Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

3. oktober 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – erhvervelse af fødevarer – fradrag for indgående afgift – afslag på fradrag – eventuelt fiktiv leverandør – momssvig – krav vedrørende erhververens kendskab – forordning (EF) nr. 178/2002 – krav om fødevarers sporbarhed og om identifikation af leverandøren – forordning (EF) nr. 852/2004 og (EF) nr. 882/2004 – registreringspligt for ledere af fødevarevirksomheder – indvirkning på retten til momsfradrag«

I sag C-329/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) ved afgørelse af 10. maj 2018, indgået til Domstolen den 17. maj 2018, i sagen

Valsts ieņēmumu dienests

mod

»Altic« SIA,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Prechal, og dommerne F. Biltgen (refererende dommer), J. Malenovský, C.G. Fernlund og L.S. Rossi,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: afdelingschef M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. marts 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »Altic« SIA ved advokāts A. Purmalis,

– den lettiske regering ved I. Kucina og V. Soņeca, som befuldmægtigede,

– den spanske regering ved L. Aguilera Ruiz, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė og A. Sauka, som befuldmægtigede,

* Processprog: lettisk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. maj 2019,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (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 »direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Valsts ieņēmumu dienests (den lettiske skatteforvaltning, herefter »skatteforvaltningen«) og »Altic« SIA vedrørende et over for Altic fremsat påkrav om betaling af den indgående merværdiafgift (moms), som Altic i forbindelse med køb af rapsfrø havde erlagt og derefter fradraget, med tillæg af en bøde og morarenter.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

4 Direktivets artikel 178, litra a), fastsætter:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6«.

5 Direktivets artikel 273, stk. 1, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen 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.«

6 28. og 29. betragtning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 178/2002 af 28. januar 2002 om generelle principper og krav i fødevarelovgivningen, om oprettelse af Den Europæiske Fødevaresikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevaresikkerhed (EFT 2002, L 31, s. 1) er sålydende:

»(28) Erfaringen viser, at det indre marked for fødevarer eller foder kan bringes i fare, hvis det er umuligt at spore fødevarer og foder. Det er derfor nødvendigt at indføre et omfattende sporingssystem inden for fødevare- og foderstofvirksomheder, således at der i tilfælde af fødevaresikkerhedsproblemer kan iværksættes målrettet og præcis tilbagetrækning fra markedet, eller således at forbrugerne eller de offentlige tilsynsførende kan informeres, hvorved man kan undgå eventuelle unødvendige og omfattende forstyrrelser.

(29) Det er nødvendigt at sikre, at en fødevare- eller foderstofvirksomhed, herunder en importør, i det mindste kan fastslå, hvilken virksomhed der har leveret den fødevare eller det foder, dyr eller stof, der måtte indgå i en fødevare eller et foder, således at sporbarheden i tilfælde af en undersøgelse er sikret i alle led.«

7 Med henblik på den nævnte forordning er begrebet »sporbarhed« i forordningens artikel 3, nr. 15), defineret som »muligheden for at kunne spore og følge en fødevare, et foder, et dyr, der anvendes i fødevareproduktionen, eller et stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder gennem alle produktions-, tilvirknings- og distributionsled«.

8 Forordningens artikel 17, stk. 2, tredje afsnit, fastsætter:

»Medlemsstaterne fastsætter også bestemmelser om, hvilke foranstaltninger og sanktioner der skal bringes i anvendelse i tilfælde af, at fødevare- og foderlovgivningen overtrædes. Foranstaltningerne og sanktionerne skal være effektive, stå i rimeligt forhold til overtrædelsen og have en afskrækkende virkning.«

9 Forordningens artikel 18 med overskriften »Sporbarhed« har følgende ordlyd:

»1. Sporbarheden skal i alle produktions-, tilvirknings- og distributionsled sikres for fødevarer, foder og dyr, der anvendes i fødevareproduktionen, samt for ethvert andet stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder.

2. Ledere af fødevare- og foderstofvirksomheder skal være i stand til at identificere, hvorfra de har fået leveret en fødevare, et foder, et dyr, der anvendes i fødevareproduktionen, og ethvert stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder.

Til det formål skal der etableres systemer og procedurer, hvorved sådanne oplysninger kan stilles til rådighed for de kompetente myndigheder på deres anmodning.

[…]«

10 Artikel 6, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 852/2004 af 29. april 2004 om fødevarehygiejne (EUT 2004, L 139, s. 1) bestemmer:

»Ledere af fødevarevirksomheder skal navnlig give den relevante kompetente myndighed meddelelse på den måde, som myndigheden kræver, om alle virksomheder, som de er ansvarlige for, og som udfører enten produktion, forarbejdning eller distribution af fødevarer, med henblik på registrering af de pågældende virksomheder.

Ledere af fødevarevirksomheder skal også sørge for, at den kompetente myndighed altid har ajourførte oplysninger om virksomhederne, blandt andet ved at give meddelelse om enhver væsentlig ændring i aktiviteterne og enhver virksomhedslukning.«

11 Artikel 31, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 882/2004 af 29. april 2004 om offentlig kontrol med henblik på verifikation af, at foderstof- og fødevarelovgivningen samt dyresundheds- og dyrevelfærdsbestemmelserne overholdes (EUT 2004, L 165, s. 1, berigtiget i EUT 2004, L 191, s. 1), fastsætter:

»a) De kompetente myndigheder fastlægger procedurer, som skal følges af foderstof- og fødevarevirksomhedsledere, når de ansøger om registrering af deres virksomheder i henhold til forordning (EF) nr. 852/2004, [Rådets] direktiv 95/69/EF [af 22. december 1995 om betingelser og bestemmelser for godkendelse og registrering af visse foderstofvirksomheder og mellemhandlere og om ændring af direktiv 70/524/EØF, 74/63/EØF, 79/373/EØF og 82/471/EØF (EFT 1995, L 332, s. 15)] eller til fremtidig lovgivning om foderstofhygiejne.

b) De udarbejder og ajourfører en liste over de foderstof- og fødevarevirksomhedsledere, der er blevet registreret. Hvis en sådan liste allerede er udarbejdet til andre formål, kan de også anvendes til formålet i henhold til denne forordning.«

Lettisk ret

12 Artikel 10, stk. 1, nr. 1), i likums par pievienotās vērtības nodokli (momslov) havde i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, følgende ordlyd:

»Kun en afgiftspligtig person, der er registreret ved [skatteforvaltningen], har i sin momsangivelse ret til i den afgift, som skal betales til statskassen, som indgående afgift at fradrage det afgiftsbeløb, der er angivet på fakturaer, som den afgiftspligtige person har modtaget fra andre afgiftspligtige personer i forbindelse med erhvervede varer eller modtagede tjenesteydelser, med henblik på at sikre sine egne afgiftspligtige transaktioner, herunder transaktioner foretaget i udlandet, som ville have været afgiftspligtige, hvis de havde fundet sted på Republikken Letlands område.«

13 Den nævnte lovs artikel 10, stk. 1^2, var affattet således:

»Det afgiftsbeløb, der er angivet på fakturaer vedrørende modtagede varer og tjenesteydelser, kan fradrages efter modtagelse af fakturaen vedrørende de nævnte modtagede varer og tjenesteydelser eller efter forudbetaling af det afgiftsbeløb, der er angivet på fakturaen.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Altic købte rapsfrø fra »Sakorex« SIA i juli og august 2011 og fra »Ulmar« SIA i oktober 2011. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at disse selskaber kontaktede Altic under henvisning til sidstnævntes annoncer i medierne og på internettet. Rapsfrøene blev modtaget og opbevaret i et depot, der tilhørte virksomheden »Vendo« SIA. Altic fradrog den moms, der var blevet betalt i forbindelse med disse køb.

15 I forbindelse med en kontrol foretaget hos Altic fandt skatteforvaltningen, at de nævnte købstransaktioner i realiteten ikke havde fundet sted. Skatteforvaltningen pålagde Altic at betale den fradragne moms, en bøde og morarenter til den.

16 Administratīvā rajona tiesa (distriktsdomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) gav Altic medhold i det annullationssøgmål, som selskabet havde anlagt med påstand om annullation af skatteforvaltningens afgørelse. Denne domstols afgørelse blev stadfæstet af Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland).

17 Sidstnævnte domstol bemærkede, at det var ubestridt, at rapsfrøene var blevet modtaget i depotet på de datoer og i den mængde, der var angivet i Vendos følgeskrivelser. Den fastslog, at Altic, henset til disse omstændigheder, havde handlet i god tro og fuldt ud havde stolet på Sakorex' og Ulmars kapacitet til at levere de varer, der var blevet indgået aftale om, og det tilkom ikke Altic at kontrollere denne kapacitet. I denne henseende angav skatteforvaltningen ikke de specifikke handlinger hidrørende fra den relevante lovgivning, som Altic havde undladt at foretage med henblik på en sådan kontrol.

18 Skatteforvaltningen har iværksat kassationsappel ved den forelæggende ret, dvs. Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland). Skatteforvaltningen har gjort gældende, at i henhold til forordning nr. 178/2002 skal ledere af fødevarevirksomheder være i stand til at identificere ethvert stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder, og der skal til det formål etableres systemer og procedurer, hvorved disse oplysninger kan stilles til rådighed for de kompetente myndigheder. Altic har imidlertid hverken foretaget minimumskontrollen med hensyn til sine medkontrahenter eller undersøgt, om disse var blevet registreret hos levnedsmiddel- og veterinæragenturet i Letland. Det følger heraf, at Altic vidste eller burde have vidst, at selskabet var inddraget i et misbrug af det fælles momssystem.

19 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det er ubestridt, at der foreligger indicier på, at Sakorex og Ulmar er fiktive virksomheder, og på, at oprindelsen af de pågældende varer ikke kan fastlægges. Følgelig opstår spørgsmålet, om Altic vidste eller burde have vidst, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner var led i momssvig.

20 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at der ikke er noget bevis, som understøtter, at de købte rapsfrø, som hævdet af Altic, udelukkende var beregnet til fremstilling af brændstof, eller i det mindste at de på ingen måde var knyttet til fødevarekæden. Følgelig skal det fastslås, at Altic for så vidt angår de nævnte transaktioner skulle opfylde bestemmelserne i forordning nr. 178/2002.

21 Den forelæggende ret har anført, at den nævnte forordnings artikel 18 fastsætter de almindelige regler for sporbarheden af fødevarer og for identifikationen af fødevareleverandører. Hvad angår denne identifikation har den nævnte ret anført, at selv om forordningen ikke præciserer, i hvilket omfang en virksomhed skal identificere sin leverandør, fremgår det af den vejledning af 26. januar 2010 om gennemførelse af artikel 11, 12, 14, 17, 18, 19 og 20 i forordning nr. 178/2002, som er indeholdt i konklusionerne fra Europa-Kommissionens Stående Komité for Fødevarekæden og Dyresundhed, at virksomhederne er forpligtet til at opbevare oplysninger om vareleverandørens navn og adresse og om identifikationen af denne vare.

22 Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om formålet med forordning nr. 178/2002, der består i at sikre fødevaresikkerheden, ikke opstiller et krav om bevis for større omhu fra fødevirksomhedsledere i forbindelse med valget af deres medkontrahenter, hvilket således forpligter dem til at foretage kontrol med hensyn til disse, og navnlig om medkontrahenterne er blevet registreret hos de kompetente myndigheder, og om disse ledere kan nægtes retten til momsfradrag, såfremt en sådan omhu ikke er blevet udvist. I denne henseende ønsker den forelæggende ret desuden oplyst, om den omstændighed, at Altic har kontrolleret de leverede varers kvalitet, i lyset af det nævnte formål kan indebære en lempelse af en sådan forpligtelse til at foretage en mere dybdegående kontrol af medkontrahenterne.

23 Den forelæggende ret har endvidere anført, at skatteforvaltningen er af den opfattelse, at den omstændighed, at Altic ikke kontrollerede, om medkontrahenterne var blevet registreret hos levnedsmiddel- og veterinæragentur, godtgør, at selskabet vidste eller burde have vidst, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner var led i momssvig. Den nævnte ret finder imidlertid, at selv

om kontrollen af den i bestemmelserne i forordning nr. 852/2004 og nr. 882/2004 fastsatte registrering af en fødevarevirksomhed gør det muligt at sikre, at denne er lovligt involveret i fødevarekæden, udelukker registreringen af en virksomhed ikke, at sidstnævntes økonomiske aktiviteter er fiktive, og omvendt gør en manglende registrering det ikke automatisk muligt at fastslå, at der foreligger en sådan fiktiv karakter, således at en manglende kontrol ikke på afgørende vis kan understøtte skatteforvaltningens konklusion.

24 På denne baggrund har Augstākā tiesa (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 168, litra a), i direktiv [2006/112/EF], henset til formålet med forordning (EF) nr. 178/2002 om at sikre fødevaresikkerheden (som bl.a. opfyldes ved at sikre, at fødevarer kan spores), fortolkes således, at den ikke er til hinder for et afslag på at fradrage den indgående afgift i tilfælde af, at den afgiftspligtige person, der indgår i fødevarekæden, i forbindelse med udvælgelsen af sin medkontrahent ikke har udvist større omhu (ud over den sædvanlige handelspraksis), som i det væsentlige består i en forpligtelse til at foretage kontroller af medkontrahenten, men som samtidig har kontrolleret fødevarernes kvalitet, hvorved formålet med forordning nr. 178/2002 er opfyldt?

2) Indebærer kravet efter artikel 6 i forordning nr. 852/2004 og artikel 31 i forordning nr. 882/2004 om registrering af fødevarevirksomheder, fortolket i lyset af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112/EF, at en kontrahent, der indgår aftale med denne virksomhed, skal foretage en kontrol af dennes registrering, og er denne kontrol nødvendig med henblik på at afgøre, om denne kontrahent vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion med en fiktiv virksomhed, i betragtning af de særlige omstændigheder ved den nævnte transaktion?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

25 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, nægtes retten til fradrag af erlagt indgående moms med den begrundelse, at personen ikke har overholdt de forpligtelser, der vedrører identifikationen af dennes leverandører med henblik på fødevarernes sporbarhed, og som påhviler den pågældende i medfør af artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002.

26 Det skal for det første bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem. Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 35 og 37 og den deri nævnte retspraksis).

27 Fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses, for så vidt som de afgiftspligtige personer, der ønsker at udøve denne ret, overholder de krav og betingelser, både materielle og formelle, som retten er undergivet (jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 36 og 38 og den deri nævnte retspraksis).

28 Ud over disse materielle og formelle krav og betingelser, der følger af artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 39 og 40), gør direktivets artikel 273 det muligt for medlemsstaterne under visse betingelser at fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

29 For det andet skal det ligeledes bemærkes, at bekæmpelsen af svig, afgiftsunddragelse og eventuelt misbrug udgør et mål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112. Domstolen har fastslået, at borgerne ikke kan anvende bestemmelser i EU-retten med henblik på misbrug eller svig. Det tilkommer derfor 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 (dom af 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

30 Dette er tilfældet, når afgiftssvig er begået af den afgiftspligtige person selv, og det samme gælder, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig (dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det påhviler de skatte- og afgiftsmyndigheder, der har konstateret svig eller uregelmæssigheder begået af den pågældende fakturaudsteder, at godtgøre på grundlag af objektive forhold og uden at det hermed kræves af fakturamodtageren, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig (dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

32 Hvad angår den grad af omhu, som kræves af en afgiftspligtig person, der ønsker at udøve sin ret til momsfradrag, har Domstolen fastslået, at de erhvervsdrivende, som træffer enhver foranstaltning, der med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er led i svig, uanset om der er tale om momssvig eller andre typer af svig, skal kunne stole på lovligheden af disse transaktioner uden at risikere at fortabe deres ret til at fradrage indgående moms, og fastlæggelsen af de foranstaltninger, som i et konkret tilfælde med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person med henblik herpå, afhænger i det væsentlige af omstændighederne i det nævnte konkrete tilfælde (jf. i denne retning dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 53 og 59, og af 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 51).

33 I hovedsagen nægtede skatteforvaltningen Altic retten til momsfradrag, idet den var af den opfattelse, at selskabets leverandører var fiktive, og at der derfor var tale om misbrug af det fælles momssystem. Den fandt bl.a., at Altic som erhvervsdrivende i fødevaresektoren var forpligtet til at foretage en grundig kontrol af sine medkontrahenter i henhold til artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002. Den manglende opfyldelse af en sådan forpligtelse godtgør, at Altic vidste eller burde have vidst, at selskabet deltog i transaktioner, der var led i dette misbrug.

34 Således som generaladvokaten har anført i punkt 46 i forslaget til afgørelse, forholder det sig imidlertid for det første således, at direktiv 2006/112 ikke indeholder noget retsgrundlag for, at retten til fradrag af moms kan nægtes som følge af en manglende overholdelse af de forpligtelser, der følger af den nævnte bestemmelse i forordning nr. 178/2002. De i forordning nr. 178/2002 fastsatte forpligtelser har således ikke forbindelse til de materielle og formelle krav eller betingelser vedrørende fradragsretten, som er fastsat i direktivet. Det fremgår heller ikke af de oplysninger, som Domstolen råder over, at den nævnte begrundelse for afslaget er støttet på den relevante nationale momslovgivning.

35 Hvad angår den omstændighed, at Altic ifølge den forelæggende rets konstateringer var involveret i fødevarekæden og derfor skulle handle i overensstemmelse med bestemmelserne i forordning nr. 178/2002, skal det for det andet bemærkes, at den i forordningens artikel 18, stk. 2, fastsatte

forpligtelse, der er knyttet til fødevarers sporbarhed, forfølger et andet formål end formålet med afsløring af momssvig. Det fremgår nemlig af 28. og 29. betragtning til den nævnte forordning, at formålet med forpligtelsen til at identificere fødevareleverandører er at gøre det muligt at iværksætte målrettet og præcis tilbagetrækning af fødevarerne fra markedet og at informere forbrugerne eller de offentlige tilsynsførende, således at eventuelle unødvendige og omfattende forstyrrelser i det indre marked kan undgås. Manglende overholdelse af denne forpligtelse kan i overensstemmelse med forordningens artikel 17, stk. 2, tredje afsnit, medføre sanktioner, der er fastsat i national ret.

36 Det følger heraf, at en sådan forpligtelse ikke som sådan kan anses for en foranstaltning, der med rimelighed kan kræves iværksat af en afgiftspligtig person, for at den pågældende sikrer sig, at vedkommendes transaktioner ikke er led i misbrug af det fælles momssystem. Således som generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, kan en eventuel overtrædelse af denne forpligtelse derfor ikke i sig selv og automatisk begrunde, at denne afgiftspligtige person nægtes fradrag af momsen.

37 I denne sammenhæng skal det desuden bemærkes, at den i artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 fastsatte forpligtelse ifølge selve ordlyden af denne bestemmelse består i at identificere enhver fødevareleverandør og i at etablere systemer og procedurer, hvorved sådanne oplysninger kan stilles til rådighed for de kompetente myndigheder på deres anmodning.

38 Hvad angår de oplysninger, der kræves i forbindelse med den nævnte identifikation, skal det bemærkes, at disse skal gøre det muligt at opfylde formålet om sporbarhed som beskrevet i nærværende doms præmis 35, hvorfor det principielt er tilstrækkeligt at identificere leverandørerne ved angivelse af deres navn og adresse. Det følger heraf, at det argument, som skatteforvaltningen har fremført for den forelæggende ret, og som den lettiske regering har fremført i sit skriftlige indlæg, og hvorefter denne forordning som hovedregel kræver en grundig kontrol af medkontrahenterne, ikke kan tiltrædes.

39 Det kan kun forholde sig anderledes, såfremt det behørigt bliver godtgjort, at erhververen af de pågældende fødevarer som følge af særlige omstændigheder skulle have næret begrundet tvivl med hensyn til, om den fødevareleverandør, som erhververen i henhold til forordning nr. 178/2002 er forpligtet til at identificere, faktisk eksisterer, og med hensyn til den pågældendes reelle identitet, således at den pågældende kan være sikker på denne identitet, hvilket det i givet fald tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

40 Såfremt dette viser sig at være tilfældet, kan denne omstændighed udgøre et blandt andre forhold, som tilsammen og samstemmende kan tyde på, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvig.

41 Henset til ovennævnte betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, nægtes retten til fradrag af erlagt indgående moms med den blotte begrundelse – såfremt den viser sig at være behørigt konstateret, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at denne afgiftspligtige person ikke har overholdt de forpligtelser, der vedrører identifikationen af dennes leverandører med henblik på fødevarernes sporbarhed, og som påhviler den pågældende i medfør af artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002. Den manglende overholdelse af disse forpligtelser kan imidlertid udgøre et blandt andre forhold, som tilsammen og samstemmende kan tyde på, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

Det andet spørgsmål

42 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det med henblik på fastlæggelsen af, om en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, som var led i momssvig, er relevant, at personen ikke kontrollerede, om den pågældendes leverandører var blevet registreret hos de kompetente myndigheder i overensstemmelse med artikel 6, stk. 2, i forordning nr. 852/2004 og artikel 31, stk. 1, i forordning nr. 882/2004.

43 I denne henseende fastsætter artikel 6, stk. 2, i forordning nr. 852/2004, at alle ledere af fødevarevirksomheder skal give den relevante kompetente myndighed meddelelse om alle deres virksomheder, som er involveret i produktionen, forarbejdningen eller distributionen af fødevarer, med henblik på registrering af de pågældende virksomheder. I overensstemmelse med artikel 31, stk. 1, litra a) og b), i forordning nr. 882/2004 er de kompetente myndigheder forpligtet til at fastlægge de procedurer, som skal følges af disse fødevarevirksomhedsledere, når de ansøger om registrering af deres virksomheder, og til at ajourføre en liste over de registrerede ledere.

44 Det skal fastslås, at forordning nr. 852/2004 og nr. 882/2004 ikke indeholder nogen forpligtelse for erhvervsdrivende i fødevaresektoren til at kontrollere, om disses leverandører er blevet registreret i overensstemmelse med disse forordningers krav. En sådan forpligtelse til kontrol med henblik på momsfradrag følger heller ikke af direktiv 2006/112.

45 Således som det er blevet anført i nærværende doms præmis 31, kan skatte- og afgiftsmyndighederne, når de efter at have konstateret svig eller uregelmæssigheder begået af fakturaudstederen søger at godtgøre, at fakturamodtageren vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig, ikke kræve af den nævnte modtager, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende (jf. i denne retning dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 50).

46 I denne sammenhæng har Domstolen allerede fastslået, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan kræve af en afgiftspligtig person, som ønsker at udøve retten til momsfradrag, at denne tilvejebringer dokumenter, der hidrører fra den pågældendes kvægleverandør, og som angiver de dyreøremærker, der er fastsat i den ordning for identifikation og registrering, som er indført ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1760/2000 af 17. juli 2000 om indførelse af en ordning for identifikation og registrering af kvæg og om mærkning af oksekød og oksekødsprodukter og om ophævelse af Rådets forordning (EF) nr. 820/97 (EFT 2000, L 204, s. 1) (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 42).

47 Tilsvarende kan skatteforvaltningen med henblik på at godtgøre, at en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, vidste eller burde have vidst, at den pågældendes leverandører var involveret i momssvig, ikke forpligte personen til at kontrollere, at disse leverandører har opfyldt deres registreringspligt som krævet i EU-retten på fødevareområdet.

48 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det med henblik på fastlæggelsen af, om en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, som var led i momssvig, ikke er relevant, at personen ikke kontrollerede, om den pågældendes leverandører var blevet registreret hos de kompetente myndigheder i overensstemmelse med artikel 6, stk. 2, i forordning nr. 852/2004 og artikel 31, stk. 1, i forordning nr. 882/2004.

Sagsomkostninger

49 Da sagen 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 de 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 168, litra a), 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 bestemmelsen er til hinder for, at en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, nægtes retten til fradrag af erlagt indgående merværdiafgift (moms) med den blotte begrundelse – såfremt den viser sig at være behørigt konstateret, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at denne afgiftspligtige person ikke har overholdt de forpligtelser, der vedrører identifikationen af dennes leverandører med henblik på fødevarernes sporbarhed, og som påhviler den pågældende i medfør af artikel 18, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 178/2002 af 28. januar 2002 om generelle principper og krav i fødevarelovgivningen, om oprettelse af Den Europæiske Fødevaresikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevaresikkerhed. Den manglende overholdelse af disse forpligtelser kan imidlertid udgøre et blandt andre forhold, som tilsammen og samstemmende kan tyde på, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, der var led i momssvig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.**

2) **Artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, skal fortolkes således, at det med henblik på fastlæggelsen af, om en afgiftspligtig person, der er involveret i fødevarekæden, vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion, som var led i momssvig, ikke er relevant, at personen ikke kontrollerede, om den pågældendes leverandører var blevet registreret hos de kompetente myndigheder i overensstemmelse med artikel 6, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 852/2004 af 29. april 2004 om fødevarehygiejne og artikel 31, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 882/2004 af 29. april 2004 om offentlig kontrol med henblik på verifikation af, at foderstof- og fødevarelovgivningen samt dyresundheds- og dyrevelfærdsbestemmelserne overholdes.**

Underskrifter