

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. CRUZ VILLALÓN

fremsat den 29. juni 2010 1(1)

Sag C-285/09

Straffesag

mod

R.

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesgerichtshof (Tyskland))

»Sjette momsdirektiv – artikel 28c, punkt A, litra a) – levering inden for Fællesskabet – afslag på fritagelsen – svigagtig adfærd«

I – Indledning

1. Bundesgerichtshof har i denne sag for Domstolen indbragt et spørgsmål om fortolkning af sjette momsdirektiv (2) i forbindelse med fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet.
2. Nærmere bestemt drejer det sig om, hvorvidt den medlemsstat, hvor varerne har deres oprindelse, er berettiget til at anse, at en afgiftspligtig sælger, der er bosat i denne oprindelsesmedlemsstat, og som, selv om han reelt har foretaget en levering inden for Fællesskabet, har skjult visse oplysninger vedrørende denne transaktion, hvilket har gjort det muligt for køberen bosat i bestemmelsesmedlemsstaten at unddrage sig afgiften, ikke kan være omfattet af fritagelsen for denne afgift.
3. Spørgsmålet er blevet rejst i forbindelse med en straffesag indledt mod R., hvorunder Bundesgerichtshof er af den opfattelse, at domfældelsen (med hensyn til hvilken der er iværksat kassationsanke for Bundesgerichtshof) afhænger af den afgiftsmæssige kvalificering af transaktionen i lyset af sjette direktiv. Dette forslag til afgørelse vil imidlertid fokusere på denne afgiftsmæssige kvalificering, idet de eventuelle sanktionsmæssige konsekvenser heraf ikke behandles.
4. Der findes allerede en omfattende retspraksis, der er inspireret af målet om at bekæmpe svig og misbrug, som begge ofte finder sted i et så komplekst system som momssystemet. Domstolen har imidlertid ved udviklingen af denne retspraksis sørget for at forene målet bestående i bekæmpelse af svig med overholdelsen af de grundlæggende momsprincipper ved at udarbejde besvarelser, som står i rimeligt forhold til og er tilpasset hver enkelt sag.
5. Det bemærkes imidlertid, at i denne sag understøttes den besvarelse, som i første omgang efter almindelig sund fornuft synes at gøre sig gældende (at fratage en afgiftspligtig person i ond

tro en afgiftsfordel), ikke af en detaljeret analyse af de principper, som ligger til grund for momssystemets funktionsmåde. Således, idet jeg hermed på forhånd angiver mit endelige forslag, er det min opfattelse, at sanktionsvirkningen, som uden tvivl er ønskværdig, bør nås ved mere forholdsmæssige midler og under alle omstændigheder på en måde, som i videre omfang respekterer det system, som regulerer og ligger til grund for afgiften.

II – Retsforskrifter

A – Fællesskabsbestemmelser

6. Rådets direktiv 91/680/EØF (3) indførte et nyt afsnit XVIa vedrørende »momsovergangsordning[en] for samhandelen mellem medlemsstaterne« og indførte den afgiftsudløsende omstændighed »erhvervelse inden for Fællesskabet« og fritagelsen for »leveringer inden for Fællesskabet«.

7. Dette direktivs artikel 28a, som er den første bestemmelse i dette afsnit, bestemmer i stk. 1, litra a), at der skal svares merværdiafgift af »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«.

8. Ifølge artikel 28c, punkt A, er leveringer inden for Fællesskabet afgiftsfritaget efter følgende betingelser:

»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 – Tysk ret

1. Straffebestemmelserne

9. I henhold til § 370, stk. 1, nr. 1, i den tyske Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter, herefter »AO«) (4) er det strafbart med op til fem års fængsel eller en bøde at give afgiftsmyndighederne urigtige eller ufuldstændige oplysninger om relevante afgiftsmæssige omstændigheder og dermed nedbringe sin afgiftsbyrde eller for sig selv eller tredjemænd opnå uberettigede afgiftsfordele.

10. Ifølge Bundesgerichtshof er AO's § 370 en blanket-straffebestemmelse, som ikke selv indeholder alle kendetegn for gerningsindholdet, idet den bliver udfyldt af forskrifter i den materielle skatte- og afgiftsret, som bestemmer, hvilke faktiske omstændigheder der er afgiftsmæssigt relevante, og under hvilke forudsætninger der opstår en afgift. Bundesgerichtshof er derfor af den opfattelse, at »en afgift opståen er en forudsætning for gerningsindholdet i en strafbar afgiftsunddragelse«.

2. Afgiftsbestemmelserne

11. I medfør af § 1, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) (5) opkræves der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.
12. Imidlertid bestemmer UStG's § 4, stk. 1, litra b), som gennemfører den i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), fastsatte fritagelse, at de i UStG's § 1, stk. 1, nr. 1, omfattede transaktioner er afgiftsfrie ved leveringer inden for Fællesskabet.
13. UStG's § 6a, stk. 1, opregner de betingelser, som skal være opfyldt for, at en levering kan kvalificeres som en levering inden for Fællesskabet. Det er navnlig et krav, at den erhvervsdrivende eller køberen transporterer eller sender genstanden for leveringen til resten af Fællesskabets område (nr. 1), og at køberens erhvervelse af den leverede genstand i en anden medlemsstat underlægges bestemmelserne om omsætningsafgift (nr. 3).
14. I henhold til UStG's § 6a, stk. 3, tilkommer det den erhvervsdrivende at føre bevis for, at betingelserne i stk. 1 og 2 er opfyldt.
15. Disse bevisregler er mere detaljeret reguleret i § 17a og 17c i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (bekendtgørelse til gennemførelse af UStG, herefter »UStDV«) (6). UStDV's § 17a indfører et dokumentbevis, idet den bestemmer, at den erhvervsdrivende med passende bilag skal godtgøre, at genstanden for leveringen er transporteret eller sendt til resten af Fællesskabets område. UStDV's § 17c konkretiserer den erhvervsdrivendes bogføringspligt ved leveringer inden for Fællesskabet og bestemmer, at den erhvervsdrivende gennem bogføringen skal bevise, at forudsætningerne for afgiftsfritagelse, der findes i UStG's § 6a, navnlig køberens navn og adresse samt vedkommendes momsregistreringsnummer, foreligger.
16. Desuden følger det af UStG's § 18a, stk. 1, første afsnit, at den indenlandske erhvervsdrivende, som har gennemført afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet, skal afgive en erklæring til Bundeszentralamt für Steuern (forbundsskattemyndighederne), hvori der blandt andet gives meddelelse om erhververens momsregistreringsnummer. Endelig skal den erhvervsdrivende i henhold til UStG's § 18b, første afsnit, angive beregningsgrundlaget for vedkommendes leveringer inden for Fællesskabet til den for den erhvervsdrivende kompetente afgiftsmyndighed.

III – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17. Den tiltalte, R, som er portugisisk statsborger, var direktør i en tysk virksomhed, der handlede med luksusbiler. Det fremgår af de fastlagte faktiske omstændigheder, at virksomheden siden 2001 har solgt mere end 500 køretøjer om året (7), som for størstedelens vedkommende blev solgt til bilforhandlere med hjemsted i Portugal.
18. Fra 2002 foretog tiltalte en række regnskabsmæssige manipulationer, som skjulte identiteten af de egentlige købere af køretøjerne for at gøre det nemmere for de nævnte virksomheder at unddrage sig betaling af moms i Portugal. Dette gjorde det desuden muligt for ham at sælge køretøjerne til en pris, som han under andre omstændigheder ikke ville have kunnet kræve, hvorved han opnåede betydelige fordele.
19. De nævnte manipulationer bestod konkret i udstedelse af falske fakturaer til en række fiktive købere, som var opført som modtagere af leveringerne. Disse fakturaer angav i hvert enkelt tilfælde den påståede købers firmanavn, dens momsregistreringsnummer, betegnelsen på køretøjet (som reelt var leveret til en anden køber), købsprisen samt angivelsen »afgiftsfri levering

inden for Fællesskabet i henhold til UStG's § 6a«. Der blev således givet indtryk af, at den falske køber ville betale moms for denne erhvervelse inden for Fællesskabet i Portugal.

20. Disse tilsyneladende (eller »fiktive«) købere var reelt eksisterende virksomheder med hjemsted i Portugal. Nogle gange var de fiktive købere indforstået med, at deres firmanavn blev anvendt til disse formål, andre gange havde de intet kendskab hertil.

21. De virkelige købere af de pågældende køretøjer solgte disse til private slutaftagere i Portugal, idet de for afgiftsmyndighederne i dette land skjulte den forudgående erhvervelse inden for Fællesskabet. På denne måde synes de at have unddraget sig den ved erhvervelsen inden for Fællesskabet skyldige moms. Det faktiske forretningsforhold blev derudover holdt skjult ved hjælp af yderligere foranstaltninger: Den anklagede udarbejdede – for så vidt som den private slutaftager i Portugal allerede kendtes på leveringstidspunktet – transportdokumenterne for køretøjet i denne persons navn og udstedte en yderligere fiktiv faktura med slutaftageren som adressat og den (ukorrekte) angivelse: »Fortjenstmargenbeskatning i henhold til UStG's § 25a«.

22. R's virksomhed solgte og leverede på denne måde 407 køretøjer for 7 720 391 EUR i 2002 og i 2003 720 køretøjer for 11 169 460 EUR. Alle disse transaktioner blev i Tyskland angivet som leveringer inden for Fællesskabet, der som sådanne var fritaget for afgift i de tilsvarende årlige momsangivelser. I de samtidigt hermed indgivne erklæringer til Bundeszentralamt für Steuern angav tiltalte de i fakturaerne anførte fiktive købere som medkontrahenter for at forhindre, at de egentlige købere kunne blive identificeret i Portugal gennem momsinformationsudvekslingsordningen.

23. Der blev indledt en straffesag mod R, som blev varetægtsfængslet som en forebyggende foranstaltning den 30. januar 2008. Landgericht Mannheim har ved dom af 17. september 2008 idømt R. tre års samlet frihedsstraf for to tilfælde af afgiftsunddragelse. Ifølge Landgericht er de skjulte leveringer til Portugal ikke leveringer inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c og er derfor ikke fritaget for moms. Ved hjælp af den konstaterede manipulation af dokumenter og regnskaber er der sket en reduktion i afgiftsbyrden i Portugal, som fordrejer konkurrencen inden for Fællesskabet, hvilket udgør et forsætligt misbrug af fællesskabsbestemmelserne, som kan begrunde afslaget på afgiftsfritagelse i Tyskland. R. har således ved at undlade at opfylde sin forpligtelse til at beregne moms af disse leveringer, til at betale denne moms til de tyske skattemyndigheder og til at indberette den i de årlige skatteangivelser begåede afgiftsunddragelse.

24. R. har iværksat revisionsappel ved Bundesgerichtshof til prøvelse af domfældelsen. Han har herunder anført, at Landgericht ikke har foretaget en korrekt kvalificering af transaktionerne, da køretøjerne faktisk blev leveret til købervirksomheder i Portugal, hvorfor der var tale om afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet. R. er af den opfattelse, at sløringsforanstaltningerne, som er anvendt for at undgå at betale den afgift, som skal betales ved købet i Portugal, ikke er relevante for den afgiftsmæssige kvalificering i Tyskland af denne levering, og at det tyske afgiftsprovener på intet tidspunkt har været i fare, da denne moms skulle betales i varernes bestemmelsesland, nemlig Portugal.

25. Med det præjudicielle spørgsmål har Bundesgerichtshof (første afdeling i straffesager), for hvilken revisionsappellen er indbragt, anført, at afgørelsen af tvisten afhænger af en fortolkning af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a). Ifølge Bundesgerichtshof skal denne bestemmelse fortolkes således, at »alle, der er medansvarlige for en eller flere transaktioner, som er rettet mod afgiftsunddragelse, nægtes de afgiftsfordele, som grundlæggende er fastsat for sådanne transaktioner, når den pågældende afgiftspligtige er bekendt med misbruget eller svigen og medvirker hertil«. Dette følger efter Bundesgerichtshofs opfattelse dels af det i fællesskabsretten forankrede forbud mod misbrug, som også gælder for moms, dels af en formålsbestemt fortolkning

af ovennævnte bestemmelse i sjette direktiv.

26. Det er herved Bundesgerichtshofs opfattelse, at der allerede findes en tilstrækkelig klar retspraksis fra Domstolen herom, hvorfor Bundesgerichtshof i to lignende sager har nægtet at afgiftsfritage påståede leveringer inden for Fællesskabet med den begrundelse, at den tyske erhvervsdrivende havde indgået et hemmeligt arrangement med sin udenlandske kunde for at gøre det muligt for sidstnævnte at unddrage sig afgift, med det resultat, at nævnte erhvervsdrivendes adfærd blev anset for en lovovertrædelse (8).

27. Det bemærkes imidlertid, at Finanzgericht Baden-Württemberg samtidigt i en skattesag anlagt mod R. vedrørende samme forhold har rejst tvivl med hensyn til den af Bundesgerichtshof ovenfor beskrevne argumentation hvad angår afslaget på fritagelse (9). Ifølge Finanzgericht Baden-Württemberg finder det fællesskabsretlige misbrugsforbud ikke anvendelse, da de pågældende transaktioner havde en anden forklaring end blot opnåelsen af afgiftsfordele, og herudover er Bundesgerichtshofs opfattelse i strid med principperne om momsneutralitet og momsterritorialitet. Bundesfinanzhof har desuden i sin afgørelse af 29. juli 2009 vedrørende en i sagen fremsat begæring om udsættelse (10) givet udtryk for samme tvivl.

28. I lyset af denne meningsforskel i forhold til Finanzgericht Baden-Württemberg og henset til, at kvalificeringen af tiltaltes adfærd som en straffelovsovertrædelse afhænger af, hvorvidt der er grundlag for momsfritagelse (11), har Bundesgerichtshof fundet det nødvendigt at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [sjette direktivs] artikel 28c, punkt A, litra a), fortolkes således, at levering af goder i denne bestemmelses forstand er fritaget for merværdiafgift, når leveringen ganske vist faktisk er blevet gennemført, men det på grundlag af objektive omstændigheder er fastslået, at den afgiftspligtige sælger:

- a) vidste, at han med leveringen medvirkede til omsætning af varer, som har til formål at unddrage merværdiafgift, eller
- b) har foretaget handlinger, der tilsigtede at sløre den reelle erhververs identitet, således at denne eller en tredjemand gives mulighed for at unddrage merværdiafgift?«

IV – Retsforhandlingerne for Domstolen

29. Den præjudicielle anmodning blev registreret på Domstolens Justitskontor den 24. juli 2009.

30. R, Generalbundesanwalt, Kommissionen, den tyske og den græske regering samt Irland har afgivet skriftlige indlæg.

31. I retsmødet, der fandt sted den 5. maj 2010, har repræsentanterne for R, for Generalbundesanwalt, for Kommissionen, for Forbundsrepublikken Tysklands regering, for Irland og for den græske regering afgivet mundtlige indlæg.

V – Indledende bemærkninger

32. Med det præjudicielle spørgsmål indgivet i forbindelse med en straffesag vedrørende afgiftsunddragelse ønsker Bundesgerichtshof oplyst, om der i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), kan gives afslag på den fritagelse for moms, som er indeholdt i denne bestemmelse, når der faktisk er sket en levering inden for Fællesskabet, men sælgeren har anvendt visse former for praksis, som klart kan anses for svigagtige, navnlig når, for at anvende den i spørgsmålet anvendte formulering, »han vidste, at han med leveringen medvirkede til omsætning af varer, som har til formål at unddrage [merværdiafgift]« (litra a)), eller han »har

foretaget handlinger, der tilsigtede at sløre den reelle erhververs identitet, således at denne eller en tredjemand gives mulighed for at unddrage [merværdiafgift]« (litra b)).

33. Afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger givetvis af den fortolkning, som anlægges af denne bestemmelse, eftersom R's adfærd (idet han har manipuleret sine regnskaber og fremlagt falske dokumenter og erklæringer for de tyske skattemyndigheder) kun kan kvalificeres som en straffelovsovertrædelse, hvis det først kan konkluderes, at der ikke bør indrømmes nogen fritagelse (12). I modsat fald udgør hans falske erklæringer i henhold til national ret blot administrative overtrædelser, som straffes med en bøde på op til 5 000 EUR (UStG's § 26a, stk. 2).

34. Bundesgerichtshof er af den opfattelse, hvilket den også har anført i sin kendelse, at praksis fra Domstolen er klar, og at det på baggrund af denne praksis kan konstateres, at der ikke bør indrømmes nogen fritagelse, men det bør understreges, at Finanzgericht Baden-Württemberg (og Bundesfinanzhof selv) har indtaget det modsatte standpunkt i forbindelse med en parallel skattesag anlagt mod R. Desuden er det ikke uden interesse, at Bundesverfassungsgericht har udsat fuldbyrdelsen af domfældelsen fra Bundesgerichtshof i en lignende sag, idet den har præciseret, at det som udgangspunkt ikke kan udelukkes, at der er sket en tilsidesættelse af § 103, stk. 2, i den tyske grundlov (legalitetsprincippet i straffesager).

VI – Anbringendet om, at det præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling

35. R. har på grundlag af det ovenstående i sit processkrift henvist til det præjudicielle spørgsmåls »hypotetiske karakter«, som efter R's mening følger af det forhold, at hovedsagen er en straffesag. Ifølge R. kan hans adfærd ikke strafferetligt sanktioneres, uden at de grænser, som den tyske forfatningsret, og herunder navnlig legalitetsprincippet i straffesager, fastsætter for fortolkningen af straffebestemmelser, overskrides. Desuden er det R's opfattelse, at forpligtelsen til at fortolke en national strafferetlig bestemmelse i overensstemmelse med sjette direktiv ikke kan resultere i en straffedom i hovedsagen, selv dersom Domstolen accepterede den af Bundesgerichtshof foreslåede fortolkning.

36. Det er klart, at det ikke kan udelukkes – uanset hvilken besvarelse der gives af det af Bundesgerichtshof forelagte præjudicielle spørgsmål – at legalitetsprincippet i straffesager i givet fald i henhold til national ret kan være til hinder for, at der afsiges en straffedom over R. Dette indebærer imidlertid ikke, at det forelagte spørgsmål alene af denne grund er rent hypotetisk.

37. Det bør således erindres, og dette burde være tilstrækkeligt med henblik på den foreliggende sag, at de tyske domstole, som har et bedre kendskab til national ret, allerede er blevet forelagt dette spørgsmål og ikke har fundet det nødvendigt at anmode Domstolen om bistand på netop dette punkt.

38. R. har i sit skriftlige indlæg også påberåbt sig legalitetsprincippet i straffesager på fællesskabsplan og anført, at det følger af Domstolens faste praksis, at et direktiv ikke kan have direkte virkning, dersom dette er til skade for en borger, navnlig på det strafferetlige område (13).

39. Det følger faktisk af den nævnte retspraksis, at et direktiv ikke i sig selv og uafhængigt af en national lov vedtaget af en medlemsstat til gennemførelse af direktivet kan danne grundlag for at fastlægge eller skærpe strafansvaret for dem, der overtræder direktivets bestemmelser (14).

40. Når dette er sagt, stod Domstolen i de fleste af de nævnte sager – i modsætning til den foreliggende sag – over for en manglende eller utilstrækkelig gennemførelse af de omhandlede direktiver, hvilket bevirkede, at en given adfærd var ulovlig i henhold til fællesskabsretten, men

ikke kunne sanktioneres i henhold til den gældende nationale ret. I andre sager, som i sagen Berlusconi m.fl., drejede det sig om at afgøre, om et direktiv kunne træde i stedet for eller udelukke en gældende national lovgivning, som var i strid med direktivet, til skade for en borger, som i givet fald ville straffes hårdere, end hvad der var fastsat i en tidligere national lovgivning. Den faktiske og retlige kontekst i den foreliggende sag adskiller sig klart fra konteksten i de nævnte sager: I den foreliggende sag søger den forelæggende ret således ikke at afgøre, hvilken retsvirkning sanktionsbestemmelserne i et direktiv har, men rejser spørgsmål om muligheden for at udfylde en blanket-straffebestemmelse med bestemmelserne i et afgiftsdirektiv.

41. Disse betragtninger går imidlertid videre end det præjudicielle spørgsmål, som efter sin ordlyd kun vedrører en bestemmelse i sjette direktiv og ikke dens strafferetlige konsekvenser eller en eventuel direkte virkning af denne bestemmelse til skade for en afgiftspligtig person.

42. Heller ikke ud fra dette synspunkt kan det derfor med rette fastslås, at det forelagte præjudicielle spørgsmål, som vanskeligt kan anses for rent »hypotetisk«, »uden relevans« eller »åbenbart uden betydning« for afgørelsen af tvisten i hovedsagen (15), ikke kan antages til realitetsbehandling.

VII – Analyse af det præjudicielle spørgsmål

43. Selv set fra et udelukkende afgiftsmæssigt synspunkt dominerer den svigagtige adfærd (16) hele analysen af det foreliggende præjudicielle spørgsmål, eftersom det drejer sig om at afgøre, om der kræves god tro for at kunne benytte fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet.

44. To forhold taler i princippet for en negativ besvarelse af dette spørgsmål:

– Dels er alle de betingelser, der udtrykkeligt følger af sjette direktiv, for at der foreligger en fritagen levering inden for Fællesskabet, opfyldt (A).

– Dels forudsætter en nægtelse af at indrømme fritagelsen, at det land, hvor varerne har deres oprindelse (Tyskland), opkræver en moms, som det i princippet ikke har ret til at opkræve, en løsning, som kan være til skade for territorialitets- og neutralitetsprincipperne, som ligger til grund for denne afgift (B).

45. Disse principper er imidlertid ikke absolutte, hvorfor jeg på det følgende stadie af min analyse vil undersøge, om de i lyset af retspraksis kan fraviges således som foreslået af Bundesgerichtshof (C), og endelig om en sådan løsning respekterer proportionalitetsprincippet (D).

A – *Direktivets betingelser for, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet, er opfyldt*

46. Ifølge retspraksis kræver sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), kun, at tre betingelser er opfyldt, for at en transaktion kan anses for en levering inden for Fællesskabet, som er fritaget for moms (17): overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode, det forhold, at goderne fysisk flyttes fra en medlemsstat til en anden, og erhververens status af afgiftspligtig person (erhververen kan også være en ikke-afgiftspligtig juridisk person, »som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes«).

47. Bundesgerichtshof går uden videre ud fra den forudsætning, at leveringen opfylder alle disse betingelser, men rejser derefter spørgsmålet om, hvorvidt det forhold, at sælgeren havde kendskab til eller deltog i en aktivitet, hvis formål var unddragelse af den i bestemmelseslandet skyldige moms, har nogen betydning for den ved sjette direktiv fastsatte fritagelse. Nærmere bestemt må det afgøres, om der af ordlyden af sidstnævnte bestemmelse kan udledes en

yderligere betingelse, som er implicit og udelukkende subjektiv, som vedrører sælgerens gode tro, og som bevirker, at det pågældende salg er afgiftspligtigt i Tyskland.

48. Visse af de intervenerende parter har gjort gældende, at der findes en sådan betingelse, og har herved baseret sig på en formålsbestemt fortolkning af sjette direktiv, som utvivlsomt bl.a. har til formål at bekæmpe momssvig. Der er imidlertid flere problemer forbundet med en formålsfortolkning af denne art, som bevirker, at der opstilles yderligere betingelser end dem, der udtrykkeligt er fastsat i direktivet.

49. Det første problem består i, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, selv tillader medlemsstaterne at fastsætte yderligere betingelser for at »hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug«. Selv om det er korrekt, at »[medlemsstaterne] råder over [et] relativt vid[t] skøn [...] ved gennemførelsen af visse bestemmelser i det sjette direktiv« (18), synes artikel 28c for sit vedkommende kun at omfatte ved lov fastsatte betingelser. Tyskland synes imidlertid ikke i egentlig forstand at have anvendt denne mulighed, hvorfor medlemsstaten nu må prøve at overvinde de vanskeligheder, som følger af denne lakune i dens afgiftslovgivning (19). Under alle omstændigheder har retspraksis præciseret, at sådanne foranstaltninger skal være forholdsmæssige og ikke må være udformet således, at de anfægter princippet om momsens neutralitet (20).

50. Det afgørende er imidlertid den objektive karakter af den ordning, som finder anvendelse på transaktioner inden for Fællesskabet, og som blev indført i 1991 i form af afsnit XVIa i sjette direktiv. Denne ordning (der som bekendt er en overgangsordning) blev indført som en midlertidig løsning på baggrund af forskellene i afgiftssatser mellem de forskellige medlemsstater, som gjorde det meget svært fra et funktionelt synspunkt at udstrække det logiske system for beskatning i oprindelsesstaten, der gælder for interne leveringer af goder, til at omfatte leveringer inden for Fællesskabet (21).

51. Denne overgangsordning er således blevet udarbejdet med det hovedformål at bevare fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (dvs. for at sikre, at momsen fortsat opkræves af den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted) (22). Med henblik herpå blev der dannet to nye kategorier: den afgiftsudløsende omstændighed »erhvervelse inden for Fællesskabet«, som i praksis betyder, at beskatningen skal ske på bestemmelsesstedet, og fritagelsen for »leveringer inden for Fællesskabet«, som tilsigter at undgå dobbeltbeskatning og dermed en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for den fælles momsordning (23).

52. Fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet synes således klart at have *sui generis*-karakter i modsætning til de andre i sjette direktiv omhandlede fritagelser (artikel 13, punkt A og B), som har subjektive begrundelser eller er baseret på arten af visse former for virksomhed. Fritagelsen i artikel 28c, punkt A, har en helt anden logik end de andre fritagelser, nemlig at sikre, at momssystemet på fællesskabsplan fungerer tilfredsstillende. Med henblik herpå er der gennemført en mere eller mindre kunstig opdeling i to dele af beskatningskæden, hvorved det sikres, at beskatningen sker på varernes bestemmelsessted (24).

53. Domstolen har – og den kunne næppe gøre andet – fremhævet den objektive karakter af begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet, som »finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater« (25). En anden tilgang ville direkte være til hinder for virkeliggørelsen af målene med overgangsordningen og ville således tilsidesætte såvel neutralitets- og territorialitetsprincipperne, som ligger til grund herfor, som retssikkerhedsprincippet (26).

54. Fritagelsen er i sidste ende fastsat af objektive grunde (overholdelse af princippet om

afgiftsneutralitet og fordeling af den fiskale suverænitet mellem medlemsstaterne), og bedømmelsen heraf bør således i princippet også være objektiv, selv om ophavsmændene til aktiviteter, som er mere eller mindre ulovlige, herved slipper billigere, som tilfældet er i den foreliggende sag.

55. I den foreliggende sag vil – når henses til, at de tre eneste betingelser for fritagelsens indrømmelse, som følger af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), er opfyldt (overdragelse af retten til at råde over et gode, det forhold, at goder fysisk er blevet flyttet fra en medlemsstat til en anden, og det forhold, at erhververen er en afgiftspligtig person) – en konstatering af, at fritagelsen ikke finder anvendelse, gå videre end nødvendigt, for så vidt som dette indebærer en eliminering af en vigtig del af ordningen, hvilket vil bringe virkeliggørelsen af dens mål i fare.

56. Denne objektive bedømmelse bør tjene som vejledning for Domstolen i dens analyse af det præjudicielle spørgsmål fra Bundesgerichtshof, og den ligger under alle omstændigheder entydigt til grund for den besvarelse af dette spørgsmål, som jeg giver i dette forslag til afgørelse. Jeg vil allerede på nuværende tidspunkt påpege, at denne besvarelse er i overensstemmelse med den læsning, som efter min opfattelse skal foretages af Domstolens praksis vedrørende relevansen af ond tro og misbrug.

B – En afvisning af, at fritagelsen bør indrømmes i den foreliggende sag, indebærer en tilsidesættelse af territorialitetsprincippet og princippet om momsneutralitet

57. En konklusion, hvorefter der ikke bør indrømmes en fritagelse for en levering inden for Fællesskabet, som faktisk har fundet sted (27), dersom der foreligger ond tro, kan ligeledes udgøre en tilsidesættelse af de grundlæggende principper for momssystemet.

1. Om en tilsidesættelse af neutralitetsprincippet

58. Momsen er udformet som en forbrugsafgift, og den skal derfor betales af den endelige forbruger. I overensstemmelse med neutralitetsprincippet skal den erhvervsdrivende helt aflastes for den moms, som han skylder eller har erlagt i forbindelse med sin økonomiske virksomhed »uanset virksomhedens formål eller resultater«. Dette mål realiseres, idet det er ordningens grundlæggende idé, takket være fradragsordningen for indgående moms, hvorved den udgående moms for den erhvervsdrivende omdannes til noget, som objektivt ikke adskiller sig meget fra en regnskabsmæssig postering (28).

59. Det følger af det foregående, at neutralitetsprincippet er til hinder for, »at sammenlignelige ydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen« (29).

60. Den tyske regering er imod anvendelsen af neutralitetsprincippet i denne sag med den begrundelse, at en anerkendelse af fritagelsen kan være konkurrencefordrejende (30). Den her herved henvist til den nylige dom i sagen NCC Construction Danmark A/S, hvori Domstolen bekræftede, at neutralitetsprincippet ikke kan være til hinder for visse nationale foranstaltninger, der tilsigter at sikre, at konkurrencen på det indre marked ikke fordrejes (31). Denne dom fastslår imidlertid på ingen måde en generel undtagelse til neutralitetsprincippet, og den vedrører et tilfælde, som slet ikke ligner det, som foreligger i denne sag (32). Efter min opfattelse har det ikke været Domstolens hensigt med denne dom at give medlemsstaterne en form for *carte blanche* til at fravige momsordningen ved blot at påberåbe sig beskyttelsen af den frie konkurrence.

61. Mindre relevant – hvis det overhovedet har betydning – er argumentet, hvorefter anvendelsen af neutralitetsprincippet kan fraviges, blot fordi der til transaktionen er tilknyttet en eller anden form for ulovlig adfærd. Dette princip er ifølge fast retspraksis til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner (33). Det følger heraf, at ovennævnte

omstændighed ikke kan have betydning for den afgiftsmæssige kvalificering af transaktionen, hvis neutralitetsprincippet herved tilsidesættes.

62. I den foreliggende sag vil det efter min opfattelse ikke kunne undgås, at neutralitetsprincippet tilsidesættes, hvis denne levering ikke fritages, og R. anses for at have pligt til at betale moms til de tyske myndigheder af salgsprisen (som om han havde gennemført en indenlandsk transaktion). R. kan nemlig til forskel fra en leverandør, der foretager et indenlandsk salg, pr. definition ikke overvælte denne afgift på køberen, som allerede er afgiftspligtig i varernes bestemmelsesland, idet R. kunstigt anses for den endelige forbruger.

63. Desuden bemærkes, at hvis R. nægtes fritagelsen, og hvis det samtidig lykkes de portugisiske myndigheder at inddrive den moms, som de har krav på, vil der være tale om dobbeltbeskatning, som også er i strid med neutralitetsprincippet.

64. Bundesgerichtshof har i sit præjudicielle spørgsmål bekræftet, at denne dobbeltbeskatning kan undgås, hvis de tyske myndigheder tilbagebetaler R. den moms, som er blevet opkrævet, når det bevises, at den samme transaktion allerede er blevet beskattet i Portugal. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at denne tilbagebetalingsmekanisme (fastsat i AO's § 227) ikke er egnet til at forhindre en dobbeltbeskatning, men kun til at afbøde virkningerne heraf, når først den har fundet sted. Den synes derfor ikke at være tilstrækkelig til at garantere princippet om afgiftsneutralitet (34).

65. Den tyske domstol har også henvist til kendelsen i Transport Service-sagen (35), hvor det i præmis 31 anføres, at neutralitetsprincippet ikke er til hinder for, at en medlemsstat efterfølgende opkræver moms af en afgiftspligtig, der *med urette* har faktureret en levering af goder under fritagelse for denne afgift, og at det i den forbindelse er uden betydning, om momsen af det senere salg af de pågældende goder til den endelige forbruger er blevet indbetalt til statskassen. I denne sag var der imidlertid aldrig sket en levering inden for Fællesskabet, hvorimod der reelt var tale om at berigtige en situation, på hvilken fritagelsen *med urette* var blevet anvendt, og der var derfor ingen risiko for tilsidesættelse af neutralitetsprincippet.

2. Om en tilsidesættelse af territorialitetsprincippet

66. En tilsidesættelse af territorialitetsprincippet forekommer efter min opfattelse mere nærliggende.

67. I overensstemmelse med dette princip skal momsen, uanset størrelsen heraf, opkræves i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af godet finder sted. Denne regel muliggør en nøjagtig fordeling af indtægterne fra moms på transaktioner inden for Fællesskabet og en klar afgrænsning af de berørte medlemsstats fiskale suverænitet (36).

68. I den foreliggende sag vil det forhold, at oprindelseslandet for varerne (Tyskland) undlader at anvende fritagelsen på R, indebære, at denne stat opkræver moms, selv om der ikke består noget afgiftskrav for staten, eftersom det af selve logikken ved overgangsordningen følger, at det er det land, hvor godet forbruges (Portugal), som fuldt ud oppebærer afgiften. Dette vil indebære en alvorlig tilsidesættelse af territorialitetsprincippet. En harmonisk fordeling af medlemsstaternes fiskale suverænitet udgør efter min opfattelse et hovedformål, som ikke til dels kan fraviges til fordel for det formål, som også i sig selv er berettiget, der består i at sanktionere ulovlig adfærd og bekæmpe svig, eftersom et sådant mål nemt kan nås ved hjælp af lovbestemmelser, som altid er til rådighed for staterne.

69. Det bemærkes herved, at fællesskabslovgiver og retspraksis allerede har indført visse regler, som giver udtryk for en klar vilje til at gøre den praktiske anvendelse af denne

kompetencefordeling nemmere.

70. For det første bestemmer artikel 21 i forordning (EF) nr. 1777/2005 (37), at »den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport, og hvor der er foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 28a i direktiv 77/388/EØF, udøver sin kompetence til at pålægge moms, uanset den momsbehandling af transaktionen, der er foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt«.

71. For det andet blev det i dommen i sagen Teleos m.fl. (38) fastslået, at »inden for rammerne af overgangsordningen vedrørende erhvervelse og levering inden for Fællesskabet er det for at sikre en forskriftsmæssig opkrævning af momsen nødvendigt, at de kompetente afgiftsmyndigheder undersøger, om hver enkelt af betingelserne for erhvervelse inden for Fællesskabet samt for fritagelse af den modsvarende levering er opfyldt«.

72. Det følger heraf, at til trods for at en »levering inden for Fællesskabet af et gode og erhvervelsen heraf inden for Fællesskabet i realiteten udgør én og samme økonomiske transaktion« (39) som angivet i retspraksis, er den fiskale kompetence vedrørende denne transaktion fordelt mellem flere medlemsstater, som hver især har ansvaret for at udøve de kompetencer, som de er tillagt (40).

73. Det ovenstående er efter min opfattelse intet andet end en yderligere konsekvens af overgangsordningens allerede nævnte objektive karakter: Det tilkommer hver af de pågældende stater at kontrollere arten af de omhandlede transaktioner med henblik på deres fritagelse eller, i modsat fald, deres beskatning uden imidlertid at gribe ind i kompetencerne for en anden medlemsstat.

74. Koordineringen og dermed beskyttelsen mod svig sker allerede takket være de mekanismer for administrativt samarbejde og udveksling af oplysninger, som er indeholdt i forordning (EF) nr. 1798/2003 (41). Dette samarbejde udgør et sandsynligvis mere effektivt instrument og, vigtigere endnu, en mere forholdsmæssig løsning med hensyn til bekæmpelsen af svig ved transaktioner inden for Fællesskabet end den, som følger af den tilgang, som fremgår af den præjudicielle forelæggelse. Som Kommissionen med rette har understreget i sit skriftlige indlæg, ville disse mekanismer blive gjort virkningsløse, hvis kompetencen til at opkræve moms blev tillagt forsendelsesmedlemsstaten, uden at fordelingen af de fiskale kompetencer i sjette direktiv blev overholdt.

75. Efter min opfattelse understreger dom af 22. april 2010, X (42), som flere gange er blevet påberåbt under retsmødet, betydningen af dette territorialitetsprincip. I overensstemmelse med nævnte dom kan de erhvervelser inden for Fællesskabet, som beskattes i den medlemsstat, der har udstedt momsregistreringsnummeret (hvilket sker i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, første afsnit, medmindre erhververen fører bevis for, at erhvervelsen er blevet pålagt afgift på ankomststedet for forsendelsen eller transporten af varerne), ikke give ret til et fradrag som omhandlet i sjette direktivs artikel 17. Det er Domstolens opfattelse, at en anerkendelse af retten til fradrag i disse tilfælde kan »risikere at medføre, at den effektive virkning af sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet og tredje afsnit, bringes i fare, idet den afgiftspligtige person, der har nydt godt af retten til fradrag i registreringsmedlemsstaten, ikke længere vil være tilskyndet til at godtgøre, at den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet er blevet pålagt moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes. En sådan løsning kunne dermed i sidste instans være til fare for anvendelsen af den hovedregel, ifølge hvilken stedet for afgiftspålæggelse for en erhvervelse inden for Fællesskabet anses for at være den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, hvilket vil sige den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, hvilket er formålet med overgangsordningen« (43). Efter min opfattelse understreger denne afgørelse endnu en gang, at

det er nødvendigt at respektere fordelingen af den fiskale kompetence på momsområdet.

C – *Den eventuelle betydning af svigen*

76. Samtlige disse forhold kan imidlertid ikke lede til den konstatering, at neutralitets- og territorialitetsprincipperne er absolutte. Ræsonnementet bør derfor komplementeres ved en undersøgelse af, om de konkrete omstændigheder i den foreliggende sag ikke desto mindre kan bevirke, at anvendelsen af principperne om neutralitet og afgiftsmæssig territorialitet i dette tilfælde kan fraviges.

77. Flere grupper af domme synes herved relevante. For det første har Domstolen udviklet en omfattende retspraksis vedrørende retsmisbrug, og samtidigt hermed har den udtalt sig om konsekvenserne af en foreliggende svig for ordningen om fradrag for indgående moms. For det andet har Domstolen i en række sager vedrørende leveringer inden for Fællesskabet fastslået, at en streng anvendelse af neutralitetsprincippet kun er aktuel, når den pågældende har handlet i god tro eller helt har udelukket risikoen for tab af skatteindtægter.

78. En summarisk analyse af den første gruppe domme kunne lede til den forhastede konklusion, at det land, hvor varerne har deres oprindelse (i den foreliggende sag Tyskland), frit kan bestemme, om den vil indrømme fritagelsen, og nægte at indrømme den, når den afgiftspligtige person har handlet i ond tro.

79. Inden der nås frem til denne konklusion, bør den mere relevante retspraksis vedrørende leveringer inden for Fællesskabet, hvor der kastes et klarere lys over den vanskelige balance mellem mekanismerne til bekæmpelse af svig på den ene side og neutralitets- og territorialitetsprincipperne på den anden side, imidlertid grundigt undersøges.

80. Jeg vil herefter analysere de kriterier, som er fastlagt ved alle disse domme, og deres anvendelighed i den foreliggende sag, idet jeg navnlig vil henvise til Collée-dommen.

1. Retspraksis om misbrug og svigagtig adfærd

81. Domstolen har gentagne gange og i almindelighed anerkendt, at bekæmpelsen af svig, afgiftsunddragelse og eventuelt misbrug udgør et mål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv, og at fællesskabsretten ikke kan gøres gældende med henblik på at muliggøre misbrug eller svig (44).

82. Hvad for det første angår misbrug er der i retspraksis allerede fastlagt konkrete kriterier for at bestemme, hvornår der er tale om misbrug, og, vigtigere endnu, for at vurdere konsekvenserne heraf (45). Specielt på momsområdet har dommen i sagen Halifax m.fl. angivet, at konstateringen af, at der foreligger misbrug, kræver:

– dels at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og

– dels at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel.

83. I R's tilfælde er det imidlertid klart, at der ikke blot er tale om, at »de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser, formelt er overholdt«, eftersom leveringen faktisk har fundet sted.

84. Desuden er det mere end tvivlsomt, om »hovedformålet« med de omhandlede transaktioner var opnåelsen af en afgiftsfordel, selv fortolket i vid forstand, dvs. som en opnåelse af en

afgiftsfordel for sig selv eller en tredjemand (i dette tilfælde erhververne, som drev virksomhed i Portugal). De af R. gennemførte salg var økonomisk rentable transaktioner og ikke fiktive transaktioner, der udelukkende var skabt med henblik på at opnå en afgiftsfordel.

85. Givetvis var det reelle mål, som R. forfulgte, konkurrencebegrænsende, idet man kan forestille sig, at sløringen af modtagernes identitet satte ham i stand til over for disse at anvende en pris, der var højere og samtidigt mere fordelagtig for dem end den pris, som anvendtes af hans konkurrenter, »der betaler den afgift, de skal« (for at anvende formuleringen anvendt af Bundesgerichtshof). Denne omstændighed er imidlertid ikke tilstrækkelig til, at de af R. foretagne transaktioner kan kvalificeres som misbrug som omhandlet i retspraksis, som snarere synes at kræve et fuldstændigt kunstigt arrangement.

86. På linje hermed har Domstolen i dommen i sagen Halifax m.fl. bekræftet, at transaktioner, »der indgår i et misbrug, må omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget« (46). Det følger heraf, at selv om R. havde oplyst de tyske myndigheder om identiteten af de egentlige købere i stedet for de falske, ville leveringen fortsat have fundet sted inden for Fællesskabet og dermed være momsfrataget. Den falske erklæring har i dette tilfælde ingen kausal forbindelse til den opnåede afgiftsfordel (bortset fra spørgsmålet om, hvorvidt R. ville have haft den samme interesse i transaktionen, hvis disse oplysninger ikke var blevet skjult).

87. På baggrund af det ovenstående er det min opfattelse, at R's adfærd ikke udgør misbrug som omhandlet i dommen i sagen Halifax m.fl.

88. Selv efter at have afvist, at adfærden udgør misbrug som defineret i retspraksis, kan det ikke benægtes, at R's adfærd stadig er svigagtig i forhold til de beviste faktiske omstændigheder. Spørgsmålet er imidlertid, om nægtelsen af at indrømme fritagelsen er den mest egnede og forholdsmæssige måde, hvorpå man kan sanktionere en sådan adfærd. Retsspraksis indeholder imidlertid heller ikke i denne forbindelse tilstrækkelige argumenter til at afvise fritagelsen.

89. Domstolen har ganske vist i flere domme truffet afgørelse om, at en afgiftsfordel ikke kan anvendes i tilfælde af svig (47). Mange af disse er gentagne gange blevet påberåbt i forbindelse med denne sag, men for størstedelens vedkommende er der tale om sager, som kun vedrørte retten til fradrag for indgående moms og ikke fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet, som omhandler territorialitetsprincippet. Der synes således ikke at være grundlag for uden videre analogt at anvende de principper, som følger af disse domme.

2. Retsspraksis vedrørende ond tro i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet

90. Eftersom retsspraksis vedrørende misbrug og ond tro hvad angår indenlandske transaktioner ikke kan anvendes i den foreliggende sag, er det kun retsspraksis, hvori analyseres tilfælde af leveringer inden for Fællesskabet, som efter min opfattelse indeholder elementer, som er relevante for denne sag.

91. To nylige domme, dommen i sagen Teleos m.fl. og Collée-dommen (48), vedrører anerkendelse af fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet i tilfælde af eventuel ond tro fra leverandørens side.

92. I dommen i sagen Teleos m.fl. traf Domstolen afgørelse vedrørende en situation, hvor der ikke var sket en levering inden for Fællesskabet (goderne havde ikke forladt forsendelseslandets område), men hvor leverandøren i rimelig tid havde fremlagt beviser, som muliggjorde anvendelse af fritagelsen. I denne dom blev det fastslået, at så snart leverandøren beviste, at han havde handlet i fuldkommen god tro, kunne han ikke pålægges efterfølgende at betale afgiften.

93. Det følger af denne dom, at selv om der ikke er sket en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktiv, og leverandøren har handlet i god tro, kan den moms, som han med urette er blevet fritaget for, ikke efterfølgende opkræves hos ham (49). Modsæt må det konkluderes, at dersom der ikke er sket en levering inden for Fællesskabet, men leverandøren har handlet i ond tro, skal han afkræves moms. I begge tilfælde har den pågældende ikke ret til fritagelsen, men i tilfælde af den afgiftspligtige persons gode tro pålægger Domstolen den pågældende medlemsstat at afstå fra at opkræve den moms, som den havde krav på (den afstår i sidste ende fra at berigtige situationen i lyset af denne gode tro).

94. Det er imidlertid ikke klart, at man af formuleringen anvendt i dommen i sagen Teleos m.fl. – som den tyske regering har anført – kan udlede, at alene det forhold, at der foreligger ond tro, under alle omstændigheder (navnlig når – som i den foreliggende sag – der er sket en levering inden for Fællesskabet) er tilstrækkeligt til, at fritagelsen ikke kan finde anvendelse til fordel for leverandøren, og til, at den medlemsstat, hvor varerne har deres oprindelse, kan opkræve den moms, som den ikke har krav på. Det er således tvivlsomt, at den finder anvendelse i denne sag.

95. Denne konklusion bekræftes af en læsning af Collée-dommen, som vedrørte en situation, hvor der var sket en levering inden for Fællesskabet, men den blev i første omgang skjult af leverandøren af andre årsager end afgiftsmæssige. Selv om den ikke er identisk, er den faktuelle kontekst i denne dom den, som mest ligner konteksten i den foreliggende sag: I begge sager er der sket en levering og den hermed forbundne erhvervelse inden for Fællesskabet, men i Collée-sagen havde sælgeren foretrukket at skjule, at der var tale om en levering inden for Fællesskabet (idet han herved gav afkald på den hermed forbundne fritagelse), for ikke at bringe provision, som han ikke havde krav på, hvis han solgte uden for det område, som han ved kontrakt var tillagt, i fare (50). I den foreliggende sag derimod slørede R. identiteten af modtagerne af leveringerne, men ikke selve leveringen.

96. Af særlig interesse er præmis 35 ff. i Collée-dommen, hvor Domstolen foretager en argumentation i to tempi.

97. Først udleder Domstolen på grundlag af Genius Holding-dommen (51) og Schmeink & Cofreth-dommen (52) i præmis 35 i Collée-dommen en mulighed for at berigtige den moms, som med urette er blevet faktureret, når »leverandøren rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter«. Er dette tilfældet, følger det af neutralitetsprincippet, at fritagelsen skal indrømmes, og en sådan indrømmelse afhænger ikke af, om leverandøren handlede i god eller ond tro (53).

98. Samme princip synes at kunne anvendes i R's tilfælde, selv om den »berigtigelse«, som de tyske myndigheder påstår at foretage i denne sag, består i at nægte at anvende en fritagelse, som allerede er anerkendt, med hensyn til en transaktion, som hele tiden er blevet erklæret for, hvad den reelt er: en levering inden for Fællesskabet. Det, som er vanskeligt i den foreliggende sag, er at afgøre, om denne risiko for tab af afgiftsindtægter skal opstå i forhold til den medlemsstat, som hævder at »berigtige«, eller om det er tilstrækkeligt, at den opstår i forhold til momssystemet generelt.

99. Generalbundesanwalt har i sit skriftlige indlæg anført, at for så vidt som bekæmpelsen af

svig udgør et af målene med sjette direktiv, kan retspraksis kun henvise til den risiko, som opstår for opkrævningen af afgiften på hele Den Europæiske Unions område. Irland tilslutter sig denne opfattelse og henviser udtrykkeligt til præmis 36 i Collée-dommen, hvori der henvises til »tab af skatte- og afgiftsindtægter eller bringe momsopkrævningen i fare«. Sidste sætning kan således være udtryk for, at spørgsmålet om, hvilken medlemsstat afgiftskravet tilkommer, er uden betydning.

100. I præmis 34 i samme dom anfører Domstolen imidlertid klart, at besvarelsen af spørgsmålet, om fritagelsen kan betinges af den afgiftspligtige persons gode tro, »afhænger af, om der er risiko for, at *den pågældende medlemsstat* (54) mister skatte- og afgiftsindtægter«. I øvrigt følger det af præmis 37, at »det ikke kan anses for et tab af skatte- og afgiftsindtægter, at der ikke er opkrævet moms i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet, som i første omgang med urette er betegnet som en levering inden for landets grænser [...]. Ifølge det fiskale territorialitetsprincip tilkommer sådanne indtægter den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted«.

101. Efter min opfattelse er analogien med R's tilfælde klar. Dommens formulering på dette punkt er klar, og det forekommer vanskeligt – som Generalbundesanwalt gør – at hævde, at dens indhold ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, alene fordi modtageren i Collée-sagen havde betalt moms fra begyndelsen.

102. Selv om det er korrekt, at tabet af afgiftsindtægter til skade for en medlemsstat bør vedrøre hele Fællesskabet (55), er det min opfattelse, at Domstolen i de nævnte præmisser i Collée-dommen har tilsigtet at give klar prioritet til anvendelsen af territorialitetsprincippet selv i tilfælde af ond tro. Dette er en logisk løsning: I et tilfælde som R's er en nægtelse af fritagelsen en sanktion, som er fuldstændigt fremmed for det afgiftsmæssige aspekt, eftersom Tyskland ikke har noget som helst krav på en afgift. Ved at indføre »tabet af skatte- og afgiftsindtægter« som kriterium for vurderingen af virkningerne af ond tro har det været hensigten med retspraksis at genoprette balancen hvad angår den økonomiske situation for den pågældende statskasse ved at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis der ikke var sket svig eller misbrug (56).

103. Domstolens argumentation i Collée-dommen slutter imidlertid ikke her. I de efterfølgende præmisser opfordrer den klart den nationale ret til at kontrollere, om der har foreligget en svigagtig transaktion eller en transaktion, der udgør misbrug, og henviser herved udtrykkeligt til dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling (57) og retspraksis i dommen i sagen Halifax m.fl. om retsmisbrug (58). Som jeg har anført ovenfor, kan R's adfærd imidlertid ikke kvalificeres som misbrug som omhandlet i retspraksis, og til trods for adfærdens svigagtige karakter er de nødvendige betingelser for at nægte at indrømme fritagelsen med hensyn til den foretagne levering inden for Fællesskabet ikke opfyldt.

D – Nægtelsen af at indrømme fritagelsen er en uforholdsmæssig løsning

104. Endelig har Domstolen i Collée-dommen præciseret, at »fællesskabsretten ikke [er] til hinder for, at medlemsstaterne under visse omstændigheder betragter camoufleringen af en transaktion inden for Fællesskabet som et forsøg på momssvig og i så fald anvender de bøder og økonomiske sanktioner, der er fastsat i deres nationale ret«, som altid skal stå i rimeligt forhold til misbrugets grovhed (59).

105. Efter min opfattelse henvises der med denne præcisering i Domstolens retspraksis til en eventuel anvendelse af alternative sanktioner, som adskiller sig fra og er mere forholdsmæssige end nægtelsen af fritagelsen, som er i strid med hele ordningen for territorial fordeling af den fiskale kompetence på momsområdet.

106. I henhold til denne retspraksis og sjette direktivs artikel 28c, punkt A, kan medlemsstaterne

uden tvivl i deres lovgivning foreskrive sanktioner (det være sig administrative eller strafferetlige) for denne type adfærd (60). Desuden er der intet til hinder for, at størrelsen af en eventuel bøde er sammenfaldende med størrelsen af den anvendte fritagelse (dette ville tværtimod være forholdsmæssigt og rimeligt). I sådanne tilfælde oppebærer den medlemsstat, hvor varerne har deres oprindelse, imidlertid dette beløb i forbindelse med udøvelsen af sine sanktionskompetencer, idet bemærkes, at denne udøvelse, hvilket er logisk, kun er mulig, hvis der er et udtrykkeligt retsgrundlag herfor, hvilket de tyske myndigheder ikke synes at råde over i den foreliggende sag.

107. En lovbestemmelse af denne art, som suppleres med de mekanismer for administrativt samarbejde, som er indeholdt i forordning (EF) nr. 1798/2003, som jeg allerede har nævnt, udgør en mere passende reaktion – og respekterer samtidig afgiftens interne logik – over for risikoen for svig, der – som anført af Generalbundesanwalt – er en næsten uadskillelig del af systemer, som indebærer indgriben fra forskelle nationale afgiftsmyndigheder.

108. Sammenfattende mener jeg, at til trods for relevansen af argumenter, såsom nødvendigheden af at sikre, at momssystemet som helhed fungerer tilfredsstillende, og at konkurrencebegrænsende adfærd ikke favoriseres, udgør afvisningen af afgiftsfritagelsen – idet der fuldstændigt ses bort fra spørgsmålet om, hvilke virkninger dette har, når der i en straffebestemmelse henvises til en afgiftsbestemmelse – en uforholdsmæssig foranstaltning, for så vidt som der findes andre instrumenter, der gør det muligt at nå disse mål uden et væsentligt indgreb i neutralitets- og territorialitetsprincipperne.

VIII – Forslag til afgørelse

109. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål fra Bundesgerichtshof som følger:

»Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), skal fortolkes således, at det i henhold til denne bestemmelse ikke er tilladt at fravige fritagelsen for merværdiafgift, som finder anvendelse på leveringer af goder som omhandlet i denne bestemmelse, i tilfælde, hvor en levering faktisk er blevet gennemført, selv om det på grundlag af objektive omstændigheder er fastslået, at den afgiftspligtige sælger:

- a) vidste, at han med leveringen medvirkede til omsætning af varer, som har til formål at unddrage merværdiafgift, eller
- b) har foretaget handlinger, der tilsigtede at sløre den reelle erhververs identitet, således at denne eller en tredjemand gives mulighed for at unddrage merværdiafgift.«

1 – Originalsprog: spansk.

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 – Direktiv af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af sjette direktiv (EFT L 376 s. 1).

4 – BGB1. 1976 I, s. 613, og 1977 I, s. 269.

5 – BGB1. 1993 I, s. 565.

6 – BGB1. 1999 I, s. 1308.

7 – Advokaten for R. har under retsmødet bekræftet, at der var tale om brugte køretøjer. Hvis der var tale om »nye transportmidler«, ville sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra b), i stedet for litra a) finde anvendelse.

8 – Det drejer sig om afgørelse af 20.11.2008 (sag 1 StR 354/08) og af 19.2.2009 (sag 1 StR 633/08). Den første af disse afgørelser er blevet anfægtet for Bundesverfassungsgericht (forbundsforfatningsdomstolen), som ved afgørelse af 23.7.2009 (sag 2 BvR 542/09) har udsat fuldbyrdelsen af fængselsstraffen idømt ved denne dom, indtil den har truffet endelig afgørelse, idet den anførte, at det som udgangspunkt ikke er udelukket, at der i denne sag er sket en tilsidesættelse af § 103, stk. 2, i den tyske grundlov (legalitetsprincippet i straffesager).

9 – Afgørelse af 11.3.2009, sag 1 V 4305/08.

10 – Sag XI B 24/09, DstR 2009, s. 1693.

11 – Hvis transaktionen udgør en levering inden for Fællesskabet, som er fritaget, udgør de falske erklæringer vedrørende erhververne ikke overtrædelser af straffelovgivningen, men blot administrative overtrædelser, som straffes med en bøde på op til 5 000 EUR (UStG's § 26a, stk. 2).

12 – Ifølge oplysningerne fra Bundesgerichtshof omhandler hverken gerningsindholdet i den påberåbte straffebestemmelse (AO's § 370) eller den tyske momslov (UStG's § 4 og 6a) udtrykkeligt en svigagtig adfærd som den, der er tale om i den foreliggende sag, ligesom de heller ikke indeholder bestemmelser om de strafferetlige eller afgiftsmæssige konsekvenser heraf: Det er i henhold til AO's § 370 ikke muligt at kvalificere de af R. foretagne manipulationer og sløringer som en lovovertrædelse, hvis transaktionen var momsfritaget, og ordlyden af UstG er ikke tilstrækkeligt klar til, at der i et sådant tilfælde bør gives afslag på momsfritagelsen.

13 – Jf. i denne retning dom af 8.10.1987, sag 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Sml. s. 3969, præmis 13, af 12.12.1996, forenede sager C-74/95 og C-129/95, X, Sml. I, s. 6609, præmis 24, og af 3.5.2005, forenede sager C-387/02, C-391/02 og C-403/02, Berlusconi m.fl., Sml. I, s. 3565, præmis 73 ff.

14 – Jf. i samme retning dom af 11.6.1987, sag 14/86, Pretore di Salò, Sml. s. 2545, præmis 20, af 26.9.1996, sag C-168/95, Arcaro, Sml. I, s. 4705, præmis 37, og af 7.1.2004, sag C-60/02, X, Sml. I, s. 651, præmis 61.

15 – Jf. bl.a. dom af 21.6.2001, sag C-206/99, SONAE, Sml. I, s. 4679, præmis 45-47, af 13.6.2002, forenede sager C-430/99 og C-431/99, Sea-Land Service og Nedlloyd Lijnen, Sml. I, s. 5235, præmis 47 og 48, og af 30.3.2004, sag C-147/02, Alabaster, Sml. I, s. 3101, præmis 55. Det bemærkes desuden, at det følger af fast retspraksis, at det udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. navnlig dom af 5.10.1977, sag 5/77, Tedeschi mod Denkavit, Sml. s. 1555, præmis 17-19, af 25.2.2003, sag C-326/00, IKA, Sml. I, s. 1703, præmis 27, af 12.4.2005, sag C-145/03, Keller, Sml. I, s. 2529, præmis 33, af 22.6.2006, sag C-419/04, Conseil général de la Vienne, Sml. I, s. 5645, præmis 19, og af 16.7.2009, sag C-537/07, Gómez-Limón, Sml. I, s. 6523, præmis 24).

16 – Jeg skal herved præcisere, at det ikke er min hensigt at foretage en egentlig juridisk kvalificering af de faktiske omstændigheder, en opgave, som tilkommer den nationale ret, men derimod at foretage en analyse af situationen og give en besvarelse af spørgsmålet, således som det er blevet formuleret, og ud fra de faktiske forhold, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, uden at tage stilling til, om de er materielt rigtige.

17 – Dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 70.

18 – Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 34.

19 – Generalbundesanwalt og Irland har under retsmødet foreslået, at UStG's § 6a, stk. 1, og UstDV's § 17 udgør foranstaltninger til bekæmpelse af momssvig og ?unddragelse, og at de er tilstrækkelige til at nægte at indrømme fritagelsen i den foreliggende sag. Det er klart, at det ikke tilkommer Domstolen at fortolke en national bestemmelse som den omhandlede, men det er også klart, at hvis denne fortolkning havde været korrekt, ville det præjudicielle spørgsmål ikke være blevet formuleret på denne måde. Bundesgerichtshof spørger ikke, om en sådan bestemmelse er forenelig med sjette direktiv, men derimod om det direkte følger af dette direktiv, at fritagelsen i tilfælde af ond tro ikke skal indrømmes.

20 – Dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 92. Jf. også dom af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 23.

21 – En beskatning på oprindelsesstedet ville have tilgodeset de af medlemsstaterne, hvor et større antal leveringer inden for Fællesskabet har deres oprindelse, idet momsen derved ville miste sin karakter af en forbrugsafgift. Disse forskydninger ville kunne korrigeres ved hjælp af en automatisk kompensationsordning mellem medlemsstaterne. De praktiske vanskeligheder forbundet med en sådan mekanisme (som ville resultere i finansielle strømme mellem medlemsstaterne) og det forhold, at det i det mindste på kort sigt vil være vanskeligt at nå frem til mere ensartede beskatningsrater, har imidlertid fået fællesskabslovgiver til at indføre en overgangsordning, der, selv om den oprindeligt skulle gælde indtil slutningen af 1996, stadig er i kraft på nuværende tidspunkt og midlertidigt er blevet optaget i det nye momsdirektiv (Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

22 – Jf. herved forslaget til afgørelse fra generaladvokat Kokott i sagen Teleos m.fl. fremsat den 11.1.2007.

23 – Dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 25.

24– Det er netop det, der kendetegner denne »fritagelse« i forhold til fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, hvilket rejser tvivl med hensyn til, om den skal forstås som en »fritagelse«, der som en sådan skal fortolkes strengt, i modsætning til hvad visse af parterne i sagen har anført.

25 – Dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 38 og 40. Denne objektive karakter fremgår også af andre bestemmelser, som definerer afgiftspligtige transaktioner i henhold til sjette direktiv (dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 44, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 41).

26 – Det fremgår herved af retspraksis, at »en forpligtelse for afgiftsmyndigheden til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastlægge den afgiftspligtige persons hensigt ville stride mod merværdiafgiftssystemets formål, som er at sikre retssikkerheden og lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved – bortset fra undtagelsestilfælde – at

lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter« (dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24, samt dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 45, i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 42, og i sagen Teleos m.fl., præmis 39).

27 – Eller man nægter at anerkende, at en levering er sket inden for Fællesskabet, selv om den opfylder de objektive kriterier for at udgøre en sådan.

28 – Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751, præmis 47, og af 13.3.2008, sag C-437/06, Securenta, Sml. I, s. 1597, præmis 25.

29 – Dom af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 46, og dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 59.

30 – Ifølge den tyske regering »er [R] bedre stillet end en leverandør i god tro, som blot ikke har kunnet bevise, at han har truffet alle nødvendige foranstaltninger med hensyn til de nødvendige beviser, og hvis levering derfor behandles som afgiftspligtig«. Bundesgerichtshof har også bekræftet, at der ikke består et konkurrenceforhold »mellem erhvervsdrivende, der betaler den afgift, de skal, og erhvervsdrivende, som ikke betaler afgift, og som gennem systematiske sløringsforanstaltninger begår afgiftsunddragelse«.

31 – Dom af 29.10.2009, sag C-174/08, Sml. I, s. 10567, præmis 46 og 47.

32 – Sagen vedrørte en byggevirksomhed, som betalte moms af byggeydelser, som den præsterede for egen regning (leveringer til sig selv). Domstolen fastslog i den nævnte dom, at neutralitetsprincippet ikke kunne være til hinder for, at den nævnte virksomhed ikke fuldt ud kunne fradrage momsen vedrørende de generalomkostninger, der var afholdt i forbindelse med disse ydelser, når den omsætning, der følger af salget af det således opførte byggeri, er fritaget for afgift.

33 – Domme af 5.7.1988, sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, præmis 18, og sag 289/86, Happy Family, Sml. s. 3655, præmis 20, samt dom af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 16. Denne retspraksis udelukker levering af produkter som rusmidler, der har særlige karakteristika, for så vidt som de grundet deres natur er omfattet af anvendelsesområdet for et totalt handelsforbud i alle medlemsstater med undtagelse af stærkt kontrollerede økonomiske kanaler med henblik på medicinsk og videnskabelig anvendelse. Denne undtagelse synes imidlertid ikke at finde anvendelse i den foreliggende sag.

34 – På dette punkt er det måske nødvendigt at gøre en undtagelse til den udelukkende afgiftsmæssige bedømmelse af sagen og for en stund koncentrere sig om de strafferetlige konsekvenser, som til en vis grad er paradoksale, idet bemærkes, at dersom det – som den forelæggende ret har foreslået – var muligt at basere en eventuel domfældelse af R. på et manglende grundlag for fritagelsen, er det nødvendigt at rejse spørgsmålet om konsekvenserne for denne domfældelse af en senere tilbagebetaling af beløbet.

35 – Kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Sml. I, s. 1991.

36 – Dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 6227, præmis 40. Jf. også forslaget til afgørelse fra generaladvokat Kokott i denne sag fremsat den 10.11.2005, punkt 23 og 24, og forslaget til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo i Lipjes-sagen (dom af 27.5.2004, sag C-68/03, Sml. I, s. 5879), punkt 25.

- 37 – Rådets forordning af 17.10.2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 288, s. 1).
- 38 – Præmis 71.
- 39 – Dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 23.
- 40 – Jf. herved den efter min mening meget klare udtalelse i punkt 31 i forslaget til afgørelse fra generaladvokat Kokott i sagen Teleos m.fl.: »Ved erhvervelsen inden for Fællesskabet flyttes retten til at opkræve afgift fra oprindelsesstaten til bestemmelsesstaten«, idet det i fodnoten nedenfor præciseres, at »[h]vad myndighederne i bestemmelsesstaten fastslår vedrørende erhvervelsen inden for Fællesskabet, [...] imidlertid ikke [er] bindende for myndighederne i oprindelsesstaten ved kontrollen af, hvorvidt betingelserne for at afgiftsfritage erhvervelsen inden for Fællesskabet foreligger«.
- 41 – Rådets forordning af 7.10.2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264 s. 1).
- 42 – Forenede sager C-536/08 og C-539/08. Dommen endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser.
- 43 – X-dommen, præmis 44.
- 44 – Dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20, af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33, 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 af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 32, samt dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 54.
- 45 – Efter en lang udvikling i retspraksis indtager doktrinen om misbrug nu en fremtrædende plads i EU-retten og kan endog i visse tilfælde anses for et generelt princip. Dette blev eksempelvis bekræftet af generaladvokat Poiares Maduro i hans forslag til afgørelse i sagen Halifax m.fl. fremsat den 7.4.2005, punkt 64. Jf. ligeledes, dog med mindre tydelighed, generaladvokat La Pégola i dennes forslag til afgørelse i Centros-sagen (dom af 9.3.1999, sag C-212/97, Sml. I, s. 1459) fremsat den 16.7.1998, punkt 20. Jf. i den juridiske litteratur R. De la Feria, »Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax« *Common Market Law Review*, 45, 2008, s. 395.
- 46 – Dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 94.
- 47 – Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 24, af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857, præmis 24, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfria m.fl., Sml. I, s. 1577, samt Fini H-dommen, præmis 34, og dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 55. Det er tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person har vidst, at den pågældende ved erhvervelsen »deltog i en transaktion, der var en følge af momssvindel«. I et sådant tilfælde »anses [vedkommende] for at have deltaget i denne svindel« (dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 56).
- 48 – Dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Sml. I, s. 7861.
- 49 – Dommen i sagen Teleos m.fl., punkt 2 i domskonklusionen.
- 50 – Collée-dommen, præmis 13 og 39.

51 – Dom af 13.12.1989, sag C-342/87, Sml. s. 4227.

52 – Dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Sml. I, s. 6973.

53 – Jf. i samme retning dom af 6.11.2003, forenede sager C-78/02 – C-80/02, Karageorgou m.fl., Sml. I, s. 13295, præmis 50.

54 – Min fremhævelse.

55 – Som Irland med rette har anført.

56 – Som det følger af dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 94.

57 – Nævnt i fodnote 25.

58 – Collée-dommen, præmis 38 og 39.

59 – Collée-dommen, præmis 40. Jf. i samme retning dommen i sagen Schmeink & Cofreth, præmis 62.

60 – I den foreliggende sag giver de tyske lovbestemmelser faktisk mulighed for at pålægge en administrativ sanktion.