Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

25. oktober 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 143, stk. 1, litra d) – fritagelse for moms ved indførsel – indførsel efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet – risiko for afgiftssvig – god tro hos den afgiftspligtige importør og leverandør – bedømmelse – pligt for den afgiftspligtige importør og leverandør til at udvise omhu«

I sag C-528/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien) ved afgørelse af 28. august 2017, indgået til Domstolen den 4. september 2017, i sagen:

Milan Božičevič Ježovnik

mod

Republika Slovenija,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

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

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Milan Božičevič Ježovnik ved odvetnik J. Ahlin,

– den slovenske regering ved A. Grum, som befuldmægtiget,

– den græske regering ved M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou og I. Kotsoni, som befuldmægtigede,

– den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Žebre, som befuldmægtigede,

* Processprog: slovensk.

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 143 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 2009/69/EF af 25. juni 2009 (EUT 2009, L 175, s. 12, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med momsdirektivets artikel 138.

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Milan Božičevič Ježovnik og Republika Slovenija (Republikken Slovenien) angående en efterfølgende afgiftsansættelse vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (moms) på indførsel af bananer fra tredjelande.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 138, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for [Unionen], til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

4 Momsdirektivets artikel 143 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

d) indførsel af varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjelandsområde eller fra et tredjeland til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, såfremt leveringen af disse varer foretaget af en importør, der er udpeget eller godkendt som betalingspligtig for momsen i henhold til artikel 201, er fritaget i overensstemmelse med artikel 138

[…]

2. Den i stk. 1, litra d), omhandlede fritagelse finder i tilfælde, hvor indførslen af varer efterfølges af levering af varer, der er fritaget i henhold til artikel 138, stk. 1, og stk. 2, litra c), kun anvendelse, hvis importøren på indførselstidspunktet har givet de kompetente myndigheder i indførselsmedlemsstaten mindst følgende oplysninger:

a) sit momsregistreringsnummer udstedt i indførselsmedlemsstaten eller momsregistreringsnummeret på sin fiskale repræsentant, der er betalingspligtig, udstedt i indførselsmedlemsstaten

b) momsregistreringsnummeret på den kunde, som varerne leveres til i overensstemmelse med artikel 138, stk. 1, udstedt i en anden medlemsstat […]

c) bevis for, at de indførte varer er bestemt til at blive transporteret eller forsendt fra indførselsmedlemsstaten til en anden medlemsstat.

Medlemsstaterne kan dog fastsætte, at de kompetente myndigheder kun skal have forelagt et bevis som omhandlet i litra c) efter anmodning.«

5 Momsdirektivets artikel 143, stk. 2, blev indsat i momsdirektivet ved direktiv 2009/69, hvis gennemførelsesfrist udløb den 1. januar 2011. Henset til tidspunkterne for de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen finder de to på hinanden følgende versioner af momsdirektivets artikel 143 begge anvendelse i hovedsagen.

6 Momsdirektivets artikel 201 har følgende ordlyd:

»Ved indførsel påhviler momsen den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige.«

Toldkodeksen

7 Artikel 78 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«) bestemmer:

»1. Toldmyndighederne kan uden videre eller efter anmodning fra klarereren foretage en revision af angivelsen efter varernes frigivelse.

2. Efter at have frigivet varerne kan toldmyndighederne foretage kontrol af handelsdokumenter og -data vedrørende import eller eksport af de pågældende varer samt i forbindelse med senere erhvervsmæssige transaktioner med de samme varer for at sikre sig, at oplysningerne på angivelse er rigtige. Kontrollen kan gennemføres over for klarereren og alle personer, som direkte eller indirekte af forretningsmæssige grunde er berørt af transaktionerne, samt alle andre personer, der i kraft af deres erhverv måtte være i besiddelse af de nævnte dokumenter og data. Myndighederne kan også undersøge varerne, hvis disse kan frembydes.

3. Fremgår det af en revision af angivelsen eller af den efterfølgende kontrol, at de bestemmelser, der gælder for den pågældende toldprocedure, er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, træffer toldmyndighederne under overholdelse af eventuelle gældende bestemmelser de nødvendige foranstaltninger til at få afklaret situationen under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger.«

8 I toldkodeksens artikel 201 og 204 er angivet forskellige situationer, hvori toldskyld opstår.

Slovensk ret

9 Artikel 46, nr. 1), i Zakon o davku na dodano vrednost (lov om merværdiafgift) (Uradni list RS, nr. 13/11, herefter »momsloven«) fastsætter momsfritagelse for »levering af varer, der af sælgeren, af varemodtageren eller af en anden person for disses regning forsendes eller transporteres fra det slovenske område til en anden medlemsstat, forudsat at leveringen er bestemt til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i den nævnte anden medlemsstat«.

10 Momslovens artikel 50, stk. 1, nr. 4), fastsætter momsfritagelse for »indførsel af varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjelandsområde eller fra et tredjeland til en anden medlemsstat end bestemmelsesmedlemsstaten, såfremt leveringen af disse varer foretaget af importøren, som omhandlet i artikel 76, stk. 1, nr. 6), i denne lov, er fritaget i henhold til artikel 46 i denne lov«.

11 Momslovens artikel 50, stk. 2, bestemmer:

»Den i foregående stykke, nr. 4), omhandlede indførsel af varer er momsfritaget i tilfælde, hvor indførslen af varer efterfølges af levering af varer, der er fritaget i henhold til artikel 46, nr. 1) og 4), i denne lov, forudsat at importøren på indførselstidspunktet har givet de kompetente toldmyndigheder mindst følgende oplysninger:

a) sit momsregistreringsnummer, udstedt af de slovenske skattemyndigheder, eller det af de slovenske skattemyndigheder udstedte momsregistreringsnummer på sin fiskale repræsentant, der er betalingspligtig for momsen

b) momsregistreringsnummeret på den varemodtager, som varerne leveres til i overensstemmelse med artikel 46, nr. 1), i denne lov, udstedt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne afsluttes, når varerne udgør transaktionens genstand i overensstemmelse med artikel 46, nr. 4), i denne lov

c) bevis for, at de indførte varer er bestemt til at blive forsendt eller transporteret fra Slovenien til en anden medlemsstat.«

12 Momslovens artikel 50, stk. 2, har fundet anvendelse siden den 1. januar 2011. Forud for denne dato stillede den dagældende artikel 80 i gennemførelsesbekendtgørelsen til momsloven indholdsmæssigt de samme krav.

13 I henhold til momslovens artikel 76, stk. 1, nr. 6), skal moms ved indførsel af varer betales »af den i medfør af toldbestemmelserne udpegede tolddebitor eller af varemodtageren«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 I det tidsrum, hvor de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandt sted, udøvede Milan Božičevič Ježovnik som selvstændig erhvervsdrivende virksomhed med indførsel og distribution af bananer.

15 I det tidsrum, som er relevant for tvisten i hovedsagen, indførte Milan Božičevič Ježovnik bananer fra tredjelande til Slovenien. På grundlag af 30 toldangivelser, som blev indgivet til det kompetente toldkontor i Koper (Slovenien) mellem den 26. august 2009 og den 26. januar 2011, blev de indførte bananer henført under proceduren »toldprocedure 42«, som giver mulighed for frigivelse til fri omsætning med fritagelse for moms ved indførsel. Med henblik på at påvise, at de nævnte bananer var bestemt til at blive transporteret til en anden medlemsstat, indgav Milan Božičevič Ježovnik erklæringer om anvendelse og om endeligt bestemmelsessted, som var forsynet med stempel fra de angivne modtagere af varerne.

16 Milan Božičevič Ježovnik solgte de indførte bananer til erhververe med hjemsted i Rumænien, efter at der var blevet ført forhandlinger og afgivet bestillinger telefonisk. Fakturaerne, herunder foreløbige fakturaer, og øvrige dokumenter blev udvekslet pr. e-mail, telefax og ved almindelig postforsendelse. Før indgåelsen af aftalerne kontrollerede Milan Božičevič Ježovnik erhververnes registrerings- og identifikationsnummer for økonomiske operatører (»EORI«-nummer) og gyldigheden af deres momsregistreringsnumre. Han anmodede erhververne om at udfærdige en erklæring om, at de påtog sig transporten af bananerne til en anden medlemsstat.

17 Efter at have modtaget betaling fra erhververne overgav Milan Božičevič Ježovnik de fortoldede bananer til dem i havnen i Koper og overførte derved ejendomsretten til bananerne til dem. Erhververne varetog dernæst både transporten af bananerne til Rumænien og returneringen af de attesterede CMR-fragtbreve efter aflæsning af varen på det endelige bestemmelsessted.

18 Ved en efterfølgende kontrol af Milan Božičevič Ježovniks toldangivelser konstaterede toldkontoret, at et antal rumænske erhververe var blevet momsregistreret kort tid før den første levering og slettet fra momsordningen den samme dag. Ifølge toldkontoret var de CMR-fragtbreve, som på anmodning blev fremlagt af Milan Božičevič Ježovnik, vanskeligt læselige og ufuldstændige, og de indeholdt utilstrækkelige oplysninger om tid og sted for varens aflæsning. Toldkontoret bemærkede endvidere, at bananernes salgsværdi og den købspris, som Milan Božičevič Ježovnik havde betalt for dem, var identiske eller kun afveg ubetydeligt fra hinanden, at angivelsen af bananernes vægt i salgsfakturaerne afveg fra oplysningerne i toldangivelserne, og at de fakturaer, der var registreret i regnskabsbøgerne, var forskellige fra dem, der for den samme vare var fremlagt for toldkontoret og skattemyndighederne.

19 Toldkontoret indhentede oplysninger hos de rumænske skattemyndigheder. Ifølge disse myndigheder var visse af de rumænske erhververe »missing traders«, der ikke udøvede nogen virksomhed på den registrerede adresse, ikke besvarede myndighedernes telefoniske henvendelser, og hvis direktører var tyrkiske, irakiske, ungarske eller egyptiske statsborgere. Ifølge de rumænske skattemyndigheder bekræftede visse af fragtførerne, at bananerne blev transporteret til og aflæsset på et engroshandelscentrum i Rumænien. De oplyste, at de havde modtaget transportordren telefonisk, og at betalingen skete kontant. Andre fragtførere bestred ægtheden af underskrifterne på transportdokumenterne og eksistensen af nogen som helst forbindelse til erhververne.

20 Henset til disse oplysninger fandt toldkontoret, at Milan Božičevič Ježovnik ikke havde påvist, at de omhandlede bananer havde forladt slovensk område og var blevet overgivet til de angivne erhververe. Toldkontoret fandt endvidere, at Milan Božičevič Ježovnik ikke havde udvist den fornødne omhu, havde undladt at udføre grundlæggende kontroller af erhververne og havde set bort fra indicier for, at der forelå momssvig.

21 Ved afgørelse af 24. maj 2013 pålagde toldkontoret i Ljubljana (Slovenien) derfor Milan Božičevič Ježovnik at betale et momsbeløb på 242 949,04 EUR.

22 Ved afgørelse af 30. september 2014 gav Ministrstvo za finance (finansministeriet, Slovenien) afslag på Milan Božičevič Ježovniks klage over toldkontorets afgørelse.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Republikken Sloveniens forvaltningsdomstol) tog ikke Milan Božičevič Ježovniks søgsmål til prøvelse af finansministeriets afgørelse til følge. Denne ret anførte bl.a., at i tilfælde af manglende opfyldelse af forpligtelserne i forbindelse med »toldprocedure 42« havde den afgiftspligtige persons eventuelle gode tro ingen betydning for den efterfølgende betaling af moms.

24 Milan Božičevič Ježovnik iværksatte revisionsappel ved Vrhovno sodišče (øverste domstol, Slovenien).

25 Denne ret nærer tvivl med hensyn til spørgsmålet om, under hvilke betingelser en importør kan være forpligtet til betaling af moms under omstændigheder som dem, der foreligger i tvisten i hovedsagen.

26 I denne henseende præciserer nævnte ret, at slovensk ret i medfør af momsdirektivets artikel 201 kæder pligten til at betale moms ved indførsel sammen med toldkodeksens bestemmelser om pligten til at betale importafgifter. På denne baggrund finder den, at det er nødvendigt at afgøre, om importøren er debitor for toldskylden i medfør af toldkodeksens artikel 201 eller 204.

27 Den forelæggende ret henviser til, at Domstolen i dom af 27. september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 56 og 57), sondrede mellem den afgiftspligtiges ansvar for betaling af moms og importørens ansvar for betaling af toldskyld. Denne ret rejser spørgsmålet, om importøren i en

situation som den, der foreligger i hovedsagen, er ansvarlig for betaling af moms på samme måde, som denne er betalingspligtig for toldskyld, selv om erhververen har varetaget transporten af varen, og importøren har handlet med den fornødne omhu og i god tro.

28 I tilfælde af, at importørens ansvar for betaling af moms er forskelligt fra ansvaret for betaling af toldskyld, ønsker den forelæggende ret oplyst, om dette ansvar svarer til ansvaret for en afgiftspligtig person, der udfører en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, og hvordan importørens gode tro i denne sammenhæng skal bedømmes i tilfælde af svig begået af erhververen.

29 I denne henseende fremhæver retten, at toldkontoret i det foreliggende tilfælde gav tilladelse til fritagelsen, henset til de oplysninger, som importøren havde afgivet i sine angivelser på indførselstidspunktet og i forbindelse med en forudgående kontrol. Den forelæggende ret bemærker, at det ville kunne udledes af dom af 27. september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548), at en sådan tilladelse indebærer, at importøren ikke kan være forpligtet til betaling af moms i en situation, hvor en efterfølgende kontrol afslører uregelmæssigheder. En sådan fortolkning ville imidlertid efter denne rets opfattelse udhule den efterfølgende kontrol, som er fastsat i toldkodeksens artikel 78.

30 Den forelæggende ret rejser endvidere spørgsmålet, om den omstændighed, at der er tale om en vares første indførsel til Unionens toldområde, kræver en særlig omhu fra importørens side.

31 På denne baggrund har Vrhovno sodišče (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Har den importør (klarerer), der på indførselstidspunktet anmoder om momsfritagelse (indførsel efter toldprocedure 42), fordi varerne er bestemt til levering i en anden medlemsstat, pligt til at betale moms (såfremt det efterfølgende fastslås, at betingelserne for fritagelse ikke er opfyldt) på tilsvarende måde, som han har pligt til at betale told?

2) Såfremt spørgsmålet besvares benægtende, har importøren (klarereren) da en tilsvarende pligt som den afgiftspligtige person, der gennemfører en i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1, fritaget levering af varer inden for Fællesskabet?

3) Skal det subjektive element med hensyn til importøren (klarereren), der sigter mod at misbruge momsordningen, i det sidstnævnte tilfælde vurderes på anden måde end det i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, omhandlede tilfælde med levering af varer inden for Fællesskabet? Skal denne vurdering da være mere lempelig, henset til, at momsfritagelse inden for rammerne af toldprocedure 42 forudgående skal være tilladt af toldmyndighederne, eller skal den være skærpet, fordi der er tale om transaktioner, der er knyttet til første indførsel i [Unionens] indre marked af varer fra tredjelande?«

Om de præjudicielle spørgsmål

32 Med de tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig importør og leverandør i en situation, hvor denne er blevet indrømmet momsfritagelse ved indførsel på grundlag af en tilladelse, som er blevet udstedt efter en forudgående kontrol af de kompetente toldmyndigheder, henset til de beviser, som denne afgiftspligtige person har fremlagt, ikke desto mindre er forpligtet til at betale moms efterfølgende, såfremt det ved en senere kontrol viser sig, at de materielle betingelser for fritagelsen ikke var opfyldt.

33 Det fremgår af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), at medlemsstaterne fritager indførsel af varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjelandsområde eller fra et tredjeland til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, såfremt leveringen af disse varer foretages af en importør, der er udpeget eller godkendt som betalingspligtig for momsen i henhold til direktivets artikel 201, er fritaget i overensstemmelse med direktivets artikel 138.

34 Fritagelse for moms ved indførsel er således underlagt en betingelse om importørens efterfølgende levering inden for Fællesskabet, der i sig selv er fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 138, og afhænger dermed af overholdelsen af de materielle betingelser, der er fastsat i denne artikel (dom af 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 47).

35 I denne henseende bemærkes for det første, at Domstolen inden for rammerne af fritagelse af leveringer af varer inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 138 dels har fastslået, at det ikke er 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 dennes transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65, og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). Heraf følger, at såfremt den berørte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig fra erhververens side, og den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, bør den pågældende nægtes indrømmelse af fritagelsen (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

36 Dels fremgår det i det væsentlige af Domstolens praksis, at en leverandørs ansvar for efterfølgende betaling af moms bedømmes anderledes end en importørs ansvar for at betale told. Det påhviler således en importør at betale den told, der opkræves for indførsel af en vare, i forbindelse med hvilken eksportøren har begået en toldovertrædelse, også hvis importøren er i god tro og ikke har medvirket i denne overtrædelse (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, præmis 61). Denne retspraksis kan derimod ikke overføres på bedømmelsen af spørgsmålet, om en leverandør i forbindelse med en transaktion inden for Fællesskabet, som er behæftet med svig, kan være forpligtet til efterfølgende betaling af moms (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 54-57).

37 Heraf følger, at inden for rammerne af fritagelse af leveringer af varer inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 138 kan en leverandør, der i god tro og efter at have truffet enhver foranstaltning, der med rimelighed kan kræves af denne, har gennemført en transaktion, der uden dennes vidende var et led i svig begået af erhververen, ikke være forpligtet til efterfølgende betaling af moms (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65-67).

38 Denne retspraksis finder også anvendelse på den ordning for fritagelse ved indførsel af varer, der er bestemt til at være genstand for en levering inden for Fællesskabet, som er fastsat i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d) (jf. i denne retning dom af 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94).

39 Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 34, er fritagelse ved indførsel således betinget af, at importøren efterfølgende gennemfører en levering inden for Fællesskabet, der er fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 138. Følgelig skal de to transaktioner behandles på en sammenhængende måde med henblik på at sikre den indre logik i den ordning for fritagelse ved indførsel, der er fastsat i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d).

40 Hvis en afgiftspligtig importør og leverandør automatisk, uden hensyn til den af denne udviste omhu, nægtedes ret til fritagelse for moms ved indførsel i tilfælde af svig begået af erhververen inden for rammerne af den efterfølgende levering inden for Fællesskabet, ville det således indebære, at

sammenhængen mellem fritagelsen ved indførsel og fritagelsen af den efterfølgende levering inden for Fællesskabet blev brudt. Som det fremgår af denne doms præmis 37, kan den sidstnævnte fritagelse nemlig ikke automatisk nægtes leverandøren i tilfælde af svig begået af erhververen.

41 Det følger heraf, at det ikke kan udledes af den omstændighed i sig selv, at det på toldområdet i toldkodeksens artikel 78, stk. 3, er fastsat, at »[f]remgår det af en revision af angivelsen eller af den efterfølgende kontrol, at de bestemmelser, der gælder for den pågældende toldprocedure, er blevet anvendt på grundlag af ukorrekte eller ufuldstændige oplysninger, træffer toldmyndighederne under overholdelse af eventuelle gældende bestemmelser de nødvendige foranstaltninger til at få afklaret situationen under hensyntagen til de foreliggende nye oplysninger«, at de nævnte myndigheder under alle omstændigheder og uden at foretage en bedømmelse af den pågældendes omhu og gode tro kan kræve efterfølgende betaling af moms ved indførsel af den afgiftspligtige importør.

42 For det andet bemærkes, at den forelæggende ret mere specifikt rejser spørgsmålet, hvilken betydning det kan have i tvisten i hovedsagen, at den kompetente toldmyndighed efter en forudgående kontrol gennemført på grundlag af de oplysninger, som importøren havde afgivet i sine toldangivelser, i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), har givet tilladelse til fritagelse for moms ved indførsel til Unionens område af varer med oprindelse i et tredjeland.

43 I denne henseende skal det fremhæves, at retssikkerhedsprincippet ifølge Domstolens faste praksis, som den forelæggende ret i øvrigt henviser til, er til hinder for, at en medlemsstat, som i første omgang har accepteret de dokumenter, der er fremlagt af sælgeren som bevis for retten til fritagelse af en levering, efterfølgende pålægger denne sælger at betale moms vedrørende denne levering som følge af svig begået af erhververen, som leverandøren ikke havde og ikke kunne have kendskab til (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 50, og af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 75).

44 Anvendelsen af denne retspraksis er imidlertid begrænset til den situation, hvor den afgiftspligtige person har handlet i god tro og har truffet de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af denne for at undgå enhver deltagelse i afgiftssvig. Heraf følger, at den nævnte retspraksis ikke kan forstås således, at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at de kompetente nationale myndigheder inden for de gældende frister foretager en ny kontrol med henblik på at kontrollere, om den afgiftspligtige ikke var og ikke kunne være bekendt med en mulig afgiftssvig (jf. i denne retning dom af 20.6.2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 97 og 98).

45 Den omstændighed i sig selv, at fritagelsen ved indførsel i tvisten i hovedsagen blev tilladt af den kompetente toldmyndighed efter en forudgående kontrol gennemført på grundlag af de oplysninger, som importøren havde afgivet i sine toldangivelser, kan ikke i sig selv udelukke enhver mulighed for efterfølgende at kræve betaling af moms ved indførsel, hvis det fremgår, at importøren har deltaget i afgiftssvig eller ikke har udvist den fornødne omhu med henblik på at undgå en sådan deltagelse.

46 Det tilkommer således den forelæggende ret at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen med henblik på at afgøre, om Milan Božičevič Ježovnik har handlet i god tro og truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre, at de gennemførte transaktioner ikke førte til deltagelse i afgiftssvig (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53). I denne henseende bemærkes, således som Europa-Kommissionen har fremhævet, at den omstændighed, at de omhandlede varer forudgående var blevet indført fra et tredjeland, ikke i sig selv begrunder en strengere tilgang for så vidt angår Milan Božičevič Ježovniks ansvar end den, der ville blive anvendt inden for rammerne af en simpel transaktion inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

47 Såfremt den forelæggende ret når frem til den konklusion, at den berørte afgiftspligtige person, henset til objektive forhold, vidste eller burde have vidst, at de leveringer, der fandt sted efter de i hovedsagen omhandlede indførsler, var led i svig fra erhververens side, og at den afgiftspligtige person ikke har

truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, bør denne nægtes ret til fritagelse for moms ved indførsel (jf. analogt dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54, og af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 42).

48 Såfremt den forelæggende ret derimod måtte nå til den konklusion, at den berørte afgiftspligtige person ikke vidste eller kunne vide, at de leveringer, der fandt sted efter de i hovedsagen omhandlede indførsler, var led i svig fra erhververens side, og at den afgiftspligtige person har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, kan denne ikke nægtes fritagelse ved indførsel.

49 På baggrund af de ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig importør og leverandør i en situation, hvor denne er blevet indrømmet momsfritagelse ved indførsel på grundlag af en tilladelse, som er blevet udstedt efter en forudgående kontrol af de kompetente toldmyndigheder, henset til de beviser, som denne afgiftspligtige person har fremlagt, ikke er forpligtet til at betale moms efterfølgende, såfremt det ved en senere kontrol viser sig, at de materielle betingelser for fritagelsen ikke var opfyldt, medmindre det på grundlag af objektive forhold påvises, at den nævnte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at de leveringer, der fandt sted efter de omhandlede indførsler, var led i svig fra erhververens side, og at den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

50 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 143, stk. 1, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/69/EF af 25. juni 2009, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig importør og leverandør i en situation, hvor denne er blevet indrømmet fritagelse for merværdiafgift ved indførsel på grundlag af en tilladelse, som er blevet udstedt efter en forudgående kontrol af de kompetente toldmyndigheder, henset til de beviser, som denne afgiftspligtige person har fremlagt, ikke er forpligtet til at betale merværdiafgift efterfølgende, såfremt det ved en senere kontrol viser sig, at de materielle betingelser for fritagelsen ikke var opfyldt, medmindre det på grundlag af objektive forhold påvises, at den nævnte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at de leveringer, der fandt sted efter de omhandlede indførsler, var led i svig fra erhververens side, og at den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter