsbeløbet i hver efterfølgende handelsfase fuldt ud betales, uden at den afgiftspligtige kan fradrage dette. Når en mellemleverandør således taber sin fordring på betaling hos medkontrahenten, kan han ikke opkræve det tilsvarende beløb for moms, selv om han har betalt det samme beløb til sin egen leverandør.

24 På denne baggrund har Hof van Beroep te Gent besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er den belgiske lovgivning, særligt momslovens artikel 58, stk. 1, sammenholdt med artikel 77, stk. 1, nr. 7), i overensstemmelse med [...] sjette direktivs artikel 27, som tillader medlemsstaterne at vedtage forenklende foranstaltninger, og/eller samme direktivs artikel 11, punkt C, [stk.] 1, der giver ret til refusion af moms i de tilfælde, hvor der foreligger helt eller delvist manglende betaling, når lovgivningen [...] har indført en forenklet opkrævning af momsen ved levering af tobaksvarer i form af en enkelt opkrævning ved kilden, og [...] ikke tillader, at de afgiftspligtige, der har båret momsen af disse tobaksvarer i de forskellige mellemliggende led i omsætningen, kan få denne refunderet, hvis salgsprisen helt eller delvist er gået tabt?«

Om det præjudicielle spørgsmål

25 Det bemærkes indledningsvis, at det ikke tilkommer Domstolen inden for rammerne af proceduren i henhold til artikel 267 EF at tage stilling til, om nationale bestemmelser er forenelige med EU-retten. Domstolen har dog kompetence til at forsyne den nationale ret med alle de unionsretlige fortolkningsbidrag, som gør det muligt for denne ret i den sag, den har fået forelagt, at vurdere foreneligheden med EU-retten (jf. bl.a. dom af 5.7.2007, forenede sager C-145/06 og C-146/06, Fendt Italiana, Sml. I, s. 5869, præmis 30, og af 9.3.2010, forenede sager C-379/08 og C-380/08, ERG m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 25).

26 Under disse omstændigheder bør det forelagte spørgsmål forstås således, at den

forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk 1 og 5, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som – idet den foreskriver, at moms skal opkræves ved banderolering på én gang og ved kilden af producenten eller importøren af forarbejdet tobak – udelukker de mellemleverandører, der indtræder senere i kæden af successive leveringer, fra retten til at få momsen refunderet i tilfælde af erhververens manglende betaling for disse produkter.

27 Det bemærkes i denne henseende, at de nationale foranstaltninger, som fraviger sjette direktiv, og som er omhandlet i direktivets artikel 27, stk. 1 og 5, og er tilladt »for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse«, skal fortolkes strengt og principielt kun kan fravige beskatningsgrundlaget for momsen som fastlagt i direktivets artikel 11, for så vidt det er strengt nødvendigt for at nå dette mål (jf. dom af 10.4.1984, sag 324/82, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1861, præmis 29, og af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 24). De nationale foranstaltninger skal desuden være nødvendige og egnede for gennemførelsen af det særlige formål, der forfølges hermed, og påvirke sjette direktivs mål og principper mindst muligt (dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 60, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, præmis 46).

28 I den foreliggende sag fremgår det, at i lighed med den nederlandske ordning, der var tale om i den sag, som gav anledning til dom af 15. juni 2006, Heintz van Landewijck (sag C-494/04, Sml. I, s. 5381, præmis 24, 44, 54 og 62), har undtagelsesbestemmelserne i den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning, som tillader opkrævning af momsen ved banderolering, til formål dels at forhindre svig og misbrug og dels at forenkle afgiftsopkrævningen, som i kraft af disse undtagelsesbestemmelser opkræves ved ét bestemt led i omsætningskæden, ved at fastsætte, at momsen opkræves på samme tidspunkt som punktafgifterne, før den afgiftsudløsende begivenhed indtræder i henhold til sjette direktivs artikel 10. Denne ordning vedrører således tidspunktet for afgiftens forfald, derved at den falder sammen med tidspunktet for opkrævningen af punktafgifter (jf. dom af 14.7.2005, sag C-435/03, British American Tobacco og Newman Shipping, Sml. I, s. 7077, præmis 45 og 46).

29 Det er derudover uomtvistet, at denne ordning i lighed med den nederlandske ordning, som der var tale om i den sag, der gav anledning til Heintz van Landewijck-dommen (præmis 55), således som det fremgår af både momslovens artikel 58, stk. 1, og af indholdet i den meddelelse, som Kongeriget Belgien har givet i henhold til sjette direktivs artikel 27, stk. 5, gengivet i denne doms præmis 12, knytter den skyldige moms til varernes pris på tidspunktet for deres endelige forbrug, idet beløbet fastsættes i henhold til den pris, forbrugeren betaler i detailhandel.

30 Det bemærkes i den henseende, at sjette direktivs artikel 27, stk. 1, kun er til hinder for foranstaltninger, der i ikke ubetydelig grad påvirker størrelsen af den skyldige afgift, der opkræves ved det endelige forbrug (jf. dom af 12.7.1988, forenede sager 138/86 og 139/86, Direct Cosmetics og Laughtons Photographs, Sml. s. 3937, præmis 52, og Heintz van Landewijck-dommen, præmis 57).

31 Selv om producenten eller importøren under visse omstændigheder – såsom hvor varen forsvinder, sælges med tab eller sælges ulovligt til en anden pris end den detailpris, der er angivet på banderolerne – kan være pligtig at betale et større momsbeløb i henhold til en ordning som den i hovedsagen omtvistede, end det ville være tilfældet, hvis den harmoniserede fællesskabsretlige ordning for momsopkrævning havde fundet anvendelse, er den eventualitet, at sådanne omstændigheder vil kunne opstå, imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelig til at fastslå, at denne ordning i ikke ubetydelig grad vil kunne påvirke størrelsen af den skyldige afgift, der opkræves ved det endelige forbrug (jf. i denne retning Heintz van Landewijck-dommen, præmis 56-58). En

forenklingsforanstaltning indebærer således efter sin natur en mere generaliseret behandling end i henhold til den regel, som den træder i stedet for, og den tager derfor ikke nødvendigvis nøjagtigt hensyn til den enkelte afgiftspligtige persons situation (Sudholz-dommen, præmis 62).

32 Det følger heraf, at en ordning som den i hovedsagen omtvistede ikke er i strid med de kriterier, der er fastsat i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og at den af de samme grunde ikke går videre end nødvendigt med henblik på at forenkle momsopkrævningen og bekæmpe svig eller unddragelse (jf. i denne retning Heintz van Landewijck-dommen, præmis 58 og 59).

33 Vandoorne har imidlertid i sit skriftlige indlæg i nærværende sag gjort gældende, at denne ordning er i strid med sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk. 1 og 5, idet den udelukker retten til refusion af momsen ved ikke-betaling af prisen. Sjettes direktivs artikel 27, som tillader medlemsstaterne at gennemføre en ordning med én enkelt opkrævning af momsen ved kilden som en undtagelse til den almindelige regel om opkrævning af momsen ved hvert enkelt led i den økonomiske kæde, bemyndiger derved udelukkende nationale forenklingsforanstaltninger for opkrævningen af moms, som har til formål at undgå svig eller unddragelse. Idet enhver undtagelse skal fortolkes strengt, kan en sådan fravigelse til gengæld ikke have nogen virkning på andre momsbestemmelser, såsom dem, der omhandler refusion af denne afgift. Det tab af en fordring, som Vandoorne har lidt i dette tilfælde, giver i øvrigt selskabet nøjagtigt det samme tab som det, en almindelig afgiftspligtig person, der er underlagt den opdelte momsordning, ville lide, fordi enhver mellemmand i henhold til de omhandlede undtagelsesbestemmelser bærer den moms, som er indeholdt i den pris, han betaler til sin leverandør af forarbejdet tobak.

34 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

35 Som det allerede fremgår af denne doms præmis 28, er det uomtvistet, at i henhold til en ordning som den i hovedsagen omtvistede opkræves momsen for forarbejdet tobak ved banderoler, på én gang og forudbetalt ved kilden af producenten eller importøren af disse produkter samtidigt med opkrævningen af punktafgifter, og før den afgiftsudløsende begivenhed indtræder i henhold til sjette direktivs artikel 10.

36 Det følger heraf, at mellemleverandører som Vandoorne i hovedsagen, som indgår i kæden af successive leveringer af disse produkter efter producenten eller importøren, på den ene side ikke ved de leverancer, som de modtager fra deres egen leverandør, skal betale nogen indgående moms, som ville kunne give ret til direkte og fuldstændigt fradrag for den indgående afgift i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og på den anden side ikke selv er pligtige til at betale noget beløb i udgående moms i henhold til direktivets artikel 10, stk. 2, ved leverancer leveret til erhververen af disse produkter.

37 Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er det således uomtvistet, at fakturaerne for de forskellige leveringer som allerede anført i denne doms præmis 18 i overensstemmelse med artikel 2 i kongelig anordning nr. 13, som er gengivet i denne doms præmis 13, ikke anførte noget særskilt beløb for momsen, at disse fakturaer angav en pris, som inkluderer beløbet for den moms, som producenten eller importøren havde betalt, og at de bar påtegningen: »Tobaksvarer: Momsen er erlagt ved kilden og kan ikke fradrages«.

38 Under disse omstændigheder, hvor mellemleverandører ikke er forpligtede til at betale moms ved levering af forarbejdet tobak, kan de ikke kræve refusion derfor i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, i tilfælde af erhververens manglende betaling af købsprisen for disse leverancer.

39 Det er i denne sammenhæng uden betydning, at beløbet for den moms, som producenten eller importøren har betalt ved kilden i form af banderoler, økonomisk set er indeholdt i prisen for

de leverancer, som disse leverandører har leveret. En sådan omstændighed kan ikke rejse tvivl om den kendsgerning, at disse leverandører ikke har noget afgiftstilsvar i henhold til momsbestemmelserne.

40 Det beløb, som producenten eller importøren betaler i moms ved banderolering i henhold til en forenklet momsopkrævningsordning som den i hovedsagen omtvistede, knytter sig i øvrigt ikke til den reelt modtagne modydelse for hver enkelt leverandør, men, som det allerede er anført i denne doms præmis 29, til varernes pris på tidspunktet for deres endelige forbrug, således at en mellemleverandørs tab af sin fordring på en medkontrahent som omhandlet i hovedsagen ikke medfører nogen reduktion i afgiftsgrundlaget.

41 Under disse omstændigheder må det fastslås, at refusion af et momsbeløb til en sådan mellemleverandør ved erhververens ikke-betaling af prisen for leverancer af forarbejdet tobak ville påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug i en ikke ubetydelig grad i strid med sjette direktivs artikel 27, stk. 1, og som følge deraf medlemsstatens indtægt fra afgifter, der opkræves på dette stadie. Dette ville så meget desto mere være tilfældet, hvis anmodningen om refusion af momsen skulle omfatte hele det beløb, som producenten eller importøren af den forarbejdede tobak har betalt, fordi den afgift, som disse har betalt forud, i sin helhed påhviler den pris, som hver enkelt mellemleverandør fakturerer sin medkontrahent.

42 Det er imidlertid sandsynligt, som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, at disse produkter – deres natur taget i betragtning – stadig vil kunne sælges til endelige forbrugere, eksempelvis i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, af en repræsentant for den erhverver, som er blevet erklæret konkurs. Det er således ikke udelukket, at disse produkter i strid med det fælles momssystem grundprincip ville kunne forbruges, uden at en del, eller hele, den skyldige afgift var blevet betalt til statskassen.

43 Det må ydermere fremhæves, at det, hvis man skulle tillade en mellemleverandør at opnå refusion for en del af eller hele momsen under en sådan ordning, hvis erhververen under påberåbelse af bl.a. insolvens ikke betaler prisen for en leverance, ville indebære en risiko for en betydelig komplicering af momspålæggelsen og – som den belgiske og den tjekkiske regering har gjort gældende i deres indlæg – for at fremme misbrug og svig, selv om forenkling af momsopkrævningen og forebyggelse af sådant misbrug og svig netop i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 27, stk. 1, udgør formålene med denne ordning (jf. analogt Heintz van Landewijck-dommen, præmis 43, 62 og 65, og dom af 13.12.2007, sag C-374/06, BATIG, Sml. I, s. 11271, præmis 39).

44 Cigaretmarkedet egner sig således, som Domstolen allerede har fastslået, særligt godt til at organisere en ulovlig handel (jf. dom af 10.12.2002, sag C-491/01, British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco, Sml. I, s. 11453, præmis 87, og af 29.4.2004, sag C-222/01, British American Tobacco, Sml. I, s. 4683, præmis 72, samt BATIG-dommen, præmis 34).

45 Det følger heraf, at udelukkelsen af retten til refusion af momsen for en mellemleverandør som Vandoorne i tilfælde af, at erhververen ikke betaler prisen for forarbejdet tobak leveret til sidstnævnte, er en naturlig følge af en ordning som den i hovedsagen omtvistede, der i overensstemmelse med de i sjette direktivs artikel 27, stk. 1, fastlagte kriterier har til formål og virkning at forenkle momsopkrævningen og bekæmpe svig eller unddragelse vedrørende disse produkter.

46 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk. 1 og 5, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som for at forenkle momsopkrævningen og bekæmpe svig eller unddragelse vedrørende forarbejdet tobak – idet den foreskriver, at moms skal opkræves ved

banderolering, på én gang og ved kilden af producenten eller importøren af disse produkter – udelukker de mellemleverandører, der indtræder senere i kæden af successive leveringer, fra retten til at få momsen refunderet i tilfælde af erhververens manglende betaling for disse produkter.

Sagens omkostninger

47 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 27, stk. 1 og 5, 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 2004/7/EF af 20. januar 2004, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som for at forenkle opkrævningen af merværdiafgift og bekæmpe svig eller unddragelse vedrørende forarbejdet tobak – idet den foreskriver, at denne afgift skal opkræves ved banderolering, på én gang og ved kilden af producenten eller importøren af disse produkter – udelukker de mellemleverandører, der indtræder senere i kæden af successive leveringer, fra retten til at få momsen refunderet i tilfælde af erhververens manglende betaling for disse produkter.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk