

Sag C-409/04

The Queen, på vegne af:

Teleos plc m.fl.

mod

Commissioners of Customs & Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division)

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

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – overgangsordning for opkrævning af afgifter i samhandelen mellem medlemsstaterne*

[Rådets direktiv 77/388, art. 28a, stk. 3, første afsnit, og art. 28c, punkt A, litra a), første afsnit]

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – overgangsordning for opkrævning af afgifter i samhandelen mellem medlemsstaterne*

[Rådets direktiv 77/388, 28c, art. punkt A, litra a), første afsnit]

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – overgangsordning for opkrævning af afgifter i samhandelen mellem medlemsstaterne*

[Rådets direktiv 77/388, 28c, art. punkt A, litra a), første afsnit]

1. Artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 2000/65, skal med hensyn til begrebet »forsendes« i disse to bestemmelser fortolkes således, at der først er sket erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, og fritagelsen for levering inden for Fællesskabet først kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

Den forudgående betingelse for anvendelsen af overgangsordningen, der er fastsat i sjette direktivs afsnit XVIa, er, at transaktionen har fællesskabskarakter, og navnlig at goderne fysisk flyttes fra en medlemsstat til en anden. Denne betingelse vedrørende grænsepassage mellem to

medlemsstater er et afgørende element i en fællesskabstransaktion, der adskiller den fra de transaktioner, der finder sted internt i et land.

På samme måde som andre begreber, der definerer afgiftspligtige transaktioner i medfør af sjette direktiv, har begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet desuden en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater. Følgelig skal kvalifikationen af en levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet ske på grundlag af objektive elementer, såsom den fysiske flytning af de berørte goder mellem medlemsstater.

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

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

Det vil for det første være i strid med princippet om retssikkerhed, at en medlemsstat, der har fastsat betingelser for anvendelsen af fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet ved bl.a. at udarbejde en liste over dokumenter, der skal fremlægges for de kompetente myndigheder, og som i første omgang har accepteret de dokumenter, der er fremlagt af leverandøren som bevis for retten til fritagelse, efterfølgende forpligter denne leverandør til at betale merværdiafgift vedrørende denne levering, når det viser sig, at goderne på grund af svig begået af køberen, som leverandøren ikke havde og ikke kunne have kendskab til, ikke faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

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

Hvis leverandørerne for det tredje var forpligtede til selv at betale merværdiafgiften efterfølgende, ville princippet om afgiftens neutralitet ikke blive overholdt, idet leverandører, som foretager transaktioner i indlandet, aldrig vil blive pålagt en udgående afgift, eftersom der er tale om en indirekte forbrugsafgift. Derfor vil afgiftspligtige personer, der foretager en transaktion inden for Fællesskabet, befinde sig i en mindre fordelagtig situation end afgiftspligtige personer, der foretager en intern transaktion.

For det fjerde vil det, ved analog anvendelse af Domstolens øvrige praksis, ikke være i strid med fællesskabsretten at kræve, at den erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig. Omstændigheder, som at leverandøren har handlet i god tro, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket i svigen, er således afgørende elementer i vurderingen af muligheden for at forpligte denne leverandør til efterfølgende at betale merværdiafgift. Derimod må det fastslås, at når leverandøren én gang har opfyldt sine forpligtelser vedrørende beviset for en levering inden for Fællesskabet, er det

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

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

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

(jf. præmis 72 og domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

27. september 2007 (*)

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

I sag C-409/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 6. maj 2004, indgået til Domstolen den 24. september 2004, i sagen:

The Queen, på vegne af:

Teleos plc

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 Ltd

Libratech Ltd

Rapid Marketing Services Ltd

Earthshine Ltd

Stardex (UK) Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden A. Rosas, samt dommerne A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. juni 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Teleos plc, 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 Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd og Stardex (UK) Ltd ved N. Fleming og M. Conlon samt ved E. Sharpston, QC, barristers P. Hamilton, P. Moser og A. Young, samt ved avocat D. Waelbroeck
- Det Forenede Kongeriges regering ved C. Jackson, som befuldmægtiget, bistået af barristers R. Anderson og R. Haynes
- den græske regering ved V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos og K. Georgiadis, samt ved M. Tassopoulou, som befuldmægtigede
- den franske regering ved G. de Bergues og C. Jurgensen-Mercier, som befuldmægtigede
- Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af E. Fitzsimons, SC, og B. Conway, BL
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
- den portugisiske regering ved L. Fernandes og C. Lança, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. januar 2007, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), 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 (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000 (EFT L 269, s. 44, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Teleos plc, 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 (herefter »Teleos m.fl.«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), som er den myndighed i Det Forenede Kongerige, der har kompetence til at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«). Sagen vedrører momsfrigørelse af leveringer inden for Fællesskabet.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

4 Sjette direktiv indeholder et afsnit XVIa med overskriften »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«, som blev indsat ved 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 (EFT L 376, s. 1), som omfatter artikel 28a-28n.

5 Sjette direktivs artikel 28a har følgende ordlyd:

»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 [ikke] 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.

Når goder, som er erhvervet af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, forsendes eller transporteres fra et tredjeland område og af samme ikke-afgiftspligtige juridiske person indføres i en anden

medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, anses goderne for at være forsendt eller transporteret fra indførselsmedlemsstaten. Denne medlemsstat tilbagebetaler importøren som omhandlet i artikel 21, nr. 2, den merværdiafgift, der er erlagt ved indførslen af goderne, såfremt importøren godtgør, at der er pålagt erhvervelsen merværdiafgift i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne er afsluttet.

[...]

5. Med levering af goder mod vederlag sidestilles:

[...]

b) en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra hans virksomhed til en anden medlemsstat.

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 28b, punkt A, bestemmer:

»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.

[...]«

7 Sjette direktivs artikel 28d, punkt A, litra a), første afsnit, er affattet således:

»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.«

8 Sjette direktivs artikel 28d, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

9 Sjette direktivs artikel 22, som ændret ved samme direktivs artikel 28h, pålægger de afgiftspligtige personer flere forpligtelser, bl.a. pligten til at føre regnskab, at udstede fakturaer, at indgive angivelse samt at afgive oplysninger vedrørende samtlige transaktioner i det forudgående år til afgiftsmyndigheden. Stk. 8 er affattet således:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af

indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen. «

Nationale bestemmelser

10 Section 30(8) i lov af 1994 om merværdiafgift (Value Added Tax Act 1994, herefter »loven af 1994«) er affattet således:

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

a) Commissioners 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 [...]

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

11 Section 134 i bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift (Value Added Tax Regulations 1995) bestemmer:

»Såfremt Commissioners er af den opfattelse, at:

a) leveringen af goder, der foretages af en afgiftspligtig person, indebærer, at disse forlader Det Forenede Kongerige

b) leveringen sker til en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat

c) goderne er blevet overført til en anden medlemsstat, og

d) disse goder ikke er dem, hvoraf den afgiftspligtige person i medfør af section 50 A i [loven af 1994] har valgt at erlægge moms af fortjenstmargenen vedrørende leveringen,

angives leveringen til nul, såfremt de betingelser, som Commissioners har kompetence til at fastsætte, er opfyldt. «

12 Øvrige bestemmelser vedrørende fritagelse af levering inden for Fællesskabet er fastsat i cirkulære nr. 725 og 703, som ifølge forelæggelseskendelsen delvis har retsvirkninger som en lov.

13 Cirkulære nr. 703, der er rettet til alle aktive erhvervsdrivende i handelen inden for Fællesskabet, bestemmer bl.a.:

»8.4. Betingelser for anvendelse af nulsatsen på levering til andre medlemsstater

Hvis De leverer goder til kunder, der er momsregistreret i en anden medlemsstat [i Den Europæiske Union], har De ret til ansættelse af leveringen til nul i Det Forenede Kongerige, på følgende betingelser:

- De skal indhente og angive Deres kundes momsnummer for EU-handel, herunder den tocifrede landekode, på fakturaerne.
- Goderne forsendes eller transporteres ud af Det Forenede Kongerige til en anden medlemsstat [i Den Europæiske Union].
- Inden tre måneder fra leveringsdatoen indhenter og opbevarer De de gyldige handelsdokumenter, som godtgør, at goderne har forladt Det Forenede Kongeriges område.

[...]

Såfremt Deres kunde inden for Fællesskabet selv afhenter goderne eller træffer foranstaltninger med henblik på afhentning og udførsel fra Det Forenede Kongerige, skal De:

- kræve underretning om, hvorledes goderne skal transporteres ud af Det Forenede Kongerige og fremsendelse af bevis for deres udførsel, og
- kræve, at Deres kunde stiller sikkerhed for et beløb svarende til den moms, De skal erlægge, hvis De ikke får bevis for, at goderne er udført fra Det Forenede Kongerige (sikkerhedsstillelsen kan ophæves, når De har fået bevis for, at goderne har forladt Det Forenede Kongerige).«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 I 2002 solgte Teleos m.fl. mobiltelefoner til et spansk selskab, Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (herefter »TT«). I kontrakterne var hovedsagelig Frankrig, i enkelte tilfælde også Spanien, nævnt som varernes bestemmelsessted. I næsten alle tilfælde var kontrakterne indgået i overensstemmelse med en af de internationale handelsklausuler, der er fastsat af Det Internationale Handelskammer (de såkaldte »Incoterms 2000«), dvs. at leveringen skete »ab fabrik« (ex works« eller »EXW«), hvilket indebærer, at Teleos m.fl. kun var forpligtet til at stille goderne til rådighed for TT på et lager i Det Forenede Kongerige, hvorefter sidstnævnte var ansvarlig for den videre transport til den aftalte bestemmelsesmedlemsstat. Lageret tilhørte Euro-Cellars Ltd, der driver et toldoplæg og speditivsvirksomhed.

15 For hver af transaktionerne modtog Teleos m.fl. fra TT et par dage efter salget et stemplet og underskrevet CMR-fragtbrev i original (fragtbrev udarbejdet på grundlag af konvention om fragtaftaler ved international godsbeholdning ad landevej, undertegnet i Genève den 19.5.1956, som ændret ved protokollen af 5.7.1978), hvori goderne var beskrevet og leveringsadressen, fragtføreren samt indregistreringsnummeret var angivet. Et sådant brev, der var undertegnet af TT, havde til formål at tjene som attestations for, at mobiltelefonerne var ankommet til det aftalte bestemmelsessted.

16 I første omgang accepterede Commissioners disse dokumenter som bevis for udførsel af goderne fra Det Forenede Kongerige, hvorfor disse leverancer blev momsfrataget, idet nulsatsen blev lagt til grund, og Teleos m.fl. fik ret til tilbagebetaling af den indgående moms. Ved efterfølgende kontroller opdagede Commissioners imidlertid, at det bestemmelsessted, der var angivet i CMR-fragtbrevene, i visse tilfælde var falsk, at de heri angivne fragtførere ikke eksisterede eller ikke havde transporteret mobiltelefoner, og at de angivne registreringsnumre for køretøjerne knyttede sig til ikke-eksisterende køretøjer eller køretøjer, som var uegnede til transport af sådanne goder. Commissioners fastslog på dette grundlag, at mobiltelefonerne aldrig havde forladt Det Forenede Kongerige og foretog herefter efteropkrævning af momsen vedrørende disse leverancer for et beløb på flere millioner GBP, samtidig med, at det blev fastslået, at Teleos

m.fl. ikke på nogen måde var involveret i svigen.

17 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der er beviser for, at TT har afgivet selvangivelser til de kompetente spanske afgiftsmyndigheder for erhvervelsen inden for Fællesskabet af mobiltelefoner. Selskabet har ligeledes angivet en efterfølgende levering af disse goder som afgiftsfritaget levering inden for Fællesskabet og krævet tilbagebetaling for erlagt indgående moms.

18 Den forelæggende ret anser det for godtgjort, at der for så vidt angår Teleos m.fl. ingen grund var til at betvivle hverken oplysningerne i CMR-fragtbrevene eller deres ægthed, at disse selskaber ikke har deltaget i nogen svig og ikke vidste, at mobiltelefonerne ikke havde forladt Det Forenede Kongerige. Retten har desuden konkluderet, at Teleos m.fl. havde foretaget seriøse og grundige undersøgelser af såvel TT som Euro-Cellars Ltd for at sikre sig, at køberen var troværdig, og at selskaberne ikke havde nogen konkret mulighed for at afsløre de unøjagtige erklæringer i fragtbrevene. Desuden ville der ikke med rimelighed kunne fremlægges noget supplerende bevis ud over CMR-fragtbrevene, henset til den pågældende type handel.

19 Teleos m.fl. har anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af Commissioners afgørelser om efteroprævning af moms og har gjort gældende, at afgørelserne ikke er hjemlede i sjette direktiv.

20 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal udtrykket »forsendes« i [sjette direktivs] artikel 28a, stk. 3 (erhvervelse inden for Fællesskabet), under de relevante omstændigheder [i hovedsagen] 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?

2) Skal [sjette direktivs] artikel 28c, punkt A, litra a), fortolkes således, at levering af varer er moms fritaget, 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?

3) Under de relevante omstændigheder [i hovedsagen], 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 [sjette direktivs] 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)? «

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

21 Indledningsvis bemærkes, at den forelæggende rets spørgsmål omhandler den momsovergangsordning vedrørende samhandelen mellem medlemsstaterne, der med henblik på ophævelse af de indre grænser den 1. januar 1993 blev indført ved direktiv 91/680. Fra denne dato blev afgiftsopkrævning ved indførsel og afgiftsfritagelse ved udførsel afskaffet endeligt (anden og tredje betragtning til direktivet).

22 Efter at fællesskabslovgiver havde konstateret, at betingelserne for at gennemføre princippet om, at leverede goder og præsterede tjenesteydelser pålægges afgift i oprindelseslandet, uden at dette i samhandelen inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige personer griber ind i princippet om, at de afgifter, der opkræves i sidste forbrugerled, tilfalder den

medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, endnu ikke var opfyldt, indførte fællesskabslovgiver ved sjette direktivs afsnit XVIa en momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, der er baseret på indførelsen af en ny afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder (syvende til tiende betragtning til direktiv 91/680).

23 Det skal herved bemærkes, at levering inden for Fællesskabet af et gode og erhvervelsen heraf inden for Fællesskabet i realiteten udgør én og samme økonomiske transaktion, selv om den skaber forskellige rettigheder og forpligtelser for både transaktionens parter og for skatte- og afgiftsmyndighederne i de berørte medlemsstater.

24 Enhver erhvervelse inden for Fællesskabet, som er afgiftsbelagt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goder afsluttes i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, modsvares således af en levering, som i henhold til samme direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, er afgiftsfritaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes (jf. dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 29).

25 Det følger heraf, at fritagelse af en levering inden for Fællesskabet, der modsvarer en erhvervelse inden for Fællesskabet, gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning og derved tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for den fælles momsordning.

Første og andet spørgsmål

26 Med sine to første spørgsmål, der skal behandles under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, med hensyn til begrebet »forsendes«, der anvendes i disse to bestemmelser, skal fortolkes således, at erhvervelsen inden for Fællesskabet af et gode først har fundet sted, og fritagelsen for levering inden for Fællesskabet derfor først finder anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og når godet efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

27 De betingelser, der skal være opfyldt for at en transaktion kan anses for erhvervelse inden for Fællesskabet og momspligtig, er fastsat i sjette direktivs artikel 28a. Foruden de betingelser, der nærmere præciserer sælgerens og køberens status, der er fastsat i artikel 28a, stk. 1, litra a), følger det af samme artikels stk. 3, første afsnit, at erhvervelse inden for Fællesskabet er undergivet to betingelser, nemlig for det første overdragelse af retten til som ejer at råde over løsøre, og for det andet forsendelse eller transport til erhververen, som foretages af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning »til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes«.

28 Den transaktion, der udgør modstykket til erhvervelsen inden for Fællesskabet, dvs. leveringen inden for Fællesskabet, er momsfritaget, hvis den opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a). Til forskel fra de betingelser, der er fastsat for erhvervelser inden for Fællesskabet, er det i denne artikel bestemt, at goderne, for at kunne blive fritaget som levering inden for Fællesskabet, skal forsendes eller transporteres »til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet«, dvs. at forsendelsen eller transporten skal ske fra en medlemsstat, der er omfattet af Fællesskabets område, hvor den fælles momsordning finder anvendelse, til en anden af Fællesskabets medlemsstater.

29 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at den første betingelse vedrørende erhvervelse inden for Fællesskabet, nemlig overdragelse af retten til som ejer at råde

over godet, anses for opfyldt af den forelæggende ret. Parterne i hovedsagen er imidlertid uenige om, hvorvidt den anden betingelse, der gælder for en sådan erhvervelse, er opfyldt. Uenigheden drejer sig nærmere om fortolkningen af begrebet »forsendelse« i sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit.

30 Teleos m.fl. har gjort gældende, at begrebet »forsendelse« indebærer, at de pågældende goder sendes til et bestemt bestemmelsessted eller til en modtager. De støtter sig på en ordlydsfortolkning af dette begreb, og har anført, at en sammenligning af alle sprogversionerne heraf viser, at der i de udtryk, der anvendes i de respektive versioner, lægges vægt på påbegyndelsen af forsendelsesproceduren, og at det ikke forudsættes, at leverandøren skal have foretaget en fysisk fuldstændig transport af goderne uden for medlemsstaten.

31 Teleos m.fl. har således anført, at der er tale om levering inden for Fællesskabet af goder, når leverandøren har stillet goderne til rådighed for køberen i medfør af »ab fabrik«-klausulen, hvorved sidstnævnte forpligter sig til at transportere dem til en anden medlemsstat, og når der er beviser for, at parternes hensigt er, at goderne herefter transporteres til et sted i en anden medlemsstat, også selv om de endnu ikke fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

32 De medlemsstater, der har afgivet indlæg for Domstolen, og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har derimod anført, at udtrykket »forsendes« indebærer, at goderne fysisk har forladt forsendelsesmedlemsstatens område, og at de er ankommet på bestemmelsesmedlemsstatens område.

33 Selv om en ordlydsfortolkning af udtrykket »forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat« i sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit, tilsyneladende lægger vægt på påbegyndelsen af forsendelses- eller transportproceduren, således som Teleos m.fl. har anført, forholder det sig imidlertid således, som flertallet af de medlemsstater, der har afgivet indlæg for Domstolen, har fremført, at udtrykket »forsendes eller transporteres til steder uden for [medlemsstatens] område« i samme direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, forudsætter, at goderne faktisk har forladt leveringsmedlemsstaten.

34 Under disse betingelser og henset til den nødvendige sammenhæng mellem levering og erhvervelse inden for Fællesskabet, skal de to bestemmelser, der er nævnt i præmissen ovenfor, fortolkes således, at de har en identisk betydning og rækkevidde.

35 Stillet over for flere forskellige mulige ordlydsfortolkninger af et begreb skal der, med henblik på at fastlægge rækkevidden heraf, tages hensyn til den sammenhæng, hvori det indgår, under hensyn til sjette direktivs formål og opbygning (jf. i denne retning dom af 26.6.1990, sag C-185/89, Velker International Oil Company, Sml. I, s. 2561, præmis 16 og 17, af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 22, og af 19.4.2007, sag C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 20).

36 Det følger af det formål, der forfølges med overgangsordningen, der er fastsat i sjette direktivs afsnit XVla, nemlig at afgiftsprovenuet overflyttes til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (jf. dommen i sagen EMAG Handler Eder, præmis 40), at denne ordning bl.a. blev indført for at regulere varebevægelserne inden for Fællesskabet.

37 Da denne ordning er trådt i stedet for ordningen med ind- og udførsel mellem medlemsstaterne, således som det er angivet i denne doms præmis 21, adskiller den sig klart fra den ordning, der gælder for transaktioner, der udføres internt i landet. Den forudgående betingelse for anvendelsen af en sådan ordning er, at transaktionen har fællesskabskarakter og navnlig, at goderne fysisk flyttes fra en medlemsstat til en anden. Denne betingelse vedrørende grænsepassage mellem to medlemsstater er et afgørende element i en fællesskabstransaktion,

der adskiller den fra de transaktioner, der finder sted internt i et land.

38 Det bemærkes videre, at på samme måde som andre begreber, der definerer afgiftspligtige transaktioner i medfør af sjette direktiv (jf. dom af 12.1.10026, 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), har begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater.

39 I modsætning til hvad Teleos m.fl. har hævdet, hvorefter det er tilstrækkeligt, at leverandøren og køberen har til hensigt at gennemføre en transaktion inden for Fællesskabet for at kvalificere transaktionen som sådan, skal det fastslås, at det fremgår af Domstolens praksis, 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 (jf. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24, og dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 45, samt i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 42).

40 Følgelig skal kvalifikationen af en levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet ske på grundlag af objektive elementer, såsom den fysiske flytning af de berørte goder mellem medlemsstater.

41 Denne fortolkning støttes ligeledes af den sammenhæng, hvori leveringen og erhvervelsen af goder inden for Fællesskabet indgår. Det fremgår nemlig allerede af ordlyden af sjette direktivs afsnit XVIa, at overgangsordningen finder anvendelse på samhandelen mellem medlemsstaterne. Desuden er der i de bestemmelser, der vedrører denne ordning, anvendt adskillige udtryk, der peger på, at der er mindst to medlemsstater involveret i en transaktion, der består af en levering og en erhvervelse inden for Fællesskabet, og at der skal være tale om en overdragelse af goder mellem disse stater. Disse særlige udtryk, såsom »en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes«, og »en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra hans virksomhed til en anden medlemsstat«, findes bl.a. i sjette direktivs artikel 28a, stk. 3 og 5.

42 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første og det andet forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, med hensyn til begrebet »forsendes« i disse to bestemmelser, skal fortolkes således, at der først er sket erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, og fritagelsen for levering inden for Fællesskabet først kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

Tredje spørgsmål

43 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de kompetente myndigheder i leveringsmedlemsstaten kræver, at en leverandør, der har handlet i god tro, og som har fremlagt beviser, der umiddelbart støtter hans ret til fritagelse af en levering af goder inden for Fællesskabet, efterfølgende skal betale moms af disse goder, når disse beviser viser sig at være falske, og det ikke er påvist, at leverandøren har medvirket i momssvigen.

44 Indledningsvis bemærkes, at selv om levering og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder er underlagt den objektive betingelse om fysisk fjernelse af goderne fra leveringsmedlemsstaten, således som det fremgår af besvarelsen af de to første spørgsmål, er det vanskeligt for afgiftsmyndighederne på grund af afskaffelsen af grænsekontrollen mellem medlemsstaterne at afgøre, om goderne fysisk har forladt den pågældende medlemsstats område. Af denne grund er det hovedsageligt på grundlag af de beviser, der fremlægges af de afgiftspligtige personer, og de selvangivelser, som disse afgiver, at afgiftsmyndighederne foretager en sådan undersøgelse.

45 Som det fremgår af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, første punktum, fastsætter medlemsstaterne betingelserne for anvendelsen af fritagelsen af en levering inden for Fællesskabet. Det skal imidlertid understreges, at medlemsstaterne med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem, skal overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Fællesskabets retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning 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 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29 og 30).

46 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis om efterfølgende opkrævning af moms, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 52, af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 92).

47 Teleos m.fl. har anført, at den omstændighed, at afgiftsmyndighederne i en medlemsstat lægger hele bevisbyrden samt pligten til at betale moms på leverandøren af et gode, der er solgt inden for rammerne af ordningen med levering inden for Fællesskabet, i det tilfælde, hvor det efter erhvervelsen viser sig, at køberen har begået svig, og goderne faktisk ikke har forladt leveringsmedlemsstatens område, er uforenelig med principperne om retssikkerhed, proportionalitet og momsens neutralitet. De har ligeledes anført, at de foranstaltninger, der er truffet over for dem af afgiftsmyndighederne, påvirker det fælles markeds funktion og hindrer de frie varebevægelser.

48 Hvad for det første angår retssikkerhedsprincippet bemærkes, at dette princip gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (jf. dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, og dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 72). Det følger heraf, at det er påkrævet, således som Teleos m.fl. samt Kommissionen med rette har anført, at de afgiftspligtige personer får kendskab til deres afgiftsmæssige forpligtelser, inden de indgår en handelsaftale.

49 I hovedsagen fremgår det såvel af sagsakterne som af de indlæg, der er afgivet for Domstolen, at der tilsyneladende hverken findes nogle håndgribelige beviser for, at de pågældende goder er blevet fjernet fra leveringsmedlemsstatens område, eller for at udelukke, at der skulle være begået forfalskninger og svig. Det er imidlertid påkrævet for at sikre den korrekte og enkle anvendelse af fritagelserne, at de nationale myndigheder fastsætter de betingelser, hvorunder de fritager leveringer inden for Fællesskabet.

50 Det vil således være i strid med princippet om retssikkerhed, at en medlemsstat, der har fastsat betingelser for anvendelsen af fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet ved bl.a.

at udarbejde en liste over dokumenter, der skal fremlægges for de kompetente myndigheder, og som i første omgang har accepteret de dokumenter, der er fremlagt af leverandøren som bevis for retten til fritagelse, efterfølgende forpligter denne leverandør til at betale moms vedrørende denne levering, når det viser sig, at goderne på grund af svig begået af køberen, som leverandøren ikke havde og ikke kunne have kendskab til, ikke faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

51 En pligt for den afgiftspligtige person til at fremlægge et afgørende bevis for, at goderne fysisk har forladt leveringsmedlemsstaten, garanterer imidlertid ikke en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne. Tværtimod stiller en sådan forpligtelse den afgiftspligtige person i en usikker situation for så vidt angår muligheden for at anvende fritagelsen på leveringen inden for Fællesskabet eller behovet for at inkludere moms i salgsprisen.

52 For det andet bemærkes for så vidt angår proportionalitetsprincippet, at Domstolen i præmis 46 i dommen i sagen Molenheide m.fl., fastslog, at i overensstemmelse med dette princip skal medlemsstaterne anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – indebærer det mindste indgreb i de af den pågældende fællesskabslovgivning opstillede formål og principper.

53 Mens det således er lovligt, at de foranstaltninger, som en medlemsstat træffer, tilsigter så effektivt som muligt at beskytte statskassens rettigheder, må de ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål (jf. i denne retning dommen i sagen Molenheide m.fl., præmis 47, samt i sagen Federation of Technological Industries m.fl., præmis 30).

54 Det Forenede Kongeriges regering og den italienske regering har herved anført, at der i denne sag kan anvendes den retspraksis, hvorefter den omstændighed, at det påhviler en importør i god tro at betale den told, der opkræves for indførsel af en vare, i forbindelse med hvilken eksportøren har begået en toldovertrædelse, selv om importøren ikke har medvirket hertil, hverken er uforholdsmæssig eller i strid med almindelige retsprincipper, hvis overholdelse Domstolen sikrer (jf. dom af 14.5.1996, forenede sager C-153/94 og C-204/94, Faroe Seafood m.fl., Sml. I, s. 2465, præmis 114, og af 17.6.1997, sag C-97/95, Pascoal & Filhos, Sml. I, s. 4209, præmis 61).

55 Denne argumentation kan ikke tages til følge.

56 Således som Teleos m.fl. samt Kommissionen med rette har anført, og som generaladvokaten har fastslået i punkt 78-82 i forslaget til afgørelse, er opkrævning af told på import fra lande uden for Den Europæiske Union og momsbelægning af en erhvervelse inden for Fællesskabet ikke sammenlignelige transaktioner.

57 Den ordning, der gælder for samhandel inden for Fællesskabet, fastsætter fordelingen af kompetence på skatte- og afgiftsområdet inden for det fælles marked og gør det muligt for afgiftsmyndigheden at vende sig såvel mod leverandøren som mod køberen for at sikre betaling af moms, mens tolden i den fælles toldordning alene opkræves hos importøren. Det følger heraf, at den retspraksis, der er citeret i denne doms præmis 54, ikke kan overføres på den sag, som den forelæggende ret skal afgøre.

58 Ganske vist begrundes formålet om forebyggelse af svig, at der undertiden stilles høje krav for så vidt angår leverandørernes forpligtelser. Enhver risikofordeling mellem leverandøren og afgiftsmyndigheden som følge af svig begået af tredjemand skal imidlertid være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Desuden bemærkes, at i stedet for at forhindre afgiftssvig, beskytter en ordning, der lægger hele ansvaret for betaling af moms på leverandøren, uanset om denne er involveret i svigen, ikke nødvendigvis den harmoniserede momsordning mod køberens svig og misbrug. En fuldstændig ansvarsfritagelse af køberen kan nemlig være et

incitament til ikke at forsende eller transportere goderne uden for leveringsmedlemsstaten og til ikke at momsdeklarere dem i den tiltænkte bestemmelsesmedlemsstat.

59 Hvad endelig for det tredje angår princippet om afgiftsneutralitet påpeges, at dette princip bl.a. er til hinder for, at sammenlignelige ydelser, som således konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (jf. dom af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 46).

60 Hvis de i hovedsagen omhandlede leverandører således var forpligtede til selv at betale momsen efterfølgende, ville dette princip ikke blive overholdt, idet leverandører, som foretager transaktioner i indlandet, aldrig vil blive pålagt en udgående afgift, eftersom der er tale om en indirekte forbrugsafgift. Derfor vil afgiftspligtige personer, der foretager en transaktion inden for Fællesskabet, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, befinde sig i en mindre fordelagtig situation end afgiftspligtige personer, der foretager en intern transaktion (jf. i denne retning for så vidt angår fradragsretten Eurodental-dommen, præmis 47).

61 Hvad for det fjerde angår det argument, der er fremført af Teleos m.fl., hvorefter de foranstaltninger, der er truffet af myndighederne i Det Forenede Kongerige, hindrer de frie varebevægelser, bemærkes, at det følger af Domstolens praksis, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. 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, samt dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 54), og som under visse betingelser kan begrunde restriktioner for de frie varebevægelser.

62 Det er ligeledes afgørende at sikre, således som Kommissionen med rette har anført, at situationen for de erhvervsdrivende ikke er mindre fordelagtig end den, der eksisterede før ophævelsen af grænsekontrollen mellem medlemsstaterne, idet et sådant resultat ville være i strid med formålet med det indre marked, som er at fremme samhandelen mellem disse.

63 Henset til, at det ikke længere er muligt for de afgiftspligtige personer at støtte sig på dokumenter, der er udstedt af toldmyndighederne, skal beviset for, at der er tale om levering og erhvervelse inden for Fællesskabet, føres på anden måde. Selv om ordningen med samhandel inden for Fællesskabet er blevet mere åben for svig, gælder det dog ikke desto mindre, at de beviskrav, medlemsstaterne fastsætter, skal være i overensstemmelse med de grundlæggende friheder i EF-traktaten, såsom bl.a. de frie varebevægelser.

64 I denne henseende bemærkes ligeledes, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, at medlemsstaterne kan fastsætte de forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

65 Desuden vil det ved analog anvendelse af Domstolens øvrige praksis på hovedsagen ikke være i strid med fællesskabsretten at kræve, at den erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (jf. for så vidt angår denne form for »momskarrusel« dommen i sagen Federation of Technological Industries m.fl., præmis 33, samt i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 51).

66 Omstændigheder, som at leverandøren har handlet i god tro, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, og at det er udelukket, at han har medvirket i svigen, er således afgørende elementer i vurderingen af muligheden for at forpligte denne leverandør til efterfølgende at betale moms.

67 Derimod må det fastslås, således som Kommissionen har anført, at når leverandøren én gang har opfyldt sine forpligtelser vedrørende beviset for en levering inden for Fællesskabet, er det køberen, der bør anses for pligtig at betale momsen i leveringsmedlemsstaten, hvis han ikke har opfyldt sin kontraktmæssige forpligtelse til at forsende eller transportere goderne inden for denne stat.

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

Fjerde spørgsmål

69 Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at køberen har fremlagt en angivelse for skatte- og afgiftsmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten om erhvervelse inden for Fællesskabet som den, der er afgivet i hovedsagen, kan anses for et afgørende bevis med henblik på momsfrigørelsen af en levering inden for Fællesskabet.

70 Henset til besvarelsen af de to første spørgsmål, skal det fastslås, at ud over de betingelser vedrørende status som afgiftspligtig person, overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode og den fysiske flytning af goderne fra en medlemsstat til en anden, kan der ikke kræves nogen andre betingelser opfyldt for at anse en transaktion for levering eller erhvervelse af goder inden for Fællesskabet.

71 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. Selv om køberens fremlæggelse af en angivelse vedrørende erhvervelse inden for Fællesskabet således kan udgøre et indicium for, at goderne faktisk er udført fra leveringsmedlemsstaten, kan en sådan angivelse imidlertid ikke anses for at have en afgørende betydning som bevis for en momsfrigørelse af en levering inden for Fællesskabet.

72 Det følger heraf, at det fjerde forelagte spørgsmål skal besvares med, at den omstændighed, at køberen har fremlagt en angivelse for skatte- og afgiftsmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten om erhvervelse inden for Fællesskabet som den, der er fremlagt i hovedsagen, kan udgøre et supplerende bevis for, at goderne faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, men er ikke et afgørende bevis med henblik på momsfrigørelsen af en levering inden for Fællesskabet.

Sagens omkostninger

73 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), 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, som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000, skal med hensyn til begrebet »forsendes« i disse to bestemmelser fortolkes således, at der først er sket erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, og fritagelsen for levering inden for Fællesskabet først kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.**
- 2) **Artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2000/65, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at de kompetente myndigheder i leveringsmedlemsstaten kræver, at en leverandør, der har handlet i god tro, og som har fremlagt beviser, der umiddelbart støtter hans ret til fritagelse af en levering af goder inden for Fællesskabet, efterfølgende skal betale moms af disse goder, når disse beviser viser sig at være falske, og det ikke er påvist, at leverandøren har medvirket i momssvigen, forudsat, at han har truffet enhver rimelig foranstaltning, der stod i hans magt, for at sikre, at den levering inden for Fællesskabet, som han har foretaget, ikke fører til deltagelse i sådan svig.**
- 3) **Den omstændighed, at køberen har fremlagt en angivelse for skatte- og afgiftsmyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten om erhvervelse inden for Fællesskabet som den, der er fremlagt i hovedsagen, kan udgøre et supplerende bevis for, at goderne faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, men er ikke et afgørende bevis med henblik på momsfrigørelsen af en levering inden for Fællesskabet.**

Underskrifter

* Processprog: engelsk.