Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 18 maj 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 314 — Ordning för beskattning av vinstmarginal — Villkor för tillämpning — Nationella skattemyndigheter har nekat en beskattningsbar person rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal — Uppgifter på fakturorna avseende såväl leverantörens tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal som undantag från mervärdesskatt — Leverantören har inte tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal på leveransen — Indicier som ger fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande vid leveransen”

I mål C-624/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen) genom beslut av den 2 november 2015, som inkom till domstolen den 23 november 2015, i målet

Litdana UAB

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ytterligare deltagare i rättegången:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna C. Vajda (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 januari 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Litdana UAB, genom P. Gruodis, advokatas,

* Rättegångsspråk: litauiska.

— Litauens regering, genom K. Dieninis, D. Stepanienė och D. Kriaučiūnas, samtliga i egenskap av ombud,

— Cyperns regering, genom K.-K. Kleanthous och E. Symeonidou, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 226 leden 11 och 14 och artikel 314 a och d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Litdana UAB och Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (den nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium) (nedan kallad den nationella skattemyndigheten). Målet rör den nationella skattemyndighetens beslut att neka Litdana UAB rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, vid beräkningen av den mervärdesskatt som ska utgå på försäljningen av begagnade fordon som förvärvats från ett danskt företag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 51 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.”

4 I artikel 226 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

…

11. Vid undantag från skatteplikt, en hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i detta direktiv eller till den motsvarande nationella bestämmelsen eller annan uppgift som anger att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt.

…

14. Vid tillämpning av någon av de särskilda ordningarna för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, uppgiften *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor, vinstmarginalbeskattning för konstverk* respektive *vinstmarginalbeskattning för samlarföremål och antikviteter*.

…”

5 I artikel 313.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt.”

6 I artikel 314 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i gemenskapen av någon av följande personer:

a) En icke beskattningsbar person.

b) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136.

c) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara.

d) En annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning.”

7 I artikel 315 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Beskattningsunderlaget för de leveranser av varor som avses i artikel 314 skall utgöras av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen.

Den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal skall motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset.”

8 I artikel 323 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Beskattningsbara personer skall inte ha rätt att från den skatt som de är skyldiga att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som har levererats eller kommer att levereras till dem av en beskattningsbar återförsäljare, om den beskattningsbara återförsäljarens leverans av dessa varor omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.”

9 Artikel 325 i detta direktiv har följande lydelse:

”Beskattningsbara återförsäljare får inte på de fakturor de utfärdar särskilt ange mervärdesskatten på de leveranser av varor som de låter omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.”

Litauisk rätt

10 Artikel 106 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nº IX-751 (Republiken Litauens lag nr IX-751 om mervärdesskatt), av den 5 mars 2002 (Žin., 2002, nr 35–1271), i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”1. En beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt som levererar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som definieras i denna artikel ska beräkna mervärdesskatt på levererade begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i enlighet med de regler som fastläggs i detta avsnitt. Bestämmelserna i detta avsnitt ska tillämpas på beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet varaktigt ägnar sig åt leverans av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter. När den beskattningsbara personen levererar sina egna begagnade fasta materiella tillgångar ska han beträffande sådana transaktioner anses uppfylla kraven i denna punkt beträffande varaktig verksamhet bestående i leverans av begagnade varor.

2. Bestämmelserna i detta avsnitt ska tillämpas när en beskattningsbar person utan mervärdesskatt levererar begagnade varor, konstverk, samlarföremål och/eller antikviteter som förvärvats inom Europeiska unionen, och begagnade varor, konstverk, samlarföremål och/eller antikviteter vid vars förvärv denna särskilda ordning tillämpades eller begagnade fordon vid vilkas förvärv i den medlemsstat från vilken de levererades de i den medlemsstaten gällande särskilda övergångsbestämmelserna för begagnade fordon tillämpades. …”

11 Artikel 107.1 och 107.2 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Vid leverans av varor angivna i artikel 106.2 i [mervärdesskattelagen] ska beskattningsunderlaget vara säljarens marginal som beräknas på det sätt som anges i artikel 107.2.

2. Säljarens marginal ska beräknas som skillnaden mellan den ersättning (exklusive själva mervärdesskatten) som erhållits eller ska erhållas av säljaren för de levererade varorna och det belopp (inklusive mervärdesskatt) som betalats eller ska betalas av honom till hans leverantör vid förvärvet av dessa varor. Om de levererade varorna har importerats av den beskattningsbara personen med avseende på mervärdesskatt ska även importavgifter, importskatter och mervärdesskatt på importen som påförts dessa varor dras av.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Litdana är varaktigt verksamt inom handel med begagnade fordon. Under perioden 1 januari–30 oktober 2012 förvärvade Litdana begagnade fordon från det danska bolaget Handicare Auto A/S, vilka Litdana sålde vidare till fysiska och juridiska personer. Samtliga fakturor avseende de förvärvade fordonen hänvisade till artiklarna 69–71 i den danska mervärdesskattelagen och angav vidare att de sålda fordonen var undantagna från mervärdesskatt. När Litdana sålde dessa fordon vidare tillämpade bolaget den i artikel 106.2 i mervärdesskattelagen föreskrivna ordningen för beskattning av vinstmarginal.

13 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (skatteinspektionen i distriktet Klaipėda, Litauen) (nedan kallad den regionala skatteinspektionen) genomförde en skattekontroll av Litdana avseende perioden 1 januari–30 oktober 2012 vad gällde beräkningen av mervärdesskatten. Denna kontroll utmynnade i en kontrollrapport av den 28 april 2014 i vilken den regionala skatteinspektionen konstaterade att Litdana vad gällde 25 begagnade fordon vilka bolaget förvärvat från Handicare Auto och därefter sålt vidare till fysiska och juridiska personer, hade tillämpat ordningen för beskattning av

vinstmarginal utan att ha haft rätt därtill, eftersom Handicare Auto inte hade tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal på de sålda fordonen. Den regionala skatteinspektionen krävde därför att Litdana skulle betala 15 745,48 euro i mervärdesskatt.

14 Den 23 juni 2014 antog den regionala skatteinspektionen kontrollrapporten och förpliktade Litdana att betala 15 745,48 euro i mervärdesskatt och 3 141,76 euro i dröjsmålsränta samt böter på 1 574,66 euro. Genom beslut av den 21 augusti 2014 fastställde den nationella skattemyndigheten detta beslut.

15 Litdana överklagade detta beslut till Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (nämnden för skattetvister under Republiken Litauens regering) (nedan kallad skattetvistnämnden) och yrkade ogiltigförklaring av besluten från den regionala skatteinspektionen och den nationella skattemyndigheten.

16 Skattetvistnämnden fastställde den 31 oktober 2014 den nationella skattemyndighetens beslut, men befriade Litdana från betalning av dröjsmålsränta.

17 Litdana överklagade dessa beslut till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen).

18 Den hänskjutande domstolen har uppgett att de litauiska skattemyndigheterna har nekat Litdana rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enbart på grundval av upplysningar som lämnats av den danska skattemyndigheten, enligt vilka Handicare Auto inte hade tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal på den aktuella leveransen av fordon. Å ena sidan har den nationella skattemyndigheten därvidlag inte beaktat omständigheten att de fakturor som Handicare Auto utfärdat angav att de sålda fordonen var undantagna från mervärdesskatt och hänvisade till artiklarna 69–71 i den danska mervärdesskattelagen. Å andra sidan ansåg skattetvistnämnden att Litdana under iakttagande av vederbörlig omsorg borde ha vänt sig till Handicare Auto i syfte att erhålla bekräftelse av att dessa fordon hade sålts i enlighet med ordningen för beskattning av vinstmarginal eller frågat de danska skattemyndigheterna om detta bolag hade överfört uppgifterna om den aktuella leveransen av fordon till den elektroniska databasen ingående i systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VIES).

19 Följaktligen uppkommer vid den hänskjutande domstolen frågan huruvida en beskattningsbar person som erhållit en faktura på vilken finns uppgifter angående såväl ordningen för beskattning av vinstmarginal som undantag från mervärdesskatt har rätt att tillämpa nämnda ordning, som föreskrivs i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet, trots att en efterhandskontroll som genomförts av skattemyndigheterna visar att den beskattningsbara återförsäljare som levererat varorna inte hade tillämpat denna ordning.

20 Mot denna bakgrund beslutade Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen:

”1) Tillåter artiklarna 314 a och 226 led 11 i [mervärdesskattedirektivet] och artiklarna 314 d och 226 led 14 i det direktivet nationella bestämmelser och/eller nationell praxis som grundar sig på dessa bestämmelser, vilka hindrar en beskattningsbar person från att tillämpa ordningen för vinstmarginalbeskattning på grund av att det vid en skattekontroll som skattemyndigheten genomför uppdagas att felaktig information om tillämpningen av ordningen för vinstmarginalbeskattning och/eller om undantag från mervärdesskatt angetts på mervärdesskattefakturorna för de levererade varorna utan att den beskattningsbara personen hade kännedom eller kunde ha haft kännedom därom?

2) Ska artikel 314 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den beskattningsbara personen har rätt – trots att mervärdesskattefakturan anger att varorna är undantagna från mervärdesskatt (artikel 226 led 11 i [mervärdesskattedirektivet]) och/eller att säljaren har tillämpat ordningen för

vinstmarginalbeskattning vid leveransen av varorna (artikel 226 led 14 i [mervärdesskattedirektivet]) – att tillämpa ordningen för vinstmarginalbeskattning endast om leverantören av varorna faktiskt tillämpar ordningen för vinstmarginalbeskattning och vederbörligen fullgör sina skyldigheter avseende betalning av mervärdesskatt (betalar mervärdesskatt på vinstmarginalen i sin stat)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

21 Det är utrett att uppgiften ”Sections 69–71” som hänvisar till de relevanta bestämmelserna i dansk lag, och vilken återfinns på de fakturor som Litdana erhållit, ska förstås så att den i stort motsvarar uppgiften *vinstmarginalbeskattning för begagnade varor* vilken enligt artikel 226 led 14 i mervärdesskattedirektivet är obligatorisk på fakturorna vid tillämpning av den särskilda ordningen för begagnade varor. Vidare framgår det inte av vare sig beslutet om hänskjutande eller de yttranden som parterna i det nationella målet har avgett vid EU-domstolen att frågan huruvida de fakturor som erhållits av Litdana uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet uppkommer i det nationella målet.

Prövning av tolkningsfrågorna

22 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 314 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar en beskattningsbar person, som erhållit en faktura på vilken finns uppgifter angående såväl ordningen för beskattning av vinstmarginal som undantag från mervärdesskatt, rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, om en efterhandskontroll som genomförts av nämnda myndigheter visar att den beskattningsbara återförsäljare som levererat de begagnade varorna faktiskt inte hade tillämpat denna ordning vid leveransen av dessa varor.

23 Domstolen erinrar inledningsvis om att ordningen för beskattning av en beskattningsbar återförsäljares vinstmarginal vid leveranser av begagnade varor, såsom de i det nationella målet, utgör en särskild ordning för mervärdesskatt som avviker från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Artikel 314 i detta direktiv, i vilken det anges i vilka fall nämnda särskilda ordning är tillämplig, ska således tolkas restriktivt (se dom av den 19 juli 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punkterna 28 och 29 och där angiven rättspraxis).

24 Såsom framgår av artiklarna 314 och 315 i mervärdesskattedirektivet gör ordningen för beskattning av vinstmarginal det möjligt för en beskattningsbar återförsäljare att tillämpa mervärdesskatt endast på sin vinstmarginal vid återförsäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, som förvärvats från någon av de personer som avses i artikel 314 a–d i mervärdesskattedirektivet. Nämnda vinstmarginal motsvarar skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset.

25 Av skäl 51 i mervärdesskattedirektivet framgår att syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal är att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer vad gäller begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

26 En sådan risk för dubbelbeskattning föreligger nämligen om hela försäljningspriset beskattas när en beskattningsbar återförsäljare levererar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, trots att det inköpspris till vilket återförsäljaren har förvärvat varorna innefattar mervärdesskatt som tidigare betalats av en person som tillhör en av de kategorier som anges i artikel 314 a–d i nämnda

direktiv, och att varken denna person eller den beskattningsbara återförsäljaren har kunnat dra av denna mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

27 De villkor som ska vara uppfyllda för att en beskattningsbar person ska ha rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal anges i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet. Utöver att det i denna artikel anges för vilka typer av varor en beskattningsbar återförsäljare kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på leveranserna anges i leden a–d från vilka personer den beskattningsbara återförsäljaren ska förvärva dessa varor för att ha möjlighet att tillämpa denna särskilda ordning. Dessa personer har det gemensamt att de inte har kunnat dra av någon del av den ingående mervärdesskatten på förvärvet av varan, och således har burit skatten i sin helhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punkt 37).

28 I förevarande fall framgår av beslutet om hänskjutande att det på de fakturor som Litdana erhållit från Handicare Auto fanns uppgifter om såväl ordningen för beskattning av vinstmarginal som undantag från mervärdesskatt. Faktura nr 96681 ingår i handlingarna i målet och utgör ett exempel på de fakturor som utfärdats av Handicare Auto för de leveranser av varor som är aktuella i det nationella målet. På denna faktura anges – utöver datumet för utfärdandet av fakturan, det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket Handicare Auto har utfört leveransen av varorna, bolagets fullständiga namn och adress, de levererade varornas mängd och art, enhetspriset, priset ”Total DKK”, beloppet för mervärdesskatt lika med ”0”, och beloppet ”Total DKK incl. VAT” – uppgifterna ”Sections 69–71” och ”Free of VAT”.

29 Av beslutet om hänskjutande framgår att uppgiften på de av Handicare Auto utfärdade fakturorna avseende tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal var felaktig, eftersom det i samband med att skattemyndigheten gjort en kontroll visat sig att Handicare Auto faktiskt inte hade tillämpat denna ordning på de aktuella leveranserna av begagnade fordon. Skattemyndigheten drog av detta slutsatsen att Litdana inte hade rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, eftersom villkoren för att tillämpa nämnda ordning inte var uppfyllda, och skattemyndigheten krävde därför därefter att Litdana skulle betala den tillämpliga mervärdesskatten.

30 Domstolen konstaterar härvidlag att det för tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal i artikel 314 d i mervärdesskattedirektivet krävs att de varor som avses i denna artikel levereras till den beskattningsbara personen av en annan beskattningsbar återförsäljare som har tillämpat denna särskilda ordning för leveransen, och detta villkor är inte uppfyllt i förevarande fall. Vidare framgår det inte av uppgifterna i beslutet om hänskjutande att situationen i det nationella målet faller under något av de andra fall för att tillämpa nämnda ordning som föreskrivs i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet.

31 I detta avseende har domstolen vid flera tillfällen framhållit att enskilda inte får åberopa unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 43).

32 Domstolen har härav, i sin fasta praxis om avdragsrätt för mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet, dragit slutsatsen att det ankommer på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Dessutom framgår det av domstolens praxis att samma följd i princip även gäller rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54). Slutligen har domstolen slagit fast att det rent allmänt åligger de nationella myndigheterna och domstolarna att neka en rättighet som följer av mervärdesskattedirektivet, såvitt detta ger uttryck för den allmänna princip enligt vilken ingen får åberopa rättigheter i unionsrätten på ett sätt som utgör missbruk eller är

bedrägligt. Detta gäller oavsett vilken rättighet på mervärdesskatteområdet som påverkas av skatteundandragandet, och således även rätten till återbetalning av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 46).

33 Detta gäller, enligt fast rättspraxis, inte bara när den beskattningsbara personen själv har begått skatteundandragandet, utan även när denna person kände till eller borde ha känt till att vederbörande genom den aktuella transaktionen deltog i en transaktion som ingick i ett mervärdesskatteundandragande, vilket begicks av leverantören eller en annan aktör tidigare eller senare i leveranskedjan (se, vad gäller avdragsrätt, dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 38–40, vad gäller rätten till undantag för en gemenskapsintern leverans, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54, och, vad gäller återbetalning av mervärdesskatt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 49 och 50).

34 Det strider sålunda inte mot unionsrätten att kräva att en aktör handlar i god tro och vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som denne företar inte leder till inblandning i ett skatteundandragande (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

35 Det är däremot inte förenligt med systemet för avdragsrätt i mervärdesskattedirektivet att bestraffa en beskattningsbar person – genom att neka denne avdragsrätt – som inte kände till och inte kunde känna till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande från leverantörens sida eller att det har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med någon annan transaktion i leveranskedjan, som genomförts före eller efter den som har genomförts av den beskattningsbara personen. Inrättandet av ett system med strikt betalningsansvar vore att gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk (dom av den 6 december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkterna 41 och 42 och där angiven rättspraxis).

36 Av detta följer att trots att inte samtliga materiella villkor varit uppfyllda för rätt till undantag från mervärdesskatt för en gemenskapsintern leverans eller för avdrag av mervärdesskatten, har domstolen funnit att nämnda rätt inte kan nekas en beskattningsbar person som handlat i god tro och har vidtagit alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att försäkra sig om att den transaktion som vederbörande genomför inte leder till någon delaktighet i ett skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 68, och dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkterna 47–50 och 55).

37 Övervägandena i punkterna 32–35 ovan är relevanta om nationella myndigheter eller domstolar har nekat någon rätten att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet, vilket samtliga parter och berörda som inkommit med yttranden till domstolen är ense om.

38 Av domstolens praxis följer att avgörandet av vilka åtgärder som i ett enskilt fall rimligen kan krävas av en beskattningsbar person som vill utnyttja en rätt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, för att vederbörande ska försäkra sig om att dennes transaktioner inte ingår i ett skatteundandragande som en näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till, huvudsakligen beror på omständigheterna i det enskilda fallet (se, analogt, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkterna 53, 54 och 59, och dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53).

39 Om det förekommer något som ger en upplyst näringsidkare fog för misstanke om förekomst av oegentligheter eller skatteundandragande skulle denne, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kunna se sig tvingad att skaffa upplysningar om en annan näringsidkare från vilken

vederbörande kan komma att förvärva varor eller tjänster för att försäkra sig om dennes trovärdighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

40 Skattemyndigheten kan emellertid inte på ett generellt sätt kräva av beskattningsbara personer som vill utnyttja rätten att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal att dels kontrollera att den som utställt fakturan hänförlig till varorna avseende vilka denna rätt begärs har uppfyllt sina skyldigheter med avseende på deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, för att kunna försäkra sig om att näringsidkare i ett föregående led inte har gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande, dels kunna förete handlingar som styrker detta (se, analogt, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 61).

41 Det ankommer nämligen i princip på skattemyndigheterna att vidta de kontroller av näringsidkare som krävs för att upptäcka oegentligheter och mervärdesskatteundandragande samt att påföra näringsidkare som gjort sig skyldiga till oegentligheter eller skatteundandragande sanktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 62).

42 Frågan huruvida Litdana har handlat i god tro och vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan krävas av bolaget för att försäkra sig om att bolagets transaktioner inte ingår i ett skatteundandragande ska således bedömas av den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av de principer som redovisats i punkterna 38–41 ovan.

43 Bland de omständigheter och faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen härvidlag kan beakta kan ingå omständigheten att det inte har visats att Litdana kände till att Handicare Auto faktiskt inte hade tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal på de leveranser som är aktuella i det nationella målet. Detta framgår under alla förhållanden inte av beslutet om hänskjutande.

44 Vad gäller frågan huruvida Litdana har vidtagit alla nödvändiga åtgärder för att försäkra sig om att bolagets transaktioner inte ingick i ett skatteundandragande kan den hänskjutande domstolen inom ramen för sin helhetsbedömning bland annat beakta omständigheten att de leveranser som är aktuella i det nationella målet förefaller ingå i en långvarig affärsrelation mellan Litdana och Handicare Auto, och att Litdana i detta sammanhang tidigare hos de danska skattemyndigheterna har undersökt innebörden av uppgiften ”Sections 69–71” på de fakturor som utfärdats av Handicare Auto och därvidlag erhållit bekräftelse från nämnda myndigheter att de fakturor på vilka denna uppgift återfanns utgjorde tillräcklig bevisning för att Litdana skulle ha rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal. Under sådana omständigheter skulle det strida mot proportionalitetsprincipen att kräva att den beskattningsbara personen regelmässigt, för varje leverans, ska undersöka att leverantören faktiskt har tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal, åtminstone när det inte föreligger något som kan föranleda misstanke om oegentligheter eller skatteundandragande i den mening som avses i punkt 39 ovan.

45 Vad beträffar frågan huruvida det i det nationella målet föreligger något som kan föranleda misstanke om oegentligheter eller skatteundandragande noterar domstolen att den litauiska regeringen vid förhandlingen, på en fråga från domstolen, uppgav att endast förekomsten av uppgiften ”Sections 69–71” på de fakturor som Litdana mottagit inte, beaktat för sig, utgjorde något som borde ha väckt Litdanas misstankar om oegentligheter eller skatteundandragande. För den litauiska regeringen är det omständigheten att uppgiften ”Sections 69–71” angavs tillsammans med uppgiften ”Free of VAT” på fakturorna som utgör ett indicium på oegentligheter eller skatteundandragande i den mening som avses i punkt 39 ovan.

46 Dessa dubbla uppgifter är förvisso inte är helt otvetydiga, eftersom de förefaller hänvisa såväl till bestämmelserna om beskattning av leveransen på grundval av återförsäljarens vinstmarginal som till de bestämmelser som undantar leveransen från mervärdesskatt. Som Europeiska kommissionen har

påpekat är det emellertid inte uppenbart att de dubbla uppgifterna är av sådan art att de väcker misstankar hos en upplyst näringsidkare, utan att vara expert på mervärdesskatt, om oegentligheter eller skatteundandragande som en näringsidkare i ett tidigare led gjort sig skyldig till. Det kan nämligen inte uteslutas att den beskattningsbara personen kan tolka dessa dubbla uppgifter som bekräftelse på omständigheten att leveransen har genomförts av en annan beskattningsbar återförsäljare, i enlighet med artikel 314 d i mervärdesskattedirektivet, i den mån denna leverans av denna andra beskattningsbara återförsäljare har omfattats av mervärdesskatt i enlighet med ordningen för beskattning av vinstmarginal. Som Litdana har påpekat vid förhandlingen kan såväl uppgiften om undantag från mervärdesskatt som uppgiften om ordningen för beskattning av vinstmarginal på de fakturor som är aktuella i det nationella målet tolkas av den beskattningsbara personen som bekräftelsen av omständigheten att endast vinstmarginalen beskattas, och värdet för de aktuella varorna förblir undantaget, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

47 Vidare kan, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, uppgiften ”Free of VAT”, tillsammans med uppgifterna ”Sections 69–71” och ”Total DKK incl. VAT”, som återfanns på dessa fakturor, även tolkas av den beskattningsbara personen som en bekräftelse på att denne inom ramen för tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal, i enlighet med artikel 323 i mervärdesskattedirektivet, inte kunde dra av den ingående mervärdesskatten som erlagts vid förvärvet av de aktuella varorna, eller att det rörde sig om leveranser som omfattades av nämnda ordning, inom ramen för vilka, i enlighet med artikel 325 i direktivet, de fakturor som utfärdats av den beskattningsbara återförsäljaren inte särskilt kunde ange mervärdesskatten på leveransen av varorna.

48 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den hänskjutande domstolens frågor besvaras enligt följande: Artikel 314 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar en beskattningsbar person som erhållit en faktura på vilken finns uppgifter angående såväl ordningen för beskattning av vinstmarginal som undantag från mervärdesskatt rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, även då en efterhandskontroll som genomförts av nämnda myndigheter visar att den beskattningsbara återförsäljare som levererat de begagnade varorna faktiskt inte hade tillämpat denna ordning vid leveransen av dessa varor. Detta gäller under förutsättning att de behöriga myndigheterna inte har konstaterat att den beskattningsbara personen inte har handlat i god tro eller inte har vidtagit alla rimliga åtgärder i dess makt för att försäkra sig om att den transaktion som vederbörande genomför inte leder till någon delaktighet i ett skatteundandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

Artikel 314 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att den utgör hinder för att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar en beskattningsbar person som erhållit en faktura på vilken finns uppgifter angående såväl ordningen för beskattning av vinstmarginal som undantag från mervärdesskatt rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, även då en efterhandskontroll som genomförts av nämnda myndigheter visar att den beskattningsbara återförsäljare som levererat de begagnade varorna faktiskt inte hade tillämpat denna ordning vid leveransen av dessa varor. Detta gäller under förutsättning att de behöriga myndigheterna inte har konstaterat att den

beskattningsbara personen inte har handlat i god tro eller inte har vidtagit alla rimliga åtgärder i dess makt för att försäkra sig om att den transaktion som vederbörande genomför inte leder till någon delaktighet i ett skatteundandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter