Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

6. september 2012*

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 138, stk. 1 — betingelser for at fritage en transaktion inden for Fællesskabet, som er kendetegnet ved, at erhververen er forpligtet til at påtage sig ansvaret for transporten af varerne, som han som ejer råder over fra lastningstidspunktet — sælgerens forpligtelse til at bevise, at varerne fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område — sletning med tilbagevirkende kraft af erhververens momsregistreringsnummer«

I sag C-273/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Baranya Megyei Bíróság (Ungarn) ved afgørelse af 18. maj 2011, indgået til Domstolen den 3. juni 2011, i sagen:

Mecsek-Gabona Kft

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne U. Lõhmus (refererende dommer), A. Rosas, A. Ó Caoimh og A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. maj 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den ungarske regering ved M.Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og V. Bottka, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: ungarsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 138, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, og berigtigelse EUT 2007 L 335, s. 60), som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010 (EUT L 326, s. 1, herefter »direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Mecsek-Gabona Kft (herefter »Mecsek-Gabona«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (den regionale afgiftsmyndighed i Dél-dunántúl, herefter »Főigazgatóság«), vedrørende denne myndigheds afslag på at indrømme sagsøgeren i hovedsagen fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) på grundlag af en transaktion, som sagsøgeren i hovedsagen har kvalificeret som levering af varer inden for Fællesskabet.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

3 Direktiv 2006/112 har i medfør af artikel 411 og 413 med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet de dagældende bestemmelser på momsområdet, herunder Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

4 Artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab [...]«

5 Følgende fremgår af direktivets artikel 14, stk. 1:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

6 Afsnit IX i det nævnte direktiv med overskriften »Afgiftsfritagelser« indeholder ti kapitler, hvoraf kapitel 1 omhandler almindelige bestemmelser. Artikel 131, der er den eneste bestemmelse i dette kapitel, bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

7 Artikel 138, der er indeholdt i kapitel 4, med overskriften »Fritagelse i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet«, i det nævnte afsnit IX, fastsætter i stk. 1:

»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 Fællesskabet, 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.«

8 Bestemmelserne i artikel 131 og artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 gentager i det væsentlige indholdet af artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18).

9 Afsnit XI i direktiv 2006/112 med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« omfatter bl.a. kapitel 2 med overskriften »Registrering« og kapitel 3 med overskriften »Fakturering«.

10 Det nævnte kapitel 2 indeholder bl.a. artikel 214, der har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

[...]

b) enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der er momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), eller som har benyttet den i artikel 3, stk. 3, fastsatte mulighed for at svare moms af sine erhvervelser inden for Fællesskabet

[...]«

11 Artikel 220 i samme afsnits kapitel 3 bestemmer i stk. 1:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af hans kunde eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

[...]

3) for levering af varer foretaget på de i artikel 138 fastsatte betingelser

[...]«

12 Artikel 226 i det nævnte kapitel 3 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:

[...]

4) kundens momsregistreringsnummer omhandlet i artikel 214, hvorunder denne har modtaget en levering af varer eller ydelser, for hvilken han er betalingspligtig for momsen, eller en levering af varer omhandlet i artikel 138

[...]«

Den ungarske lovgivning

13 Artikel 89, stk. 1, i lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII Törvény *Magyar Közlöny* 2007/128) har følgende ordlyd:

»Leveringer af varer, som påviseligt er blevet sendt eller transporteret fra Ungarn til udlandet, men inden for Fællesskabet, er fritaget for moms – jf. dog stk. 2 og 3 – uanset om forsendelsen eller transporten sker ved sælgeren, køberen eller en tredjemand, som handler for disses regning, til en anden afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab ikke i Ungarn, men derimod i en anden medlemsstat i Fællesskabet, eller til en juridisk person, som uden at være afgiftspligtig er registreret i en anden medlemsstat i Fællesskabet, og som skal betale moms.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Mecsek-Gabona er et ungarsk selskab, der hovedsageligt er beskæftiget med engrossalg af korn, tobak, frø og foder.

15 Den 28. august 2009 indgik selskabet en aftale om salg af varer med Agro-Trade srl (herefter »Agro-Trade«), et selskab med hjemsted i Italien, vedrørende 1 000 tons (+/- 10%) raps til en pris af 71 500 HUF pr. ton med henblik på gennemførelse af en levering inden for Fællesskabet, som var momsfritaget.

16 I bestemmelserne om gennemførelsen af den nævnte aftale aftaltes det, at den kvantitative opfyldelse af aftalen skulle finde sted på sælgerens forretningssted i Szentlőrinc (Ungarn) ud fra lastens vægt attesteret ved vejningscertifikater og ved hjælp af fakturaerne udstedt på grundlag af disse certifikater. Erhververen påtog sig at skaffe transportmidlet og transportere varerne til en anden medlemsstat i Den Europæiske Union.

17 Inden transporten oplyste erhververen indregistreringsnumrene for de køretøjer, som ville afhente varerne på Mecsek-Gabonas forretningssted. Mængden af de købte varer blev angivet i CMR-fragtbrevene (ekspeditionsbreve, der er udfærdiget på grundlag af konventionen om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej, undertegnet i Genève den 19.5.1956, som ændret ved protokol af 5.7.1978), efter at køretøjerne var blevet vejet, og transportørerne fremlagde transportdokumenterne, som de havde påtegnet. Sælgeren tog en kopi af det første eksemplar af disse udfyldte fragtbreve, idet transportøren beholdt originalen. De 40 CMR-fragtbreve, hvis nummerering var fortløbende, blev sendt pr. post til sælgeren fra erhververens postadresse, der er beliggende i Italien.

18 Der blev udstedt to fakturaer den 4. september 2009 med henblik på det i hovedsagen omhandlede afgiftsfrie salg, hvoraf den første var på et beløb på 34 638 175 HUF og den anden på et beløb på 34 555 235 HUF, for henholdsvis 484,45 tons raps og 483,29 tons raps. Det beløb, der er anført i den første faktura, blev betalt et par dage efter leveringen af en fysisk person af ungarsk nationalitet, der overførte denne sum til Mecsek-Gabonas konto. Derimod blev den anden faktura, der skulle have været betalt inden for otte måneder efter leveringen, ikke betalt.

19 Ved en af sagsøgeren i hovedsagen foretaget konsultation af registeret over afgiftspligtige personer den 7. september 2009 blev det konstateret, at Agro-Trade på dette tidspunkt var i besiddelse af et momsregistreringsnummer.

20 I forbindelse med en kontrol af Mecsek-Gabonas skatteangivelse anmodede de ungarske afgiftsmyndigheder de italienske myndigheder om oplysninger i medfør af artikel 5, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264, s. 1). Ifølge de oplysninger, som de italienske myndigheder meddelte, kunne Agro-Trade ikke findes, og på den adresse, hvor hjemstedet efter det oplyste skulle være beliggende, befandt sig et privat hus. Der havde ikke været registreret et selskab med dette navn på denne adresse. Da Agro-Trade aldrig havde betalt moms, var selskabet ligeledes ukendt for de italienske afgiftsmyndigheder. Selskabets italienske momsregistreringsnummer var blevet slettet fra registeret den 14. januar 2010 med tilbagevirkende kraft fra den 17. april 2009.

21 Den ungarske afgiftsmyndighed i første instans var på dette grundlag af den opfattelse, at Mecsek-Gabona under skatteproceduren ikke havde ført tilstrækkeligt bevis for, at der var tale om en levering inden for Fællesskabet af varer, der var genstand for en momsfritagelse, og fastslog ved afgørelse af 7. september 2010, at dette selskab skulle betale 17 298 000 HUF i moms for september 2009, forhøjet med en bøde på 1 730 000 HUF og morarenter på 950 000 HUF.

22 Főigazgatóság stadfæstede ved afgørelse af 18. januar 2011 afgørelsen fra afgiftsmyndigheden i første instans, idet den fandt, at Mecsek-Gabona burde være i besiddelse af et dokument til bevis for, at varerne var blevet afsendt og transporteret til en anden medlemsstat. Eftersom dette selskab ikke var i stand til at fremlægge et sådant dokument under kontrolproceduren, eller det dokument, som det havde fremlagt, ikke kunne anses for pålideligt, skulle det betale moms af det i hovedsagen omhandlede salg, medmindre det var i god tro ved transaktionen.

23 Mecsek-Gabona burde ifølge Főigazgatóság have handlet med større omhu. Selskabet burde ikke have begrænset sig til blot at kontrollere, at varerne var blevet afsendt, men burde også have sikret sig, at de var nået frem til deres bestemmelsessted.

24 Sagsøgeren i hovedsagen har for den forelæggende ret nedlagt påstand om annullation af Főigazgatóságs afgørelse og af den af afgiftsmyndigheden i første instans trufne afgørelse. Selskabet har anført, at det ikke kan gøres gældende over for det, at det har udvist forsømmelighed, hverken ved indgåelsen af aftalen eller ved opfyldelsen heraf, eftersom det den 7. september 2009 havde kontrolleret Agro-Trades momsregistreringsnummer, at dette var korrekt, og at CMR-fragtbrevene ligeledes var blevet tilsendt selskabet fra erhververens italienske adresse. Mecsek-Gabona har tilføjet, at det ikke kunne have kendskab til den omstændighed, at den italienske afgiftsmyndighed den 14. januar 2010 slettede dette momsregistreringsnummer med tilbagevirkende kraft fra den 17. april 2009, og at denne sletning følgelig ikke kunne have nogen betydning i denne forbindelse.

25 Főigazgatóság har nedlagt påstand om frifindelse, idet denne instans fastholdt sin argumentation, hvorefter Mecsek-Gabona alene kunne anvende momsfritagelsen på den i hovedsagen omhandlede levering, hvis selskabet havde sikret sig ikke blot, at varerne var blevet afsendt, men også at de var nået frem til deres bestemmelsessted.

26 Baranya Megyei Bíróság er af den opfattelse, at en fortolkning af artikel 138 i direktiv 2006/112 er nødvendig for at sætte den i stand til at fastlægge, hvilke beviser der er tilstrækkelige for at godtgøre, at der har fundet en momsfritaget levering af varer sted, og for at den kan tage stilling til spørgsmålet om, i hvilket omfang sælgeren, når denne ikke selv står for transporten, kan drages til ansvar for erhververens adfærd. Under henvisning til dom af 27. september 2007, Teleos m.fl. (sag C-409/04, Sml. I, s. 7797), har den forelæggende ret desuden forespurgt, om den omstændighed, at Agro-Trades momsregistreringsnummer er blevet slettet efter leveringen af varerne, kan rejse tvivl om, hvorvidt sagsøgeren i hovedsagen var i god tro, og føre til, at der ikke foreligger en momsfritaget levering.

27 Baranya Megyei Bíróság har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at en levering af varer er momsfritaget, hvis varerne er blevet leveret til en køber, der på tidspunktet for indgåelsen af aftalen om salg af varer var momsregistreret i en anden medlemsstat, og det i aftalen om salg af varer var bestemt, at retten til at råde over varerne og ejendomsretten overgik til køberen samtidigt med lastningen af varerne på transportmidlet, og at køberen påtager sig ansvaret for transporten af varerne til en anden medlemsstat?

2) Er det, for at sælgeren kan gennemføre en momsfritaget levering, tilstrækkeligt, at han kan bevise, at de solgte varer transporteres med køretøjer, som er indregistreret i udlandet, og at han råder over CMR-fragtbreve modtaget fra køberen, eller skal han sikre sig, at de solgte varer har krydset den nationale grænse, og at transporten er gennemført inden for Fællesskabets område?

3) Kan der rejses tvivl, med hensyn til om leveringen af varer er momsfritaget, alene fordi afgiftsmyndighederne i en anden medlemsstat med tilbagevirkende kraft med virkning fra et tidspunkt, som ligger forud for leveringen af varerne, sletter køberens EU-momsregistreringsnummer?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

28 Med de to første spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats afgiftsmyndigheder afslår at indrømme en sælger, der har hjemsted i denne medlemsstat, en momsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet, under omstændigheder, hvor dels retten til som ejer at råde over en vare overgår på den nævnte medlemsstats område til en erhverver, der har hjemsted i en anden medlemsstat, og som på tidspunktet for transaktionen er i besiddelse af et momsregistreringsnummer i denne anden medlemsstat, og som påtager sig ansvaret for transporten af den nævnte vare til bestemmelsesstedet, dels sælgeren sikrer, at de i udlandet indregistrerede køretøjer afhenter varen fra dennes oplag, og er i besiddelse af CMR-fragtbreve, som er fremsendt af erhververen fra bestemmelsesmedlemsstaten, som bevis for, at varen er transporteret uden for sælgerens medlemsstat.

29 Det bemærkes indledningsvis, at en levering inden for Fællesskabet, der udgør modstykket til erhvervelsen inden for Fællesskabet, er momsfritaget, hvis den opfylder betingelserne i artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 28, og dom af 18.11.2010, sag C-84/09, X, Sml. I, s. 11645, præmis 26).

30 Medlemsstaterne fritager i medfør af denne bestemmelse 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.

31 Det følger af fast retspraksis, at fritagelsen for levering af en vare inden for Fællesskabet først kan bringes i anvendelse, når retten til som en ejer at råde over denne vare er overdraget til erhververen, og sælgeren har godtgjort, at den nævnte vare er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens

område (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 42, samt dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 23, af 7.12.2010, sag C-285/09, R., Sml. I, s. 12605, præmis 41, og af 16.12.2010, sag C-430/09, Euro Tyre Holding, Sml. I, s. 13335, præmis 29).

32 Hvad for det første angår overgangen af retten til som en ejer at råde over et materielt gode til erhververen bemærkes, at denne overgang er en betingelse, der ligger i enhver levering af varer, som defineret i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, og giver ikke i sig selv anledning til at fastslå, om den omhandlede transaktion har karakter af en levering inden for Fællesskabet.

33 Det fremgår i denne forbindelse af forelæggelsesafgørelsen, at det er ubestridt, at denne betingelse vedrørende overgangen af retten til som ejer at råde over et gode er opfyldt i hovedsagen, eftersom denne overgang ifølge den aftale, der er indgået mellem parterne, fandt sted ved lastningen af varerne på de køretøjer, som erhververen havde stillet til rådighed, og at de ungarske afgiftsmyndigheder ikke har rejst tvivl om, at denne overgang har fundet sted.

34 Hvad for det andet angår sælgerens forpligtelse til at godtgøre, at varen er blevet forsendt eller transporteret uden for leveringsmedlemsstaten, bemærkes, at denne forpligtelse indgår i den særlige momsovergangsordning for samhandelen inden for Unionen, der blev indført ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1), som følge af ophævelse af de indre grænser med virkning fra den 1. januar 1993 (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 21).

35 Domstolen har i denne forbindelse udtalt, at selv om levering af varer inden for Fællesskabet er underlagt en objektiv betingelse om, at varen fysisk skal transporteres ud af den medlemsstat, hvor leveringen fandt sted, er det efter afskaffelsen af grænsekontrollen mellem medlemsstaterne vanskeligt for afgiftsmyndighederne at afgøre, om varerne fysisk har forladt den pågældende medlemsstats område. Af denne grund er det hovedsageligt på grundlag af de beviser, der fremlægges af de afgiftspligtige personer, og de selvangivelser, som disse afgiver, at afgiftsmyndighederne foretager en sådan undersøgelse (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 44, og R.-dommen, præmis 42).

36 Det fremgår ligeledes af retspraksis, at det i fraværet af konkrete bestemmelser i direktiv 2006/112 hvad angår de beviser, som de afgiftspligtige skal fremlægge for at opnå momsfritagelse, tilkommer medlemsstaterne i overensstemmelse med artikel 131 i direktiv 2006/112 at fastsætte de betingelser, hvorunder de afgiftsfritager leveringer inden for Fællesskabet med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug. Medlemsstaterne skal imidlertid ved udøvelsen af deres beføjelser overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 24, samt dommen i sagen Twoh International, præmis 25, X-dommen, præmis 35, og R.-dommen, præmis 43 og 45).

37 Det bemærkes hertil, at forelæggelsesafgørelsen ikke henviser til konkrete forpligtelser, der er fastsat i ungarsk ret, såsom bl.a. en liste over dokumenter, der skal fremlægges for de kompetente myndigheder med henblik på anvendelse af fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet. Ifølge de oplysninger, som den ungarske regering fremkom med under den mundtlige forhandling for Domstolen, bestemmer den ungarske lovgivning udelukkende, at leveringen skal være attesteret, og at de beviser, der kræves, afhænger af de konkrete omstændigheder ved den pågældende transaktion.

38 Under disse omstændigheder skal de forpligtelser, der påhviler en afgiftspligtig person for så vidt angår beviser, fastlægges på grundlag af de betingelser, der i denne forbindelse er udtrykkeligt fastsat i national ret, og den sædvanlige praksis for lignende transaktioner.

39 Som det følger af Domstolens praksis, kræver retssikkerhedsprincippet, at de afgiftspligtige personer får kendskab til deres afgiftsmæssige forpligtelser, inden de indgår en transaktion (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

40 Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om en medlemsstat for at anvende fritagelsen på en levering inden for Fællesskabet kan kræve, at den afgiftspligtige person sikrer, at varen fysisk har forladt denne medlemsstats område.

41 Herom har Domstolen allerede udtalt, at i en situation, hvor der tilsyneladende ikke findes nogen håndgribelige beviser for, at de pågældende goder er blevet fjernet fra leveringsmedlemsstatens område, garanterer en pligt for den afgiftspligtige person til at fremlægge et sådant bevis imidlertid ikke en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne. Tværtimod stiller en sådan forpligtelse den afgiftspligtige person i en usikker situation for så vidt angår muligheden for at anvende fritagelsen på leveringen inden for Fællesskabet eller behovet for at inkludere momsen i salgsprisen (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 49 og 51).

42 Det skal endvidere præciseres, at i det tilfælde, hvor erhververen får beføjelse til som ejer at råde over den pågældende vare i leveringsmedlemsstaten og påtager sig at transportere denne vare til bestemmelsesmedlemsstaten, skal der tages hensyn til den omstændighed, at det bevis, som køberen kan forelægge for afgiftsmyndighederne, i det væsentlige afhænger af de beviselementer, han modtager til dette formål fra erhververen (jf. i denne retning dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 37).

43 Domstolen har således fastslået, at når køberen én gang har opfyldt sine forpligtelser vedrørende beviset for en levering inden for Fællesskabet, er det erhververen, der bør anses for pligtig at betale momsen i leveringsmedlemsstaten, hvis han ikke har opfyldt sin kontraktmæssige forpligtelse til at forsende eller transportere den pågældende vare til et sted uden for denne stat (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 66 og 67, og dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 38).

44 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Mecsek-Gabona i hovedsagen har påberåbt sig sin ret til momsfritagelse under henvisning til det momsregistreringsnummer, som de italienske myndigheder har tildelt erhververen, til den omstændighed, at de solgte varer blev afhentet af køretøjer, der var indregistreret i udlandet, og til de CMR-fragtbreve, som blev fremsendt af erhververen fra dennes postadresse, der indikerede, at varerne var blevet transporteret til Italien.

45 Spørgsmålet om, hvorvidt Mecsek-Gabona ved at handle på denne måde har opfyldt de forpligtelser, der påhviler selskabet for så vidt angår bevis og udvisning af omhu, skal bedømmes af den forelæggende ret i lyset af de betingelser, der er præciseret i denne doms præmis 38.

46 I det tilfælde, hvor den pågældende levering er led i svig fra erhververens side, og hvor afgiftsmyndigheden ikke har sikkerhed for, at varerne faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, skal det for det tredje undersøges, om denne myndighed efterfølgende kan pålægge sælgeren moms for denne levering.

47 Det fremgår af fast retspraksis, at bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112 (jf. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76, R.-dommen, præmis 36, og dom af 21.6.2012, forenede sager C-80/11 og C-142/11, Mahagében og Dávid, ,præmis 41 og den deri nævnte retspraksis), og som begrunder, at der undertiden stilles høje krav for så vidt angår sælgerens forpligtelser (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 58 og 61).

48 Det er således ikke i strid med Unionsretten 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 (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 65, og dommen i sagen Mahagében og Dávid, præmis 54).

49 Domstolen anser nemlig disse elementer for afgørende i vurderingen af muligheden for at forpligte sælgeren til efterfølgende at betale moms (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 66).

50 Det følger heraf, at det i tilfælde af svig fra erhververens side i hovedsagen er begrundet at undergive sælgerens ret til momsfrihed et krav om god tro.

51 Det kan ikke på baggrund af forelæggelsesafgørelsen fastslås, at Mecsek-Gabona vidste eller burde have vidst, at erhververen havde begået svig.

52 Den ungarske regering har i sine skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen imidlertid gjort gældende, at flere elementer, der ikke fremgår af forelæggelsesafgørelsen, ifølge denne regering beviser, at sagsøgeren i hovedsagen handlede i ond tro. Den nævnte regering har således anført, at Mecsek-Gabona, selv om selskabet ikke kendte erhververen af varerne i hovedsagen, ikke anmodede denne erhverver om nogen garanti, at det først kontrollerede momsregistreringsnummeret efter transaktionen, at det ikke søgte supplerende oplysninger om denne erhverver, at den overdrog retten til som ejer at råde over disse varer, hvorved det accepterede at udskyde betalingen af varernes salgspris, og at det fremlagde de CMR-fragtbreve, som det havde modtaget fra den nævnte erhverver, selv om de var ufuldstændige.

53 Det bemærkes i denne forbindelse, at Domstolen under sager, der er anlagt i medfør af artikel 267 TEUF, ikke har kompetence til at prøve og heller bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Det tilkommer således den nationale ret at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i denne sag med henblik på at fastlægge, om Mecsek-Gabona har handlet i god tro og truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af selskabet, for at sikre, at den gennemførte transaktion ikke førte til selskabets deltagelse i momssvig.

54 Såfremt den forelæggende ret måtte nå til den konklusion, at 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, skal den forelæggende ret afslå at indrømme den pågældende ret til momsfritagelse.

55 Det følger af ovenstående betragtninger, at det første og det andet spørgsmål skal besvares med, at artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at retten til momsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet kan nægtes sælgeren under sådanne omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede under forudsætning af, at det på baggrund af objektive forhold er fastslået, at sælgeren ikke har opfyldt de forpligtelser, der påhvilede den pågældende for så vidt angår bevis, eller at sælgeren vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig fra erhververens side, og sælgeren ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå sin egen deltagelse i denne svig.

Det tredje spørgsmål

56 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en sælger kan nægtes fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 med den begrundelse, at afgiftsmyndigheden i en anden medlemsstat har foretaget en sletning af erhververens momsregistreringsnummer, der, selv om den fandt sted efter leveringen af varen, har fået virkning med tilbagevirkende kraft fra en dato, der ligger før denne levering.

57 Inden for rammerne af momsovergangsordningen for samhandelen inden for Unionen, der har til formål at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede varer finder sted (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 36, og af 22.4.2010, forenede sager C-536/08 og C-539/08, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Sml. I, s. 3581, præmis 30), har identifikationen af en momspligtig person ved momsregistreringsnumre til formål at lette fastlæggelsen af den medlemsstat, hvor dette endelige forbrug finder sted.

58 Direktiv 2006/112 pålægger for det første i medfør af artikel 214, stk. 1, litra b), medlemsstaterne en forpligtelse til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at enhver afgiftspligtig person, som foretager erhvervelser inden for Fællesskabet, kan identificeres med et individuelt registreringsnummer. For det andet er det i medfør af dette direktivs artikel 226, nr. 4), obligatorisk, at fakturaen, der altid skal udstedes i tilfælde af en levering inden for Fællesskabet, forsynes med erhververens momsregistreringsnummer, hvorunder denne har modtaget en levering af varer omhandlet i det nævnte direktivs artikel 138.

59 Hverken ordlyden af artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 eller den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 31, angiver imidlertid blandt de udtømmende opregnede materielle betingelser for en levering inden for Fællesskabet, som skal være opfyldt, en forpligtelse til at besidde et momsregistreringsnummer.

60 Tildelingen af et sådant nummer beviser ganske vist den afgiftspligtige persons momsstatus og letter afgiftsmyndighedernes kontrol med transaktioner inden for Fællesskabet. Der er imidlertid tale om et formelt krav, som ikke kan rejse tvivl om retten til momsfritagelse, i det omfang de materielle betingelser for en levering inden for Fællesskabet er opfyldt (jf. analogt for så vidt angår fradrag dom af 21.10.2010, sag C-385/09, Nidera Handelscompagnie, Sml. I, s. 10385, præmis 50, og af 22.12.2010, sag C-438/09, Dankowski, Sml. I, s. 14009, præmis 33 og 47).

61 Det fremgår nemlig af retspraksis, at en national foranstaltning, som i det væsentlige gør retten til momsfritagelse af en levering inden for Fællesskabet betinget af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften (Collée-dommen, præmis 29), medmindre tilsidesættelsen af visse formelle betingelser har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. i denne retning Collée-dommen, præmis 31).

62 Det er i det foreliggende tilfælde ubestridt, at erhververens momsregistreringsnummer var gyldigt ved gennemførelsen af transaktionen, men at dette nummer flere måneder efter denne transaktion blev slettet med tilbagevirkende kraft fra registeret over afgiftspligtige personer af de italienske myndigheder.

63 Eftersom den kompetente nationale myndighed er forpligtet til at kontrollere egenskaben af afgiftspligtig person, før den tildeler den pågældende et momsregistreringsnummer, kan en eventuel uregelmæssighed, der påvirker dette register, ikke medføre, at en erhvervsdrivende, der har støttet sig på de oplysninger, der fremgår af det nævnte register, fratages retten til den momsfritagelse, som vedkommende har ret til.

64 Som Europa-Kommissionen med rette har bemærket, vil det være i strid med proportionalitetsprincippet, hvis sælgeren anses for momspligtig alene med den begrundelse, at der er foretaget en sletning af erhververens momsregistreringsnummer med tilbagevirkende kraft.

65 Det tredje spørgsmål skal følgelig besvares med, at fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke kan nægtes en sælger alene med den begrundelse, at afgiftsmyndigheden i en anden medlemsstat har foretaget en sletning af erhververens momsregistreringsnummer, der, selv om den fandt sted efter leveringen af varen, har fået virkning med tilbagevirkende kraft fra en dato, der ligger før denne levering.

Sagens omkostninger

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

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

1) **Artikel 138, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/88/EU af 7. december 2010, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at retten til merværdiafgiftsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet kan nægtes sælgeren under sådanne omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede under forudsætning af, at det på baggrund af objektive forhold er fastslået, at sælgeren ikke har opfyldt de forpligtelser, der påhvilede den pågældende for så vidt angår bevis, eller at sælgeren vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig fra erhververens side, og sælgeren ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå sin egen deltagelse i denne svig.**

2) **Fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/88, kan ikke nægtes en sælger alene med den begrundelse, at afgiftsmyndigheden i en anden medlemsstat har foretaget en sletning af erhververens momsregistreringsnummer, der, selv om den fandt sted efter leveringen af varen, har fået virkning med tilbagevirkende kraft fra en dato, der ligger før denne levering.**

Underskrifter