

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremSAT den 11. januar 2007 1(1)

Sag C-409/04

Teleos plc m.fl.

mod

The Commissioners of Customs and Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division, Administrative Court (Det Forenede Kongerige))

»Sjette momsdirektiv – Artikel 28a, stk. 1, litra a), og artikel 28, stk. 3, samt artikel 28c, punkt A, litra a) – erhvervelse inden for Fællesskabet – levering inden for Fællesskabet – fritagelse – goder, som forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat – krav til bevismateriale – uregelmæssigheder i forbindelse med forsendelse eller transport, som leverandøren ikke er skyld i«

I – Indledning

1. I denne sag anmodes Domstolen om at besvare spørgsmål vedrørende fortolkning af sjette momsdirektiv (2) for så vidt angår afgiftsfritagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet. Disse spørgsmål er nært knyttet til de spørgsmål, som er rejst i sag C-146/05 (Collée) og C-184/05 (Twoh International), i hvilke jeg også fremsætter forslag til afgørelse i dag.

2. Sagsøgerne i hovedsagen, Teleos plc samt 13 andre virksomheder (3) (Teleos m.fl.), som har hjemsted i Det Forenede Kongerige, har solgt mobiltelefoner til en spansk virksomhed. Erhververen skulle udføre varerne fra Det Forenede Kongerige til andre medlemsstater. Det viste sig efterfølgende, at der herved opstod uregelmæssigheder, som Teleos m.fl. imidlertid ikke havde medvirket til. Alligevel nægtede skattemyndighederne disse virksomheder afgiftsfritagelse.

3. Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, hvornår erhvervelse inden for Fællesskabet eller levering inden for Fællesskabet er afsluttet, og retten til fritagelse for merværdiafgift [herefter også »moms« eller »afgift«] i indlandet opstår. Især ønskes det afklaret, om det med henblik herpå er nødvendigt, at varen faktisk bringes over grænsen. For det andet rejses det spørgsmål, om leverandøren kan nægtes fritagelse, når erhververens beviser for, at varen bringes over grænsen, efterfølgende viser sig at være falske, uden at leverandøren havde eller burde have kendskab hertil.

4. Ved fortolkningen af sjette direktiv i denne sag skal der nemlig tages hensyn til to formål. Dels gælder det om at hindre momssvig. Netop den momsmæssige behandling af grænseoverskridende transaktioner med varer, som har en stor værdi, og som er nemme at

transportere, er særligt udsat for bedragerier. Dels må der ikke pålægges de virksomheder, som afvikler grænseoverskridende forretninger korrekt og omhyggeligt, for store risici og byrder, for ikke at vanskeliggøre handelen i Fællesskabet mere end højst nødvendigt. Endelig vedrører sagen også spørgsmålet om, hvem der skal bære risikoen for tredjemands bedrageriske handlinger: denne tredjemands godtroende forretningspartner eller staten.

II – Retsforskrifter

A – Fællesskabsretten

5. Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (4) fjøede et nyt afsnit til sjette direktiv: XVIa (momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne (artikel 28a-28m)). Disse bestemmelser gælder stadigvæk, da der endnu ikke er udstedt en definitiv momsordning for erhvervsmæssig samhandel med varer mellem medlemsstaterne.

6. Artikel 28a i sjette direktiv bestemmer i uddrag:

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24 eller af bestemmelserne i artikel 8, stk.1, litra a), anden sætning, eller artikel 28b, punkt B, stk. 1.

[...]

3. Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen.

[...]«

7. Afgiftspligten defineres som følger i sjette direktivs artikel 28d, stk. 1:

»Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder finder sted. Erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder anses for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen i indlandet af lignende goder anses for at finde sted.«

8. Sjettes direktivs artikel 28b, punkt A, definerer stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet som følger:

»1. Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder anses for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes.

2. Med forbehold af stk. 1 anses stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder, som omhandlet i artikel 28a, stk. 1, litra a), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, dersom erhververen ikke godtgør, at der er pålagt denne erhvervelse afgift efter stk. 1.

[...]«

9. I henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, er levering inden for Fællesskabet mellem to medlemsstater fritaget for afgift. Bestemmelsen lyder i uddrag:

»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, 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

[...]«

B – *National ret*

10. Section 30, stk. 8, i Value Added Tax Act 1994 (herefter »1994-loven«) bestemmer følgende:

»Der kan foreligge bestemmelser om, at levering af goder eller nærmere specificerede goder angives til nul i tilfælde, hvor

a) afgiftsmyndighederne er af den opfattelse, at goderne er blevet eller bliver udført til et sted uden for medlemsstaterne, eller at den pågældende levering omfatter både

(i) transport af goderne fra Det Forenede Kongerige, og

(ii) deres erhvervelse i en anden medlemsstat af en person, der er momspligtig for erhvervelsen i overensstemmelse med bestemmelser i denne medlemsstats lovgivning, der for denne medlemsstat svarer til bestemmelserne i section 10, og

b) andre betingelser, der er fastsat i bestemmelserne, eller som afgiftsmyndighederne kan pålægge, er opfyldt.«

11. Til gennemførelse af denne bemyndigelse indeholder Regulation 134 i Value Added Tax Regulations 1995 (merværdiafgiftsbekendtgørelse) nærmere bestemmelser for fritagelse af leveringer inden for Fællesskabet. Yderligere detaljer fremgår af afgiftsmyndighedernes meddelelser (Notices) 725 og 703, som delvis har retskraft i medfør af section 30, stk. 8, i 1994-loven og schedule 7, stk. 4. Som den forelæggende ret har fremført, opstår der ifølge alle disse bestemmelser først ret til fritagelse ved levering inden for Fællesskabet med ret til fradrag for indgående moms (zero-rating), når varerne reelt har forladt Det Forenede Kongerige.

III – Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

12. I år 2002 solgte Teleos m.fl. mobiltelefoner til Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (herefter »TT«), som har hjemsted i Spanien. I kontrakterne var hovedsagelig Frankrig, i enkelte tilfælde også Spanien, nævnt som varernes bestemmelsessted. Leveringen skete »ab fabrik« (ex works) (5). I henhold hertil var Teleos m.fl. kun forpligtet til at aflevere varen på TT's speditørs lager i Det Forenede Kongerige. Speditøren overdrog så angiveligt varerne til en fragtfører til transport til bestemmelsesstaterne. For hver handel sendte TT pr. kurér Teleos m.fl. et stempelt og

underskrevet CMR-fragtbrev i original som dokumentation for, at mobiltelefonerne var ankommet til deres bestemmelsessted. Ifølge den forelæggende rets konklusioner var der for Teleos m.fl. ingen grund til at betvivle hverken oplysningerne i fragtbrevene eller deres ægthed.

13. På anmodning fra Teleos m.fl. blev leveringerne fritaget for moms, og det blev godkendt, at selskaberne foretog fradrag for indgående moms (zero-rating). Ved undersøgelser nogle uger efter de sidste leveringer opdagede afgiftsmyndighederne, at CMR-fragtbrevene indeholdt adskillige falske oplysninger om bestemmelsesstedet, fragtføreren og de angiveligt anvendte fartøjer. De var derfor af den opfattelse, at mobiltelefonerne ikke havde forladt Det Forenede Kongerige. Den forelæggende ret deler denne opfattelse. Efterfølgende fastsatte afgiftsmyndighederne momsefterbetalinger på flere mio. pund for Teleos m.fl. Afgiftsmyndighederne indrømmede dog, at Teleos m.fl. hverken var indblandet i bedrageri eller vidste, at mobiltelefonerne ikke havde forladt Det Forenede Kongerige.

14. TT har ifølge den forelæggende rets oplysninger indgivet momsangivelser for erhvervsindsigten inden for Fællesskabet af mobiltelefonerne, krævet fradrag for indgående moms, der herved skulle betales, og anmeldt den videre levering som en momsfritaget levering inden for Fællesskabet.

15. Før Teleos m.fl. indledte forretningsforbindelser med TT, havde de sikret sig, at denne aftager var troværdig, idet de havde kontrolleret TT's spanske momsnummer, registrering i handelsregistret og kreditværdighed. Også den af TT valgte speditør havde de indhentet oplysninger om.

16. Der blev anlagt sag om momsansættelsen ved High Court of Justice for England and Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court), som ved kendelse af 7. maj 2004 (indgået til Domstolen den 24.9.2004) i henhold til artikel 234 EF har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal udtrykket »forsendes« i artikel 28a, stk. 3 (erhvervelse inden for Fællesskabet), under de relevante omstændigheder forstås således, at erhvervelse inden for Fællesskabet sker, når

a) retten til som ejer at råde over varerne overgår til køberen, og varerne leveres af leverandøren ved, at de stilles til rådighed for køberen (der er momsregistreret i en anden medlemsstat) i henhold til en ab fabrik-salgskontrakt, hvorved køberen overtager ansvaret for at transportere varerne til en anden medlemsstat end leveringsstaten på et sikkert lager, der ligger i leverandørens medlemsstat, og når kontraktdokumenterne og/eller anden skriftlig dokumentation angiver, at det er hensigten, at varerne herefter skal transporteres videre til et bestemmelsessted i en anden medlemsstat, men varerne endnu ikke fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, eller

b) retten til som ejer at råde over varerne overgår til køberen, og varerne påbegynder, men ikke nødvendigvis afslutter, deres transport til en anden medlemsstat (navnlig hvis varerne endnu ikke fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område), eller

c) retten til som ejer at råde over varerne er overgået til køberen, og varerne fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område ved deres transport til en anden medlemsstat?

Betingelser for fritagelse

2) Skal artikel 28c, punkt A, litra a), fortolkes således, at levering af varer er momsfritaget, når:

- varerne leveres til en køber, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, og
- køberen har indgået aftale om at købe varerne på det grundlag, at han, efter at han har fået

retten til som ejer at råde over varerne i leverandørens medlemsstat, er ansvarlig for at transportere varerne fra leverandørens medlemsstat til en anden medlemsstat, og

a) retten til som ejer at råde over varerne er overgået til køberen, og leverandøren har leveret varerne ved at stille dem til rådighed for køberen i henhold til en ab fabrik-salgskontrakt, hvorved køberen overtager ansvaret for at transportere varerne til en anden medlemsstat end leveringsstaten på et sikkert lager, der ligger i leverandørens medlemsstat, og når kontraktdokumenterne og/eller anden skriftlig dokumentation angiver, at det er hensigten, at varerne herefter skal transporteres videre til et bestemmelsessted i en anden medlemsstat, men varerne endnu ikke fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, eller

b) retten til som ejer at råde over varerne er overgået til køberen, og varerne har påbegyndt, men ikke nødvendigvis afsluttet, deres transport til en anden medlemsstat (navnlig hvis varerne endnu ikke fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område), eller

c) retten til som ejer at råde over varerne er overgået til køberen, og varerne fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område ved deres transport til en anden medlemsstat, eller

d) retten til som ejer at råde over varerne er overgået til køberen, og det kan bevises, at varerne faktisk er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten?

Genoptagelse af ansvaret for at betale moms

3) Under de relevante omstændigheder, hvor en leverandør, der handler i god tro, til de kompetente myndigheder i hans medlemsstat efter fremsættelse af et tilbagebetalingskrav har fremlagt objektivt bevis, der på tidspunktet for modtagelsen tilsyneladende støttede hans ret til at fritage varer i henhold til artikel 28c, punkt A, litra a), og de kompetente myndigheder oprindeligt godtog beviset for fritagelse, under hvilke omstændigheder (om nogen) kan de kompetente myndigheder i leveringsmedlemsstaten da efterfølgende pålægge leverandøren at betale moms af disse varer, når de bliver opmærksomme på bevis, som enten (a) rejser tvivl om gyldigheden af det tidligere bevis eller (b) viser, at det fremlagte bevis reelt var forfalsket, uden at leverandøren dog havde kendskab hertil eller havde medvirket hertil?

4) Ændres besvarelsen af tredje spørgsmål af det forhold, at der forelå bevis for, at køberen angav moms til afgiftsmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten, når disse angivelser som erhvervelser inden for Fællesskabet omfattede købene af de varer, som angivelserne angik, og køberen angav et beløb som udgående afgift og også angav det samme beløb som indgående afgift i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra d)?«

17. Under retsforhandlingerne ved Domstolen har Teleos m.fl., Det Forenede Kongeriges regering, Irland, den franske, den græske, den italienske og den portugisiske regering samt De Europæiske Fællesskabers Kommission afgivet indlæg.

IV – Stillingtagen

18. De faktiske omstændigheder i hovedsagen er kendetegnet ved, at forholdene tilsyneladende ikke var således, som de fremstod. Ifølge de dokumenter, som Teleos m.fl. har modtaget fra deres forretningspartner TT og har forelagt afgiftsmyndighederne, har den af TT bemyndigede person modtaget mobiltelefonerne i Det Forenede Kongerige og ladet dem transportere til andre medlemsstater. Således var alle betingelser for både erhvervelse inden for Fællesskabet og fritagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet opfyldt, og det uafhængigt af, hvilken af fortolkningsvarianterne i det første og det andet præjudicielle spørgsmål der foretrækkes.

19. Det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål vedrører problematikken om, hvilke følger det har for den momsmæssige behandling af en levering, når det efterfølgende viser sig, at dokumenterne og virkeligheden ikke stemmer overens. Kun hvis man besvarer disse spørgsmål med, at de kendsgerninger, som efterfølgende er fremkommet, kan føre til en revurdering af situationen, er det første og det andet spørgsmål relevante.

20. Med disse spørgsmål skal det nemlig afklares, om en erhvervelse inden for Fællesskabet og en momsfrataget levering inden for Fællesskabet muligvis allerede har fundet sted, selv om telefonerne (endnu) ikke har forladt Det Forenede Kongerige. Såfremt afgiftsmyndighederne ikke kan foreholde leverandøren, at telefonerne (endnu) ikke har forladt landet, fordi denne i god tro antog, at fragtbrevene var rigtige, er det dog uden betydning, hvorvidt og hvornår fritagelse sker under disse omstændigheder.

21. Tilsvarende er det tredje og det fjerde spørgsmål irrelevante, såfremt Domstolen i forbindelse med det første og det andet spørgsmål kommer til det resultat, at fritagelse også sker, selv om varen ikke har forladt oprindelseslandet.

22. Således er der ikke nogen klar logisk grund til at prioritere den ene gruppe spørgsmål frem for den anden. Derfor skal jeg besvare spørgsmålene i den rækkefølge, hvori den forelæggende ret har forelagt dem.

A – Indledende bemærkninger til momsreglerne for samhandelen mellem medlemsstaterne (6)

23. Inden jeg behandler de præjudicielle spørgsmål, skal jeg redegøre for baggrunden for særreglerne for grænseoverskridende leveringer i samhandelen inden for Fællesskabet.

24. Med momsen beskattes privatforbrug i indlandet. Derfor er moms pålagt levering af goder og tjenesteydelser i indlandet (sjette direktivs artikel 2, nr. 1) samt indførsel af goder (sjette direktivs artikel 2, nr. 2). For den grænseoverskridende samhandel inden for Fællesskabet er der med momsovergangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne (afsnit XVIa) ved direktiv 91/680/EØF indført yderligere en afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelse inden for Fællesskabet [artikel 28a, stk. 1, litra a)].

25. Levering af goder, som forsendes eller transporteres til et tredjeland, er i medfør af sjette direktivs artikel 15, nr. 1, afgiftsfrataget, fordi de ikke forbruges i indlandet. Tilsvarende gælder i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), for levering til en anden medlemsstat.

26. Før indførelsen af overgangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne blev levering af goder mellem to medlemsstater betragtet som øvrig international samhandel. Som følge heraf var en levering principielt momsplichtig på leveringsstedet som defineret i sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), dvs. stedet for forsendelsen, men en sådan levering var dog momsfrataget ved udførsel. Således skulle der betales moms ved indførsel i bestemmelsesstaten. Grænseoverskridelsen i forbindelse med henholdsvis ud- og indførslen, som var det afgørende

punkt i forbindelse med henholdsvis momsfrigtagelsen og momspålæggelsen, kunne således uden videre dokumenteres ved hjælp af tolldokumenterne også med henblik på momsafregning.

27. I takt med gennemførelsen af det indre marked blev kontrollen ved grænserne mellem medlemsstaterne afskaffet, hvilket krævede en ny udformning af momsordningerne for samhandelen mellem medlemsstaterne (7). Reformen gik dog ikke så vidt, at reglerne for levering af goder i indlandet også kom til at omfatte samhandelen mellem to medlemsstater. Dette ville nemlig have betydet, at momsen – i modsætning til hvad der har været gældende hidtil – ikke tilfaldt den stat, som godet indføres i, og hvor godet forbruges, men den stat, hvorfra godet forsendes.

28. Overgangsordningen ændrede derimod intet ved den hidtidige fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. For at opnå, at momsen også fremover tilfalder den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, indførte direktiv 91/680/EØF erhvervelse inden for Fællesskabet som en ny afgiftsudløsende begivenhed i samhandelen mellem medlemsstaterne [artikel 28a, stk. 1, litra a)].

29. Da erhvervelse inden for Fællesskabet afgiftspålægges i godets bestemmelsesstat, skal den dertil svarende levering inden for Fællesskabet afgiftsfritages i oprindelsesstaten for at undgå dobbeltbeskatning og dermed tilsidesættelse af princippet om momsens neutralitet [sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a)] (8). Mens erhvervelse inden for Fællesskabet altså er trådt i stedet for afgiftspålæggelse ved indførsel, er afgiftsfritagelse ved levering inden for Fællesskabet trådt i stedet for afgiftsfritagelse ved udførsel.

B – *Det første og det andet præjudicielle spørgsmål*

1. Samspillet mellem erhvervelse inden for Fællesskabet og afgiftsfritagelse ved levering inden for Fællesskabet

30. Sagsøgerne har i hovedsagen nedlagt påstand om afgiftsfritagelse for deres leveringer i egenskab af leveringer inden for Fællesskabet i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a). Ikke desto mindre har High Court i sit første spørgsmål anmodet om fortolkning af sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, som regulerer afgiftspålæggelse ved erhvervelse inden for Fællesskabet.

31. Dette beror på den korrekte antagelse, at der består en sammenhæng mellem afgiftsfritagelsen af de leverede goder i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), og den afgiftspligtige erhvervelse af de leverede goder inden for Fællesskabet i medfør af sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit. Ved erhvervelsen inden for Fællesskabet flyttes retten til at opkræve afgift fra oprindelsesstaten til bestemmelsesstaten (9).

32. På grund af samspillet mellem erhvervelse og afgiftsfritagelse, som også fremgår af formuleringerne af de pågældende bestemmelser i sjette direktiv, som indeholder en indbyrdes henvisning, skal jeg undersøge det første og det andet præjudicielle spørgsmål sammen.

33. Ifølge sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit, foreligger der erhvervelse inden for Fællesskabet på følgende to betingelser:

– Erhververen erhverver retten til som ejer at råde over løsøre (10).

– Det pågældende løssøre forsendes eller transporteres til erhververen af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes.

34. Afgiftsfritagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet i medfør af artikel 28c, punkt A, litra a), sker på følgende betingelser:

- goderne forsendes eller transporteres af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning til steder uden for det i artikel 3 [i sjette direktiv] omhandlede område [altså indlandet], men inden for Fællesskabet
- levering sker til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i egenskab af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person i en anden medlemsstat end forsendelsesstaten.

35. Hvad angår opfyldelse af betingelserne for, at der er tale om erhvervelse inden for Fællesskabet, er det blandt sagens parter uomtvistet, at TT har opnået retten til som ejer at råde over goderne, også selv om TT ikke umiddelbart selv, men en af TT dertil bemyndiget speditør, er kommet i besiddelse heraf. Hvad angår opfyldelse af betingelserne for, at der er tale om fritagelse, er der ingen problemer i forbindelse med den anden betingelse – levering til en afgiftspligtig person, som handler i egenskab af en afgiftspligtig person uden for forsendelsesstaten.

36. Uenige er sagens parter kun om den korrekte fortolkning af begrebet at forsende til en anden medlemsstat, som forekommer såvel i artikel 28a, stk. 3, første afsnit, som i artikel 28c, punkt A, litra a), i sjette direktiv.

2. At forsende og transportere i medfør af sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, og artikel 28c, punkt A, litra a)

37. Teleos m.fl. er af den opfattelse, at det at forsende i en sammenhæng som den foreliggende allerede er sket på det tidspunkt, hvor leverandøren i forsendelsesstaten overdrager godet til erhververens befuldmægtigede, og det herved er aftalt mellem aftaleparterne, at erhververen udfører godet til en anden medlemsstat. Med overdragelsen finder erhvervelsen inden for Fællesskabet derfor sted, og retten til afgiftsfritagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet opstår.

38. Sagsøgerne henviser herved til de relevante bestemmelsers ordlyd. En forsendelse betegner begyndelsen på en transportbevægelse, men ikke afslutningen ved ankomsten i bestemmelsesstaten. Desuden har sagsøgerne fremhævet, at sælger ved overdragelse af godet til erhververen mister råderetten over godet, og at afgiftspligten derfor også må overgå til erhververen.

39. De intervenerende medlemsstater og Kommissionen mener derimod, at det at forsende til en anden medlemsstat mindst forudsætter, at goderne faktisk har forladt forsendelsesstaten, respektivt er ankommet i bestemmelsesstaten. Kun ved at tage udgangspunkt i denne objektive hændelse kan man garantere, at momssystemet fungerer korrekt. Køberens hensigt eller kontraktlige forpligtelse til at bringe goderne ind i en anden medlemsstat er alene ikke tilstrækkeligt.

40. Faktisk er begrebet forsendelse (dispatch) ikke fuldstændigt entydigt i nogen af sprogversionerne af sjette direktiv. Rent sprogligt kan det derfor forsvares, at det ved forsendelse kun drejer sig om en punktuelt hændelse, hvilket Teleos m.fl. har fremført.

41. Imidlertid er det et spørgsmål, hvorvidt der her overhovedet foreligger et tilfælde af forsendelse. Begge relevante bestemmelser nævner nemlig samtidig også transport. Begrebet at transportere beskriver – i modsætning til muligvis begrebet at forsende – ikke en udelukkende punktuelt hændelse, men en kontinuerlig bevægelse af godet. Derfor kan det ikke forsvares, at transporten til en anden medlemsstat allerede er afsluttet, når godet endnu ikke har forladt oprindelsesmedlemsstaten.

42. Forskellen mellem forsendelse og transport kan efter min opfattelse forklares som følger: Forsendelse foreligger, når sælgeren eller erhververen betror en uafhængig tredjemand transporten, f.eks. postvæsenet, som under transporten hverken er underlagt sælgerens eller erhververens instruktioner. Ved overdragelsen til tredjemand, med forsendelsen, mister sælgeren råderetten over godet, uden at erhververen allerede opnår beføjelse til som ejer at råde over godet. Denne ret overgår først til erhververen, når tredjemanden overdrager ham genstanden i bestemmelsesstaten. I dette øjeblik finder erhvervelsen inden for Fællesskabet sted.

43. Transport i direktivets forstand foreligger derimod, når sælgeren eller erhververen selv eller gennem dertil bemyndigede personer, som er underlagt sælgerens eller erhververens instruktioner, udfører varetransporten. Såfremt sælgeren bærer ansvaret for transporten, finder erhvervelsen inden for Fællesskabet sted, når sælgeren eller dennes bemyndigede afleverer varen hos erhververen i bestemmelseslandet. Overtager erhververen transporten, får han ganske vist umiddelbart eller gennem sin bemyndigede i oprindelsesstaten retten til som ejer at råde over varen. Alligevel finder erhvervelsen inden for Fællesskabet også i dette tilfælde først sted, når transporten til en anden medlemsstat er afsluttet.

44. I hovedsagen skulle erhvervelsen inden for Fællesskabet have fundet sted ved overdragelsen af mobiltelefonerne til speditøren og transporten til bestemmelseslandet. Da speditøren ikke var en uafhængig tredjemand, men handlede på vegne af TT, er der i det foreliggende tilfælde ikke tale om en forsendelse, men om en transport. De af Teleos m.fl. fremsatte argumenter, som er støttet på meningen med ordet i begrebet forsendelse, er derfor ikke holdbare.

45. Denne fortolkning af begreberne forsendelse og transport fører – om end ad en anden vej – til det samme resultat som medlemsstaternes og Kommissionens løsning: Erhvervelse inden for Fællesskabet og den dermed sammenhængende fritagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet er begge afhængige af, at godet reelt har forladt oprindelsesstaten.

46. Dette resultat er i overensstemmelse med ånden bag og formålet med overgangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne, hvilket især Kommissionen med rette har fremført. Det grundlæggende er her, at der sker en overførsel af godet fra en medlemsstat til en anden, og at der derfor sker en tilsvarende overflytning af det afgiftspligtige endelige forbrug. Stedet for en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet fastlægges derfor i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 1, også som bestemmelsesmedlemsstaten. At der sker en sådan overflytning, er ikke sikret tilstrækkeligt, så længe godet ikke har passeret grænsen.

47. I den sammenhæng skal der også tages hensyn til, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, i sin indledende sætning opfordrer medlemsstaterne til »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«, at fritage levering inden for Fællesskabet for afgift.

48. Dette formål tjener betingelsen i section 30, stk. 8, litra a), i 1994-loven, ifølge hvilken en levering inden for Fællesskabet kun fritages, hvis varerne reelt har forladt landet. Teleos m.fl. har ganske vist ret, når de har fremført, at nationale betingelser, som fastsættes til gennemførelse af den indledende sætning i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, ikke må være i strid med direktivets øvrige bestemmelser (11). Som det ses af det anførte, er dette dog ikke tilfældet.

49. I øvrigt har begreberne økonomisk virksomhed og levering af goder, som fastlægger de afgiftspligtige transaktioner i henhold til sjette direktiv, ifølge fast retspraksis alle en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (12).

50. Dette gælder også begrebet levering inden for Fællesskabet. Da definitionen af dette begreb lægger vægt på varens fysiske bevægelse over grænsen, tager den ligeledes udgangspunkt i en objektiv hændelse. Man kan ganske vist heller ikke i forbindelse med dokumentationen for sådanne varebevægelser fuldstændigt udelukke manipulationer, hvilket de faktiske omstændigheder i hovedsagen har vist. Men det er alligevel nemmere at kontrollere hændelser, som er objektive, og som manifesterer sig i den virkelige verden, end erhververens hensigter og de kontraktligt aftalte forpligtelser, som han har påtaget sig (13). Derfor kan betingelsen om, at varen faktisk bringes ud af oprindelsesstaten, bidrage til at hindre skattesvig.

51. Det, at der lægges vægt på objektive forhold, tjener desuden det formål at sikre retssikkerheden og letter de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse (14).

52. Teleos m.fl. har med en række yderligere argumenter anfægtet, at fritagelsen i forbindelse med levering inden for Fællesskabet først sker, når varen har forladt oprindelsesstaten. I det væsentligste har de kritiseret, at sælgeren skal stå inde for den faktiske transport af varerne ud af oprindelsesstaten, selv om han med overdragelsen af varerne til erhververen eller dennes speditør har mistet kontrollen med varerne. På grund af denne fortolkning bliver leveringsbetingelsen ab fabrik, som er almindelig i international handel, samt en række andre af de i Incoterms fastlagte leveringsbetingelser (f.eks. CIF og FOB) belastet med betydelige risici. Dette gør varesamhandelen i Fællesskabet mindre attraktiv og er derfor i strid med artikel 29 EF.

53. Det er korrekt, at sælgeren ved en levering »ab fabrik« inden for Fællesskabet påføres en særlig risiko. Såfremt køberen i strid med kontrakten ikke transporterer varerne til en anden medlemsstat, er transaktionen faktisk ikke en momsfrigaget levering inden for Fællesskabet, som erhververen skal svare moms af i bestemmelsesstaten. Ydelsen skal så snarere betragtes som en levering i indlandet, som leverandøren er momspligtig for. Denne har for det meste ikke faktureret erhververen for momsen, fordi leveringen var planlagt som en fritaget levering inden for Fællesskabet.

54. Leverandørens risiko for på grund af erhververens kontraktstridige adfærd at skulle betale moms er først og fremmest en følge af udformningen af de kontraktlige relationer. Såfremt leverandøren overlader erhververen at transportere varen til en anden medlemsstat, hvilket sjette direktiv absolut tillader, må han i tilfælde af misligholdelse af denne kontraktlige forpligtelse henvende sig til sin kontraktspartner og efterfølgende kræve den moms, som han skylder i forbindelse med en levering i indlandet, af denne partner. For at sikre sig mod en sådan situation kan leverandøren, indtil bevis for transporten til en anden medlemsstat foreligger, lade køberen stille sikkerhed for momsen, hvilket der opfordres til i afgiftsmyndighedernes meddelelse 703.

55. Ifølge den af Teleos m.fl. foreslåede fortolkning ville erhvervelsen derimod blive fremskyndet til tidspunktet før transporten ud af oprindelsesstaten. Fra dette tidspunkt ville

erhververens oprindelsesstat allerede have været berettiget til at opkræve moms, selv om varerne reelt ikke er ankommet dertil, men er blevet i oprindelsesstaten og formentlig også er blevet forbrugt dér. Denne fortolkning ville være i strid med den opdeling af retten til at opkræve moms, som overgangsordningen tilsigter.

56. Risikoen for, at erhververen misligholder sin kontraktlige forpligtelse til at udføre varerne til en anden medlemsstat, ville da i sidste ende ramme afgiftsmyndighederne i varernes oprindelsesstat. Denne er imidlertid ikke part i de kontraktlige relationer mellem sælger og erhverver. Da erhvervelse inden for Fællesskabet ledsages af fritagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet, ville afgiftsmyndighederne i varernes oprindelsesstat ikke længere kunne henholde sig til leverandøren med hjemsted i indlandet. Derimod ville de være nødt til at forsøge at opkræve momsen hos erhververen, som muligvis slet ikke er momsregistreret dér (15).

57. Det kan forblive uafklaret, hvorvidt de byrder og risici, som kan påhvile leverandøren i forbindelse med levering inden for Fællesskabet i den foreliggende konstellation, overhovedet udgør en begrænsning af varebevægelserne inden for Fællesskabet. Disse risici hænger nemlig frem for alt sammen med udformningen af den kontraktlige ydelse som en »ab fabrik«-levering, som leverandøren har aftalt, og ikke med fortolkningen af de pågældende bestemmelser i sjette direktiv. Under alle omstændigheder ville sådanne begrænsninger være berettigede, da de gør det muligt korrekt at opkræve moms ved grænseoverskridende leveringer og har til formål at bekæmpe skattesvig, hvilket anerkendes og støttes af sjette direktiv (16).

58. Det må dog i forbindelse med besvarelsen på det tredje spørgsmål undersøges, hvorvidt leverandørens ansvar i særlige situationer som den foreliggende ikke går for vidt og begrænser de frie varebevægelser i en uforholdsmæssig grad eller er i strid med generelle retsprincipper.

59. Det første og det andet præjudicielle spørgsmål skal således besvares som følger:

»Erhvervelse inden for Fællesskabet af en vare som omhandlet i sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit, forudsætter, at erhververen opnår retten til som ejer at råde over varen, som forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat og derfor fysisk har forladt oprindelsesstaten.

Fritagelse af en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), forudsætter, at den leverede vare forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat og derfor fysisk har forladt oprindelsesstaten.«

C – Det tredje præjudicielle spørgsmål

60. Besvarelsen af det tredje præjudicielle spørgsmål skal afklare, hvorvidt en leverandør, der i god tro har fremlagt beviser for transport ud af oprindelseslandet, som erhververen har stillet til hans rådighed, igen kan fratages en oprindeligt godkendt fritagelse, når det viser sig, at beviserne var falske.

61. De intervenerende medlemsstater har enstemmigt anført, at leverandøren skal bevise, at forudsætningerne for at fritage leveringen for moms er til stede. Såfremt en kontrol foretaget af afgiftsmyndighederne viser, at de af ham fremlagte beviser er falske, har han ikke fremlagt noget bevis, og fritagelsen skal derfor efterfølgende nægtes ham.

62. Kommissionen har derimod anført, at levering inden for Fællesskabet ville blive belastet i uforholdsmæssig grad, såfremt leverandøren ikke opnår fordelene ved fritagelse, selv om han har gjort alt, hvad der stod i hans magt, for at opfylde og dokumentere forudsætningerne for fritagelsen. Kommissionen har henvist til en fælles erklæring fra Rådet og Kommissionen, som er

optaget i mødeprotokollen i forbindelse med godkendelsen af direktiv 91/680/EØF. I henhold hertil bør overgangsordningen under ingen omstændigheder medføre, at nogen nægtes fritagelse i medfør af artikel 28c, punkt A, fordi det efterfølgende viser sig, at køberen har givet falske oplysninger, mens den afgiftspligtige derimod har truffet alle nødvendige foranstaltninger for at udelukke, at momsbestemmelserne anvendes forkert i forbindelse med leveringer fra hans virksomhed.

63. Først skal jeg understrege, at momsen har et meget vidt anvendelsesområde ifølge sjette direktiv (17). Deraf følger, at en fritagelse for moms skal fortolkes strengt, da den udgør en undtagelse fra det almindelige princip (18). Den, som påberåber sig en sådan undtagelse, skal bevise, at betingelserne for at gøre denne undtagelse gældende er opfyldt.

64. Som det fremgår af den indledende sætning i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte de formelle krav til beviset for, at betingelserne for fritagelse af en levering inden for Fællesskabet er opfyldt (19). Når det spillerum er fuldt udnyttet, som sjette direktiv har givet medlemsstaterne i denne sammenhæng, skal disse betingelser dog stadig overholde bestemmelserne i EF-traktaten, ånden bag og formålet med direktivet selv samt de generelle retsprincipper som f.eks. proportionalitetsprincippet (20).

65. Overgangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne blev indført ved direktiv 91/680/EØF som led i gennemførelsen af det indre marked og fjernelsen af de fiskale grænser (21). Foranstaltningerne har altså grundlæggende til formål at lette de frie varebevægelser mellem medlemsstaterne, som er sikret ved artikel 28 EF og 29 EF. Som Kommissionen med rette har anført, må kravene til beviset for, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet, ikke medføre, at de frie varebevægelser mellem medlemsstaterne hindres mere af overgangsordningen, end de blev hindret, før grænsekontrollen blev afskaffet.

66. Så længe der stadig eksisterede grænsekontrol, kunne de afgiftspligtige personer for at bevise, at de leverede varer var blevet udført, henvise til de af toldmyndighederne udstedte dokumenter. Efter at de indre grænser er bortfaldet, står dette særligt troværdige bevismiddel ikke længere til rådighed for den afgiftspligtige person. Beviset for, at varerne er bragt over grænsen, kan derfor i stedet for normalt nu kun fremskaffes ved privatpersoners erklæringer.

67. Til det formål kan man især anvende et fragtbrev, som er blevet udarbejdet i overensstemmelse med bestemmelserne i konventionen om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), og hvorpå modtageren har kvitteret for modtagelsen af varen i en anden medlemsstat.

68. Et CMR-fragtbrev underskrives af godsets afsender og af fragtføreren og gælder som bevis for, at fragtføreren har modtaget godset (22). Et eksemplar følger godset og afleveres til modtageren på dennes forlangende (23). Kvitterer denne for modtagelse af varen på fragtbrevet, har mindst tre, for det meste af hinanden uafhængige personer medvirket til udarbejdelse af beviset for, at godset er blevet bragt til en anden medlemsstat. Dette nedsætter risikoen for manipulationer, men kan ikke fuldstændig udelukke sådanne.

69. Såfremt den afgiftspligtige fremlægger et således udfærdiget fragtbrev, er dette som regel tilstrækkeligt bevis for transporten eller forsendelsen fra leverandørstaten til en anden medlemsstat. Er de øvrige betingelser opfyldt, foreligger der derfor også en ret til fritagelse i forbindelse med leveringen inden for Fællesskabet. Dette udelukker ikke, at beviset for transporten eller forsendelsen i stedet for kan leveres på en anden måde, såfremt dette ikke udgør en større hindring for den grænseoverskridende varehandel end kravene til beviset gjorde, før de indre grænser blev ophævet.

70. Det er tvivlsomt, hvilke konsekvenser det har, når oplysningerne i fragtbrevet efterfølgende viser sig at være falske, og det må antages, at varen reelt ikke er blevet transporteret over grænsen, og at den afgiftspligtige hverken på ulovlig, hemmelig vis har samarbejdet med fragtbrevets udstedere eller havde eller burde have kendskab til, at fragtbrevet var falsk.

71. For det første kan man i overensstemmelse med situationen, som den senere viste sig at være, efterfølgende kvalificere leveringen som en ikke fritaget levering inden for Fællesskabet og opkræve momsen hos leverandøren. Dette er medlemsstaternes opfattelse. Kommissionen derimod mener, at man i dette tilfælde ikke kan forlange momsen fra leverandøren.

72. Jeg deler ikke medlemsstaternes opfattelse. Denne medfører en for stor belastning af leverandøren og er dermed en hindring for de frie varebevægelser. Risikoen for, at leverandøren skal hæfte for momsen, såfremt hans køber reelt ikke udfører varerne, men simulerer transporten ved hjælp af forfalskede transportpapirer, kan nemlig afholde leverandøren fra at gøre grænseoverskridende forretninger. Medlemsstaternes opfattelse er i så fald i strid med overgangsordningens mål.

73. Som det fremgår af den af Kommissionen nævnte erklæring fra Rådet og Kommissionen, som er optaget i mødeprotokollen i forbindelse med godkendelsen af direktiv 91/680/EØF, skal leverandørens ansvar heller ikke ifølge fællesskabslovgivers vilje være så omfattende.

74. Formålet at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at bekæmpe svig (24), hvilket anerkendes og støttes i sjette direktiv, kan ganske vist berettigede begrænsninger af de frie varebevægelser (25). Medlemsstaternes opfattelse kan også hindre, at staten mister momsindtægter som følge af kriminelle handlinger. Men den indebærer en urimelig risikofordeling mellem leverandøren og statskassen i tilfælde af tredjemands kriminelle handlinger og er derfor i strid med proportionalitetsprincippet.

75. Det er klart, at leverandøren er underlagt forpligtelsen til at gøre alt, hvad der står i hans magt, for at sikre, at leveringen inden for Fællesskabet gennemføres på korrekt vis (26). Såfremt leverandøren i henhold til kontrakten overlader erhververen at bringe varen til en anden medlemsstat, skal han – som jeg har redegjort for under det første præjudicielle spørgsmål – i givet fald påtage sig konsekvenserne af erhververens misligholdelse af denne forpligtelse.

76. Derudover skal sælgeren sikre sig, at hans forretningspartner er seriøs. Målet at hindre skattesvig berettiger til at stille høje krav til den forpligtelse. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, hvorvidt leverandøren har opfyldt denne forpligtelse. Ifølge den forelæggende rets oplysninger i anmodningen om en præjudiciel afgørelse har Teleos m.fl. tilsyneladende udtømt alle de til rådighed stående muligheder for at kontrollere TT.

77. Det ville dog være at gå for vidt også at lade leverandøren hæfte for sin forretningspartners kriminelle handlinger, som han ikke kan beskytte sig imod (27). Således hjælper det i dette tilfælde ikke leverandøren, således som afgiftsmyndighedens meddelelse 703 tilskynder til, at lade erhververen stille sikkerhed svarende til momsen, indtil der foreligger et bevis for transporten til en

anden medlemsstat. Ved fremlæggelse af et fragtbrev, som indeholder falske oplysninger, som leverandøren ikke kan erkende som falske, foreligger der nemlig tilsyneladende netop et sådant bevis. Leverandøren vil følgelig se sig foranlediget til at frigive sikkerheden ved modtagelse af fragtbrevet, også selv om – hvilket først viser sig senere – transporten over grænsen i virkeligheden ikke er gennemført.

78. Som argument herimod kan man heller ikke anvende dommen i sagen Faroe Seafood m.fl. (28) eller dommen i sagen Pascoal & Filhos (29).

79. Disse sager drejede sig om opkrævning af told for varer fra tredjelande. Importøren var under henvisning til et oprindelsescertifikat udstedt af eksportstaten blevet fritaget for told. Senere viste det sig, at oprindelsescertifikaterne var ukorrekte, således at toldpræferencen var blevet bevilget med urette. I de nævnte domme fandt Domstolen ikke, at det var en urimelig belastning for importøren, at tolden under disse omstændigheder efteropkræves, selv om importøren i god tro havde støttet sig på det (ukorrekte) oprindelsescertifikat fra eksportstaten (30).

80. Disse afgørelser vedrørende toldretten kan ikke overføres på fortolkningen af sjette direktiv. I toldretten kan afgørelsen af, hvorvidt importøren skal betale told eller ikke, være afhængig af varens oprindelse. Ifølge bestemmelserne for samhandelen inden for Fællesskabet afgøres det imidlertid ikke kun, om en levering er afgiftsfritaget, men det afgøres også samtidig, om erhvervelsen er afgiftspligtig. Erhvervelse og fritagelse afgør, hvorledes retten til at opkræve afgifter opdeles i det indre marked. Erhvervelse og fritagelse medfører ikke, at afgiftspligten bortfalder fuldstændig, men at den flyttes fra leverandøren til erhververen. Sker der fritagelse som følge af ukorrekte beviser, kan afgiftsmyndigheden henholde sig til erhververen. I toldretten derimod hæfter alene den, i hvis navn importangivelsen er blevet udstedt (31). I dennes sted træder der ikke nogen anden skyldner, som hæfter for tolden i importstaten, hvis oprindelsescertifikatet viser sig at være ukorrekt.

81. Dertil kommer, at uhindret handel med tredjestater ikke er en individuel ret beskyttet af en traktatsikret grundlæggende frihed. For begrænsninger i samhandelen med tredjestater gælder derfor mindre strenge normer end for begrænsninger i samhandelen inden for Fællesskabet med varer.

82. Som Kommissionen i øvrigt med rette har anført, fandt en specifik toldretlig bestemmelse (32) anvendelse i de nævnte afgørelser, som udtrykkeligt regulerede det tilfælde, hvor oprindelsescertifikatet efterfølgende blev korrigeret. I henhold hertil var det kun muligt at bortse fra efteropkrævning af told, såfremt de kompetente toldmyndigheder havde begået en fejl. Tilsvarende bestemmelser foreligger ikke i den foreliggende sag.

83. Jeg er klar over, at den fortolkning, som jeg har anlagt, indebærer en vis risiko. Den kan forlede leverandøren til en letfærdig adfærd, når han i tilfælde af, at erhververen kun foregiver at bringe varerne over grænsen, ikke behøver at regne med at skulle hæfte for momsen. Derfor skal jeg endnu engang understrege, at leverandøren kun i de tilfælde ikke efterfølgende kan pålægges at betale moms, hvor der ikke foreligger noget som helst tegn på, at han var involveret i bedragerierne og havde kendskab til dem, og hvor han har gjort alt, hvad der stod i hans magt, for at sikre en behørig opkrævning af momsen.

84. Endelig skal jeg kort behandle følgerne af ovenstående konklusioner. Kommissionen har herved anført følgende alternativer: For det første kan man betragte betingelserne for fritagelse som opfyldt allerede ved fremlæggelse af dokumenter, som ikke fremstår som falske, og udelukke en efterfølgende materiel revurdering af situationen (den materielle løsning). Denne løsning foretrækker Kommissionen. For det andet mener Kommissionen, at man på grundlag af de efterfølgende fremkomne oplysninger kan foretage en materiel revurdering, dog uden at man

efterfølgende fratager den afgiftspligtige den en gang tilkendte fritagelse (den processuelle løsning).

85. Efter min opfattelse må den materielle løsning foretrækkes. Den gør det muligt at antage, at der samtidig med fritagelsen af leveringen sker en erhvervelse inden for Fællesskabet ved køberen – her TT – i den oprindelige leveringsstat (33). Den anden løsning derimod kan så at sige medføre et afgiftsretligt ingenmandsland. Man kan efterfølgende ved en materiel vurdering kvalificere leveringen som en levering i indlandet uden at kunne forlange afgiften fra leverandøren, som i denne forbindelse faktisk er afgiftspligtig. Samtidig kan det vanskeligt begrundes, hvorledes der kan være sket en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet, når der ikke samtidig er sket en levering inden for Fællesskabet.

86. Det tredje præjudicielle spørgsmål skal således besvares som følger:

»Fremlægger en leverandør, der handler i god tro, objektivt bevis for, at den af ham leverede vare har forladt oprindelsesstaten, og fritager denne stats myndigheder derefter leveringen for moms i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), kan disse myndigheder under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, ikke efterfølgende pålægge leverandøren at betale moms af denne vare, når det viser sig, at de fremlagte beviser indeholdt falske oplysninger, uden at leverandøren dog havde kendskab dertil og heller ikke kunne have kendskab dertil. Dette gælder især, når leverandøren har gjort alt, hvad der stod i hans magt, for at sikre en korrekt anvendelse af bestemmelserne om moms.«

D – Det fjerde præjudicielle spørgsmål

87. Dette spørgsmål drejer sig om, hvorvidt angivelse af erhvervelsen inden for Fællesskabet i bestemmelsesstaten har indflydelse på den afgiftsmæssige behandling i oprindelsesstaten. De parter, som har taget stilling til dette spørgsmål, benægter dette.

88. Som jeg allerede har redegjort for, følges afgiftsfritagelse i oprindelsesstaten og afgiftspålæggelse ved erhvervelsen i bestemmelsesstaten principielt ad, idet formålet hermed er at opdele retten til at opkræve afgifter (34).

89. Alligevel ville det nærmest være en opfordring til bedrageri, hvis oprindelsesstaten automatisk skulle fritage en levering, når køberen i bestemmelsesstaten har indgivet en momsangivelse for erhvervelsen inden for Fællesskabet af de pågældende varer. Ved at indgive en falsk momsangivelse i den stat, hvor erhvervelsen (angiveligt) finder sted, kan køberen manipulere med stedet for afgiftspålæggelsen og f.eks. vælge en stat med en særlig lav momssats. Selv ved en utilstrækkelig kontrol af oplysningerne om erhvervelsen i bestemmelsesstaten ville den urigtige momsangivelse alligevel udløse fritagelse i oprindelsesstaten.

90. For at sikre en korrekt opkrævning af afgifter forekommer det mere hensigtsmæssigt, at både betingelserne for erhvervelse inden for Fællesskabet og betingelserne for fritagelse af den dertil svarende levering kontrolleres uafhængigt af hinanden af de kompetente myndigheder hver især. Disse skal dog – eventuelt ved hjælp af tilbagebetaling – sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning, når levering og erhvervelse sker på korrekt vis.

91. I forbindelse med bevisførelsen for, at der er sket en momsfristaget levering inden for Fællesskabet, kan det under alle omstændigheder udgøre yderligere et indicium for, at køberen reelt har bragt varerne ud af landet, når denne fremlægger en i bestemmelsesstaten indgivet momsangivelse for erhvervelsen inden for Fællesskabet af varerne. Af en sådan angivelse fremgår nemlig kun indirekte, at varerne er blevet bragt ud af oprindelsesstaten og ind i

bestemmelserstaten. Leverandøren må dog ikke alene forlade sig på denne angivelse, fordi en momsangivelse for erhvervelsen indgivet i bestemmelserstaten ikke er bindende for afgiftsmyndighederne i oprindelsesstaten ved deres afgørelse af, hvorvidt de godkender en fritagelse.

92. Det fjerde spørgsmål skal således besvares med, at det for så vidt angår beviset for en momsfritaget levering inden for Fællesskabet ikke er af afgørende betydning, at erhververen til afgiftsmyndighederne i bestemmelserstaten har indgivet en momsangivelse for erhvervelsen inden for Fællesskabet af den pågældende vare.

V – Forslag til afgørelse

93. På grundlag af det ovennævnte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål som følger:

»1) Erhvervelse inden for Fællesskabet af en vare som omhandlet i artikel 28a, stk. 3, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, forudsætter, at erhververen opnår retten til som ejer at råde over varen, som forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat og derfor fysisk har forladt oprindelsesstaten.

2) Fritagelse af en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), forudsætter, at den leverede vare forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat og derfor fysisk har forladt oprindelsesstaten.

3) Fremlægger en leverandør, der handler i god tro, objektivet bevis for, at den af ham leverede vare har forladt oprindelsesstaten, og fritager denne stats myndigheder derpå leveringen for moms i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), kan disse myndigheder under de omstændigheder, som foreligger i hovedsagen, ikke efterfølgende pålægge leverandøren at betale moms af denne vare, når det viser sig, at de fremlagte beviser indeholdt falske oplysninger, uden at leverandøren dog havde kendskab dertil og heller ikke kunne have kendskab dertil. Dette gælder især, når leverandøren har gjort alt, hvad der stod i hans magt, for at sikre en korrekt anvendelse af bestemmelserne om moms.

4) For så vidt angår beviset for en momsfritaget levering inden for Fællesskabet er det ikke af afgørende betydning, at erhververen til afgiftsmyndighederne i bestemmelserstaten har indgivet en momsangivelse for erhvervelsen inden for Fællesskabet af den pågældende vare.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1 – herefter »sjette direktiv«.

3 – Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd, Stardex (UK) Ltd.

4 – EFT L 376, s. 1 ff.

5 – Ifølge Incoterms, som er udarbejdet af Det Internationale Handelskammer i Paris, som ændret i 2000, betyder »ab fabrik«, »at sælger leverer, når han stiller varen til købers disposition på sælgers forretningssted eller andet aftalt sted (dvs. fabrik, produktionssted, lager osv.), uden at

varen er godkendt til eksport eller læsset på det transportmiddel, der skal afhente den«.

6 – Jf. mit forslag til afgørelse af 10.11.2005 i sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, punkt 19 ff.

7 – Jf. anden og tredje betragtning til direktiv 91/680/EØF. Jf. også dom af 6.4.2004, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 26 og 27.

8 – Jf. dommen i sagen EMAG Handel Eder, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 29, samt punkt 24 og 25 i dette forslag til afgørelse.

9 – Hvad myndighederne i bestemmelsesstaten fastslår vedrørende erhvervelsen inden for Fællesskabet, er imidlertid ikke bindende for myndighederne i oprindelsesstaten ved kontrollen af, hvorvidt betingelserne for at afgiftsfritage erhvervelsen inden for Fællesskabet foreligger, jf. punkt 90 nedenfor.

10 – For så vidt angår den tilsvarende formulering i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, har Domstolen allerede fastslået, at den omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 43).

11 – Jf. dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 50, og af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 24, vedrørende den næsten enslydende indledende sætning i sjette direktivs artikel 13.

12 – Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 43 og 44, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 41.

13 – Vedrørende tilsvarende subjektive elementers ringe betydning i forbindelse med fradrag for indgående moms, jf. dom af 6.4.1994, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24, og Optigen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 45.

14 – Jf. i denne retning BLP Group-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 24, og Optigen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 45.

15 – Til det formål er en kompliceret konstruktion nødvendig: Man skulle fingere en tilbagelevering til varernes oprindelsesstat – i dette tilfælde til Det Forenede Kongerige – efterfulgt af en ny afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet – i dette tilfælde med TT som erhververen – i denne stat. Teleos m.fl. har anført, at Det Forenede Kongeriges afgiftsmyndigheder har tildelt TT et momsnummer og tilsyneladende har forsøgt på den beskrevne måde også at opkræve momsen hos TT. Sagsøgerne har kritiseret dette som dobbeltbeskatning. Det er klart, at momsen kun må opkræves en gang, enten hos Teleos m.fl. eller hos TT. Hvorvidt først og fremmest Teleos m.fl. eller TT hæfter for momsen, afhænger af svaret på det tredje spørgsmål.

16 – Dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76, og dommen i sagen Kittel og Ricolta, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 54.

17 – Dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 41, i sagen Optigen m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 37, samt i sagen Kittel og Recolta, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 40.

18 – Dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 19, af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 25, og af 14.9.2006, forenede sager C-181/04 – C-183/04, Elmelka, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15.

19 – Jf. i denne retning også kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 27 og 28, og dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 90 og 91. For yderligere oplysninger, se mit forslag til afgørelse af 11.1.2007 i sag C-146/05, Collée, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser.

20 – Jf. i denne retning i forbindelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 8, dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 92. I denne retning vedrørende retten til fradrag af indgående moms endvidere 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 48, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 52, samt vedrørende sjette direktivs artikel 21, stk. 3, dom af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29.

21 – Jf. første og anden betragtning til direktiv 91/680/EØF, nævnt ovenfor i fodnote 4.

22 – Jf. CMR-konventionens artikel 5, stk. 1, og artikel 9, stk. 1.

23 – Jf. CMR-konventionens artikel 5, stk. 1, og artikel 13, stk. 1.

24 – Dommen i sagen Gemeente Leusden og Hilin Groep, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 76, og i sagen Kittel og Ricolta, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 54.

25 – Jf. punkt 57 ovenfor.

26 – Dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 33, og i sagen Kittel og Ricolta, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 51.

27 – Den opfattelse, at en omhyggelig og ærlig afgiftspligtig i forbindelse med opkrævning af moms ikke skal stå inde for andres bedrageriske adfærd, kommer til udtryk i en række afgørelser vedrørende karussellsvig (jf. især dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 33, i sagen Optigen m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 52 ff., samt i sagen Kittel og Ricolta, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 45 f.). Disse tilfælde kan dog for så vidt angår de faktiske omstændigheder ikke uden videre sammenlignes med den foreliggende konstellation, da det i disse tilfælde drejede sig om flere transaktioner, som indbyrdes kunne afgrænses, mens der i den foreliggende sag kun var tale om en levering inden for Fællesskabet, som der til gengæld var flere personer involveret i.

28 – Dom af 14.5.1996, forenede sager C-153/94 og C-204/94, Sml. I, s. 2465.

29 – Dom af 17.7.1997, sag C-97/95, Sml. I, s. 4209.

30 – Jf. især dommen i sagen Faroe Seafood m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 114, og Pascoal & Filhos-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 29, præmis 55.

31 – Jf. Pascoal & Filhos-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 29, præmis 49.

32 – Artikel 5, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1697/79 af 24.7.1979 om opkrævning af import- og eksportafgifter, der ikke er opkrævet hos debitor for varer, der er angivet til en toldprocedure, som medfører en forpligtelse til at betale sådanne afgifter, EFT L 197, s. 1.

33 – Jf. fodnote 15 vedrørende denne løsningsmodel, som ganske vist er kompliceret, men som myndighederne i Det Forenede Kongerige tilsyneladende faktisk har benyttet.

34 – Jf. punkt 29 og 31 ff. i dette forslag til afgørelse.