Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

18. maj 2017*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift (moms) — direktiv 2006/112/EF — artikel 314 — fortjenstmargenordningen — betingelser for anvendelse — de nationale afgiftsmyndigheders afslag på at give en afgiftspligtig ret til at anvende fortjenstmargenordningen — oplysninger på fakturaerne om både leverandørens anvendelse af fortjenstmargenordningen og momsfritagelsen — leverandørens manglende anvendelse af fortjenstmargenordningen på leveringen — indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig ved leveringen«

I sag C-624/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) ved afgørelse af 2. november 2015, indgået til Domstolen den 23. november 2015, i sagen

»Litdana« UAB

mod

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

procesdeltager:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Juhász, og dommerne C. Vajda (refererende dommer) og K. Jürimäe,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. januar 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

— »Litdana« UAB ved advokatas P. Gruodis,

— den litauiske regering ved K. Dieninis, D. Stepanienė og D. Kriaučiūnas, som befuldmægtigede,

* Processprog: litauisk.

— den cypriotiske regering ved K.K. Kleanthous og E. Symeonidou, som befuldmægtigede,

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 226, nr. 11) og 14), og artikel 314, litra a) og d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem »Litdana« UAB og Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (statsskatteinspektoratet under Republikken Litauens finansministerium, herefter »statsskatteinspektoratet«) vedrørende denne myndigheds afslag på at give selskabet ret til at anvende fortjenstmargenordningen til at beregne den merværdiafgift (moms), der vedrører salg af brugte biler erhvervet fra en dansk virksomhed.

Retsforskrifter

EU-retten

3 51. betragtning til momsdirektivet lyder:

»Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«

4 Direktivets artikel 226 bestemmer:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[…]

11) i tilfælde af fritagelse, henvisning til gældende bestemmelse i dette direktiv eller den tilsvarende nationale bestemmelse eller anden angivelse af, at leveringen af varer eller ydelser er fritaget

[…]

14) i tilfælde af anvendelse af en af de særordninger, der gælder for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, angivelsen »fortjenstmargenordning – brugte genstande«, »fortjenstmargenordning – kunstgenstande« eller »fortjenstmargenordning – samlerobjekter og antik«

[…]«

5 Nævnte direktivs artikel 313, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, en særordning med moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i overensstemmelse med bestemmelserne i denne underafdeling.«

6 Samme direktivs artikel 314 fastsætter:

»Fortjenstmargenordningen finder anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, når disse varer er leveret til ham inden for Fællesskabet af en af følgende personer:

a) en ikke-afgiftspligtig person

b) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 136

c) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er omfattet af den afgiftsfritagelse for små virksomheder, der er omhandlet i artikel 282-292, og vedrører et investeringsgode

d) en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt moms i overensstemmelse med særordningen.«

7 Momsdirektivets artikel 315 har følgende ordlyd:

»Afgiftsgrundlaget for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 314, er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen.

Den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.«

8 Momsdirektivets artikel 323 fastsætter:

»En afgiftspligtig person må ikke trække den moms, som skal betales eller er betalt for varer, der er eller vil blive leveret til ham af en afgiftspligtig videreforhandler, fra i den afgift, som han skal betale, hvis den afgiftspligtige videreforhandlers levering af disse varer er omfattet af fortjenstmargenordningen.«

9 Dette direktivs artikel 325 bestemmer:

»En afgiftspligtig videreforhandler må ikke på de fakturaer, han udsteder, særskilt angive momsen for de leveringer af varer, han lader omfatte af fortjenstmargenordningen.«

Litauisk ret

10 Artikel 106 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nº IX-751 (Republikken Litauens lov nr. IX-751 om merværdiafgift), af 5. marts 2002 (Žin., 2002, nº 35-1271), i den affattelse, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen (herefter »momsloven«), fastsætter:

»1. En momspligtig person, der leverer brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og/eller samlerobjekter, som defineret i denne artikel, skal beregne moms af de leverede brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter i overensstemmelse med de detaljerede regler i dette afsnit. Bestemmelserne i dette afsnit gælder for momspligtige personer, der som led i deres økonomiske aktiviteter løbende leverer brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og/eller samlerobjekter. Når den momspligtige person leverer sine egne brugte løsøregenstande, vurderes han, for så vidt angår sådanne transaktioner, at opfylde kravene i denne bestemmelse vedrørende løbende levering af brugte genstande.

2. Bestemmelserne i dette afsnit finder anvendelse, når en momspligtig person leverer brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og/eller samlerobjekter inden for Den Europæiske Unions område uden moms, brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og/eller samlerobjekter, som var underlagt denne særordning ved erhvervelsen, eller brugte transportmidler, som var underlagt de særlige overgangsbestemmelser i forsendelsesmedlemsstaten vedrørende brugte transportmidler, der var gældende i denne medlemsstat. […]«

11 Momslovens artikel 107, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Ved levering af varer omhandlet i [momslovens] artikel 106, stk. 2, er det afgiftspligtige beløb sælgerens fortjenstmargen beregnet som fastsat i artikel 107, stk. 2.

2. Sælgerens fortjenstmargen beregnes som forskellen mellem vederlaget (ekskl. selve momsbeløbet), der er modtaget eller modtages af sælgeren for de leverede varer, og det beløb (inkl. moms), der er betalt eller betales af ham til leverandøren, når disse varer erhverves. Hvis der er tale om levering af varer, som er importeret af den momspligtige person, skal det beløb i importafgift, importskat og importmoms, der pålægges disse varer, også trækkes fra.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Litdana driver virksomhed med salg af brugte biler. I perioden fra den 1. januar 2012 til den 30. oktober 2012 erhvervede Litdana brugte biler fra det danske selskab Handicare Auto A/S og videresolgte disse til fysiske og juridiske personer. Alle fakturaerne vedrørende de erhvervede brugte biler henviste til den danske momslovs §§ 69-71 og angav desuden, at de solgte biler var fritaget for moms. I forbindelse med gensalget anvendte Litdana den i momslovens artikel 106, stk. 2, fastsatte fortjenstmargenordning på de omhandlede biler.

13 Litdana var genstand for en afgiftskontrol gennemført af Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (skatteinspektoratet i regionen Klaipėda, Litauen, herefter »det regionale skatteinspektorat«) vedrørende momsberegningen for perioden fra den 1. januar 2012 til den 30. oktober 2012. Denne kontrol udmøntede sig i en kontrolrapport, dateret den 28. april 2014, hvori det regionale skatteinspektorat fastslog, at Litdana med urette havde anvendt fortjenstmargenordningen på 25 brugte biler, som selskabet havde erhvervet fra Handicare Auto, og at Litdana havde videresolgt disse til fysiske og juridiske personer, eftersom Handicare Auto ikke havde anvendt fortjenstmargenordningen på de solgte biler. Det regionale skatteinspektorat krævede derfor, at Litdana betalte et momsbeløb på 15 745,48 EUR.

14 Den 23. juni 2014 godkendte det regionale skatteinspektorat kontrolrapporten og pålagde Litdana at betale 15 745,48 EUR i moms og 3 141,76 EUR i morarente samt en bøde på 1 574,66 EUR. Ved afgørelse af 21. august 2014 opretholdt statsskatteinspektoratet denne afgørelse.

15 Litdana indbragte derefter sagen for Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens skatteankenævn, herefter skatteankenævnet) med påstand om ophævelse af afgørelserne fra det regionale skatteinspektorat og statsskatteinspektoratet.

16 Ved afgørelse af 31. oktober 2014 opretholdt skatteankenævnet statsskatteinspektoratets afgørelse, men fritog samtidig Litdana for betalingen af morarenter.

17 Litdana har iværksat appel til prøvelse af disse forskellige afgørelser for Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen).

18 Den forelæggende ret har fremhævet, at de litauiske skattemyndigheder har givet Litdana afslag på at anvende fortjenstmargenordningen alene under hensyntagen til de oplysninger, som den danske afgiftsmyndighed har fremlagt, ifølge hvilke Handicare Auto ikke havde anvendt fortjenstmargenordningen på leveringen af de omhandlede biler. Derved har statsskatteinspektoratet for det første ikke taget hensyn til den omstændighed, at de fakturaer, som Handicare Auto har fremlagt, angav, at de solgte biler var fritaget for moms, og at fakturaerne henviste til den danske momslovs §§ 69-71, og skatteankenævnet var for det andet af den opfattelse, at Litdana, hvis selskabet havde udvist behørig omhu, burde have henvendt sig til Handicare Auto for at få bekræftet, at disse biler var blevet solgt efter fortjenstmargenordningen, eller til de danske skattemyndigheder for at få oplyst, om dette selskab havde indgivet data til momsinformationsudvekslingssystemet (VIES-databasen) vedrørende leveringen af de omhandlede biler.

19 Det spørgsmål, der er rejst ved den forelæggende ret, er således spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig person, der har modtaget en faktura, hvoraf der både fremgår oplysninger om fortjenstmargenordningen og momsfritagelsen, har ret til at anvende den nævnte ordning, som er fastsat i momsdirektivets artikel 314, uanset den omstændighed, at det fremgår af en kontrol, som skattemyndighederne efterfølgende gennemfører, at den afgiftspligtige videreforhandler, der har leveret de omhandlede varer, ikke havde anvendt den samme ordning.

20 Under disse omstændigheder har Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er nationale bestemmelser og/eller national praksis på grundlag af [momsdirektivets] artikel 314, litra a), og artikel 226, nr. 11), […] samt artikel 314, litra d), og artikel 226, nr. 14), i [dette] direktiv til hinder for, at en afgiftspligtig person anvender fortjenstmargenordningen, fordi det i forbindelse med en skatteundersøgelse udført af skatteinspektoratet konstateres, at der er anført ukorrekte oplysninger/data om anvendelsen af fortjenstmargenordningen og/eller om fritagelse for moms i fakturaerne vedrørende de leverede varer, men at den afgiftspligtige person ikke havde og ikke kunne have kendskab dertil?

2) Skal [momsdirektivets] artikel 314 forstås og fortolkes således, at – selv om det på fakturaen angives, at varerne er fritaget for moms [[momsdirektivets] artikel 226, nr. 11)], og/eller at sælgeren har anvendt fortjenstmargenordningen i forbindelse med leveringen af varerne [[momsdirektivets] artikel 226, nr. 14)] – den afgiftspligtige person kun har ret til at anvende fortjenstmargenordningen, når leverandøren af varerne rent faktisk anvender fortjenstmargenordningen og opfylder sine forpligtelser med hensyn til betaling af moms (betaler moms af margenen i sin medlemsstat)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

21 Det er ubestridt, at angivelsen »Sections 69-71«, som henviser til de relevante bestemmelser i dansk ret, og som findes på de fakturaer, som Litdana har modtaget, i det væsentlige skal forstås som svarende til angivelsen »Fortjenstmargenordning – brugte genstande«, som det i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 14), er obligatorisk at anføre på fakturaerne i tilfælde af anvendelsen af den særordning, der finder anvendelse på området for brugte genstande. Det fremgår desuden hverken af forelæggelsesafgørelsen eller af de indlæg, som hovedsagens parter har afgivet til Domstolen, at spørgsmålet om, hvorvidt de fakturaer, som Litdana har modtaget, er i overensstemmelse med de krav, der er fastsat i momsdirektivets artikel 226, er rejst i hovedsagen.

Om spørgsmålene

22 Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 314 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, som har modtaget en faktura, hvorpå der både er anført oplysninger om fortjenstmargenordningen og momsfritagelsen, retten til at anvende fortjenstmargenordningen, hvis det af en afgiftskontrol, som de nævnte myndigheder efterfølgende gennemfører, fremgår, at den afgiftspligtige videreforhandler, der har leveret de brugte genstande, rent faktisk ikke havde anvendt den nævnte ordning på leveringen af disse varer.

23 Indledningsvis bemærkes, at ordningen med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen ved levering af brugte genstande som de i hovedsagen omhandlede er en særlig momsordning, der er en undtagelse fra den almindelige ordning i momsdirektivet. Dette direktivs artikel 314, som fastsætter anvendelsesområdet for denne særordning, skal derfor fortolkes indskrænkende (jf. dom af 19.7.2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, præmis 28 og 29 samt den deri nævnte retspraksis).

24 Som det fremgår af momsdirektivets artikel 314 og 315, gør fortjenstmargenordningen det muligt for en afgiftspligtig videreforhandler kun at anvende momsen på sin fortjenstmargen ved gensalget af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, som han har erhvervet fra en af de i momsdirektivets artikel 314, litra a)-d), nævnte personer, idet den nævnte fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den af den afgiftspligtige videreforhandler forlangte salgspris for godet og købsprisen.

25 Formålet med fortjenstmargenordningen er, som det fremgår af 51. betragtning til momsdirektivet, at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrencefordrejning mellem afgiftspligtige personer på området for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (jf. i denne retning dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

26 Opkrævning af afgift af hele prisen ved en afgiftspligtig videreforhandlers levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, når den pris, som sidstnævnte har erhvervet genstandene for, indeholder et momsbeløb, der er betalt i et tidligere led af en person, der er omfattet af en af de kategorier, der er fastlagt i direktivets artikel 314, litra a)-d), og som hverken denne person eller den afgiftspligtige videreforhandler har kunnet fradrage, vil medføre en sådan risiko for dobbelt påligning af afgift (jf. i denne retning dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

27 De betingelser, der skal være opfyldt for, at en afgiftspligtig person kan få mulighed for at anvende fortjenstmargenordningen, er fastsat i momsdirektivets artikel 314. Denne artikel angiver, ud over at præcisere de typer af varer, som en afgiftspligtig videreforhandler kan levere under

fortjenstmargenordningen, i litra a)-d) en liste over personer, som denne afgiftspligtige videreforhandler kan henvende sig til for at erhverve disse varer, som således gør det muligt for ham at anvende denne særordning. Disse forskellige personer har det til fælles, at de på ingen måde har kunnet fradrage den indgående moms ved købet af denne vare og således har båret den samlede afgiftsbyrde (jf. i denne retning dom af 19.7.2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, præmis 37).

28 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at der på de fakturaer, som Litdana modtog fra Handicare Auto, både var anført oplysninger om fortjenstmargenordningen og om momsfritagelsen. På faktura nr. 96681, der indgår i de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, og som er et eksempel på den type faktura, som Handicare Auto udstedte for leveringerne af de i hovedsagen omhandlede varer, anføres således – ud over oplysningerne om fakturaens udstedelsesdato, det momsregistreringsnummer, hvorunder Handicare Auto foretog leveringen af varerne, dette selskabs fulde navn og adresse, de leverede varers antal og art, enhedsprisen, prisen »Total DKK«, momsbeløbet lig med »0«, og beløbet »Total DKK incl. VAT« – også angivelserne »Sections 69-71« og »Free of VAT«.

29 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at oplysningerne på de af Handicare Auto udstedte fakturaer hvad angår anvendelsen af fortjenstmargenordningen var ukorrekte, da det efter den kontrol, som afgiftsmyndighederne gennemførte, viste sig, at Handicare Auto rent faktisk ikke havde anvendt denne ordning ved leveringen af de omhandlede brugte biler. De nævnte myndigheder udledte heraf, at Litdana ikke havde ret til at anvende fortjenstmargenordningen, da betingelserne for at anvende den nævnte ordning ikke var opfyldt, og myndighederne krævede derfor efterfølgende, at Litdana betalte den gældende momssats.

30 I denne henseende skal det fastslås, at anvendelsesområdet for den i momsdirektivet fastsatte fortjenstmargenordning er underlagt betingelsen om, at de i denne artikel fastsatte varer leveres til den afgiftspligtige person af en anden afgiftspligtig videreforhandler, som havde anvendt denne samme særordning på leveringen, en betingelse, som ikke var opfyldt i den foreliggende sag. Det fremgår desuden ikke af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at situationen i hovedsagen er omfattet af et af denne ordnings andre anvendelsesområder, der er fastsat i nævnte artikel 314.

31 Det bemærkes i denne sammenhæng, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 43).

32 Domstolen har for det første, inden for rammerne af fast retspraksis vedrørende retten til fradrag for moms i henhold til momsdirektivet, udledt heraf, at det tilkommer de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug. Domstolen har dernæst fastslået, at denne konsekvens af misbrug eller svig principielt også gælder for retten til fritagelse i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54). Domstolen har endelig udtalt, at det generelt påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme en ret, der følger af momsdirektivet, for så vidt som denne nægtelse er udtryk for det almindelige princip, hvorefter ingen kan indrømmes rettigheder i henhold til EU's retssystem med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, hvilket gælder, uanset hvilken rettighed med hensyn til moms der påvirkes af svigen, og dermed også retten til tilbagebetaling af moms (if. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 46).

33 Ifølge fast retspraksis er dette tilfældet ikke blot, når momssvigen begås af den afgiftspligtige person selv, men også når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den pågældende transaktion medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. vedrørende

retten til fradrag dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 38-40, vedrørende retten til momsfritagelse af en levering inden for Fællesskabet dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54, og vedrørende tilbagebetaling af moms dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 49 og 50).

34 Det er således ikke i strid med EU-retten at kræve af en erhvervsdrivende, at denne handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

35 Det er derimod ikke foreneligt med den i momsdirektivet fastsatte ordning for fradragsret at sanktionere en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den af leverandøren begåede svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret. Indførelse af et system med ubetinget hæftelse ville nemlig gå ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder (dom af 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 41 og 42 samt den deri nævnte retspraksis).

36 Det fremgår heraf, at selv om alle de materielle betingelser for momsfritagelse af en levering inden for Fællesskabet eller for at fradrage moms ikke var opfyldt, fastslog Domstolen, at indrømmelsen af nævnte ret ikke kan nægtes en afgiftspligtig person, der har handlet i god tro og truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre, at den gennemførte transaktion ikke førte til dennes deltagelse i momssvig (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 68, og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 47-50 og 55).

37 De betragtninger, der er nævnt i nærværende doms præmis 32-35, er relevante i tilfælde af, at de nationale myndigheder eller retter nægter at give ret til at anvende den i momsdirektivets artikel 314 fastsatte fortjenstmargenordning, hvilket samtlige de parter og de berørte, der har afgivet indlæg for Domstolen, er enige om.

38 Ifølge Domstolens praksis afhænger fastlæggelsen af de foranstaltninger, som i et konkret tilfælde med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve retten til momsfradrag, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke er led i svig begået af en erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled, i det væsentlige af omstændighederne i dette konkrete tilfælde (jf. analogt dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 53, 54 og 59, og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53).

39 Hvis der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, kan en påpasselig erhvervsdrivende efter omstændighederne i det konkrete tilfælde se sig nødsaget til at indhente oplysninger om en anden erhvervsdrivende, hos hvem han overvejer at købe goder eller tjenesteydelser, med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig (jf. analogt dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60).

40 Afgiftsmyndigheden kan imidlertid ikke på generel vis kræve af den afgiftspligtige person, som ønsker at udøve retten til at anvende fortjenstmargenordningen, at denne enten kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de goder, i forhold til hvilke der anmodes om udøvelse af denne ret, havde opfyldt sin pligt til at angive og indbetale momsen, for at sikre sig, at der ikke forelå uregelmæssigheder eller svig hos erhvervsdrivende i tidligere omsætningsled, eller er i besiddelse af dokumenter herom (jf. analogt dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 61).

41 Det påhviler nemlig i princippet afgiftsmyndighederne at foretage den nødvendige kontrol hos den erhvervsdrivende med henblik på såvel at opfange momsuregelmæssigheder og -svig som at pålægge den erhvervsdrivende, der har begået disse uregelmæssigheder eller denne svig, sanktioner (jf. analogt dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 62).

42 Spørgsmålet om, hvorvidt Litdana har handlet i god tro og truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af selskabet, for at sikre, at de gennemførte transaktioner ikke førte til selskabets deltagelse i momssvig, skal bedømmes af den forelæggende ret i lyset af de principper, der er indeholdt i nærværende doms præmis 38-41.

43 Blandt de forhold og faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret i denne henseende kan tage i betragtning, kan bl.a. nævnes den omstændighed, at det ikke er godtgjort, at Litdana vidste, at Handicare Auto rent faktisk ikke havde anvendt fortjenstmargenordningen på de i hovedsagen omhandlede leveringer. Det fremgår på ingen måde af forelæggelsesafgørelsen.

44 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt Litdana har truffet enhver foranstaltning for at sikre, at de gennemførte transaktioner ikke førte til selskabets deltagelse i momssvig, kan den forelæggende ret i forbindelse med sin samlede vurdering bl.a. tage hensyn til den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede leveringer forekommer at være et led i et langvarigt forretningsforhold mellem Litdana og Handicare Auto, i hvilken sammenhæng Litdana tidligere har undersøgt hos skattemyndighederne, hvad angivelsen »Sections 69-71« på de af Handicare Auto udstedte fakturaer betød, og fået de nævnte myndigheders bekræftelse af, at de fakturaer, hvorpå denne angivelse fandtes, var tilstrækkeligt bevis for, at selskabet kunne anvende fortjenstmargenordningen. Under sådanne omstændigheder ville det stride mod proportionalitetsprincippet at kræve af den afgiftspligtige person, at denne systematisk for hver enkelt levering undersøger, om leverandøren rent faktisk havde anvendt fortjenstmargenordningen, i det mindste når der ikke foreligger nogen som helst indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig som omhandlet i nærværende doms præmis 39.

45 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der i hovedsagen foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, bemærkes, at den litauiske regering som svar på et spørgsmål fra Domstolen i retsmødet har anført, at alene angivelsen »Sections 69-71« på de fakturaer, som Litdana modtog, ikke isoleret set er et indicium, der burde have givet anledning til, at denne fattede mistanke om uregelmæssigheder eller svig. Ifølge den litauiske regering er det den omstændighed, at der på fakturaerne er angivet både »Sections 69-71« og »Free of VAT«, der udgør et indicium om uregelmæssigheder eller svig som omhandlet i nærværende doms præmis 39.

46 Selv om det i denne henseende er korrekt, at denne dobbelte angivelse ikke er fuldstændig utvetydig, idet den synes at henvise til både reglerne om beskatning af leveringen på grundlag af videreforhandlerens fortjenstmargenordning og reglerne om dennes momsfritagelse, skal det dog bemærkes, som Europa-Kommissionen har gjort, at det ikke er indlysende, at den nævnte dobbelte angivelse er af en art, der giver anledning til, at en påpasselig erhvervsdrivende, som ikke er momsekspert, fatter mistanke om uregelmæssigheder eller svig begået af en erhvervsdrivende i et tidligere omsætningsled. Det kan således ikke udelukkes, at den afgiftspligtige person kan fortolke denne dobbelte angivelse som en bekræftelse af den omstændighed, at leveringen er foretaget i henhold til momsdirektivets artikel 314, litra d), af en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt som denne anden afgiftspligtige videreforhandlers levering havde været momspligtig i overensstemmelse med fortjenstmargenordningen. Både angivelsen om momsfritagelsen og angivelsen om fortjenstmargenordningen, der findes på de i hovedsagen omhandlede fakturaer, kunne desuden af den afgiftspligtige person fortolkes, således som Litdana har anført i retsmødet, som en bekræftelse af den omstændighed, at alene videreforhandlerens margen beskattes, mens de omhandlede varers værdi forbliver fritaget, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

47 Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse kunne angivelsen »Free of VAT«, sammenholdt med angivelserne »Sections 69-71« og »Total DKK incl. VAT«, på disse fakturaer, desuden af den afgiftspligtige person fortolkes som en bekræftelse af, at denne i forbindelse med anvendelsen af fortjenstmargenordningen ikke kunne fradrage den indgående moms ved købet af de omhandlede varer i henhold til momsdirektivets artikel 323, eller endda, at det drejede sig om leveringer, der var pålagt den nævnte ordning, inden for rammerne af hvilken videreforhandleren i henhold til dette direktivs artikel 325 ikke på de fakturaer, han udsteder, særskilt må angive momsen for leveringerne.

48 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 314 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, som har modtaget en faktura, hvorpå der både er anført oplysninger om fortjenstmargenordningen og momsfritagelsen, retten til at anvende fortjenstmargenordningen, selv om det af en afgiftskontrol, som de nævnte myndigheder efterfølgende gennemfører, fremgår, at den afgiftspligtige videreforhandler, der har leveret de brugte genstande, rent faktisk ikke havde anvendt den nævnte ordning på leveringen af disse varer, medmindre de kompetente myndigheder godtgør, at den afgiftspligtige person ikke handlede i god tro eller ikke traf enhver foranstaltning, som med rimelighed kunne kræves, for at sikre, at de gennemførte transaktioner ikke førte til selskabets deltagelse i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

49 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 sagsomkostningerne. 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 (Niende Afdeling) for ret:

Artikel 314 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, som har modtaget en faktura, hvorpå der både er anført oplysninger om fortjenstmargenordningen og fritagelsen for merværdiafgift (moms), retten til at anvende fortjenstmargenordningen, selv om det af en afgiftskontrol, som de nævnte myndigheder efterfølgende gennemfører, fremgår, at den afgiftspligtige videreforhandler, der har leveret de brugte genstande, rent faktisk ikke havde anvendt den nævnte ordning på leveringen af disse varer, medmindre de kompetente myndigheder godtgør, at den afgiftspligtige person ikke handlede i god tro eller ikke traf enhver foranstaltning, som med rimelighed kunne kræves, for at sikre, at de gennemførte transaktioner ikke førte til selskabets deltagelse i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter