

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

17. oktober 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 146 – fritagelse ved udførsel – begrebet »levering af varer« – artikel 131 – betingelser, der er fastsat af medlemsstaterne – proportionalitetsprincippet – princippet om afgiftsneutralitet – bevis – svig – en medlemsstats praksis, der består i, at retten til fritagelse nægtes, når køberen af de udførte varer ikke er identificeret«

I sag C-653/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 19. juni 2018, indgået til Domstolen den 17. oktober 2018, i sagen

Unitel sp. z o.o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis (refererende dommer), og dommerne M. Ilešić og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Unitel sp. z o.o. ved doradca podatkowy A. Nikończyk,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved M. Siekierzyńska og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 146, stk. 1, litra a) og b), og artikel 131 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) henset til bl.a. princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Unitel sp. z o.o. og Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden i Warszawa, herefter »direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende et afslag på fritagelse for merværdiafgift (moms) på udførsel af varer uden for Den Europæiske Union foretaget i 2007.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, bestemmer:

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

4 Dette direktivs artikel 131 har følgende ordlyd:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre [EU-]bestemmelser 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.«

5 Nævnte direktivs artikel 146, som er indeholdt i direktivets kapitel 6, der har overskriften »Fritagelse ved udførsel«, fastsætter i stk. 1, litra a) og b):

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for [EU]

b) levering af varer, som af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for [EU], med undtagelse af varer, der transporteres af kunden selv, og som er bestemt som udstyr, brændstof eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug«.

6 Momsdirektivets artikel 168, litra a), bestemmer, at i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har han i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage 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. I henhold til dette direktivs artikel 169, litra b), har den afgiftspligtige person ret til at fradrage moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til nævnte direktivs artikel 146.

Polsk ret

7 Artikel 2, nr. 8, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2011, nr. 177, pos. 1054) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«) bestemmer følgende:

»De i loven anvendte begreber defineres således: [...] Udførsel af varer: levering af varer, som fra indlandet forsendes eller transporteres til steder uden for Den Europæiske Union af:

- a) sælgeren eller for hans regning, eller
- b) en kunde, der er etableret i udlandet, eller for hans regning, med undtagelse af varer, der transporteres af kunden selv, og som er bestemt som udstyr eller forsyninger til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug, såfremt udførslen af varerne til steder uden for Unionen er blevet bekræftet af den efter toldbestemmelserne kompetente toldmyndighed.«

8 Denne lovs artikel 7, stk. 1, bestemmer, at »ved levering af varer som omhandlet i artikel 5, stk. 1, nr. 1), forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne«.

9 Nævnte lovs artikel 41 fastsætter:

»[...]

4) For den i artikel 2, nr. 8, litra a), nævnte udførsel af varer udgør afgiftssatsen 0%.

[...]

6) Afgiftssatsen på 0% anvendes for den i stk. 4 og 5 nævnte udførsel af varer på betingelse af, at den afgiftspligtige person før udløbet af fristen for at indsende momsangivelse for den pågældende afregningsperiode har modtaget en bekræftelse på udførslen af varerne fra Unionen.

[...]

11) Stk. 4 og 5 gælder tilsvarende for den i artikel 2, nr. 8, litra b), nævnte udførsel af varer, såfremt den afgiftspligtige person før udløbet af fristen for at indsende momsangivelse for den afregningsperiode, hvor han har bevirket leveringen af varerne, har modtaget den i stk. 6 nævnte bekræftelse, hvoraf det fremgår, at de leverede og de udførte varer er identiske. [...]

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 I perioden januar til maj 2007 solgte Unitel, et selskab med hjemsted i Polen, mobiltelefoner til to ukrainske enheder. Efter en kontrolprocedure, som dette selskab var genstand for, konstaterede skatte- og afgiftsmyndigheden, at proceduren til udførsel af disse mobiltelefoner uden for Unionens område havde fundet sted, men at disse varer ikke var blevet købt af de enheder, der var angivet i fakturaen, men af andre enheder, der ikke var identificeret. Ved en afgørelse, som efterfølgende den 29. august 2014 blev bekræftet af direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden, fandt denne myndighed derfor, at der ikke var sket en levering af varer som omhandlet i momslovens artikel 2, nr. 8, og at Unitel følgelig ikke havde ret til at anvende momssatsen på 0%, som fastsat i denne lovs artikel 41, stk. 4.

11 Under søgsmålet anlagt til prøvelse af afgørelsen fra direktøren for skatte- og afgiftsmyndigheden anførte Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen), at det fremgik af de oplysninger, der forelå,

at den ene af de to ukrainske enheder var et stråfirma, som skulle sløre den faktiske køber af mobiltelefonerne, og tjente til at begå skatte- og afgiftssvig til skade for såvel de polske som de ukrainske skatte- og afgiftsmyndigheder, og at den anden enhed ikke var den erhvervsdrivende, som havde foretaget købet af telefonerne hos Unitel. Denne ret var af den opfattelse, at der ikke var sket en levering af varer, idet skatte- og afgiftsmyndigheden havde godtgjort, at køberne af de pågældende varer, som var angivet i fakturaerne, ikke var kommet i besiddelse af disse varer, at de ikke som ejere rådede over disse, og at de ikke udøvede økonomisk virksomhed, således at de pågældende transaktioner ikke kunne kvalificeres som »udførsel af varer« som omhandlet i momslovens artikel 2, nr. 8. Nævnte ret fastslog desuden, at Unitel ikke havde udvist den nødvendige omhu ved udførelsen af disse transaktioner. Den anførte bl.a. i denne henseende, at dette selskab havde udstedt sine fakturaer på grundlag af oplysninger opgivet af enheder, hvis fuldmagter ikke var gyldige, eller som ikke rådede over faktiske forretningsadresser og ej heller gyldig dokumentation for opgørelse af momstilsvaret.

12 Unitel iværksatte appel til prøvelse af dommen fra Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa) ved den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen). Unitel har til støtte for sin appel gjort gældende, at der er sket en urigtig fortolkning og anvendelse af momsdirektivets artikel 131, sammenholdt med dets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), idet anvendelsen af 0%-satsen blev betinget af overholdelsen af formelle betingelser, selv om alle de materielle betingelser for anvendelse af denne sats var opfyldt, samt at der er sket en urigtig fortolkning og anvendelse af momslovens artikel 41, stk. 4 og 11, sammenholdt med lovens artikel 41, stk. 6, artikel 2, nr. 8, og artikel 7, stk. 1. Denne fejl består i at have fastslået, at en levering af varer kun har fundet sted, hvis den erhvervsdrivende, som på fakturaen er angivet som køber, er identisk med den erhvervsdrivende, som i denne egenskab reelt har deltaget i den pågældende transaktion, og i følgelig at have afvist at kvalificere denne transaktion som en udførsel af varer til 0%-satsen, og i ikke desto mindre at have fundet, at nævnte transaktion udgør en afgiftspligtig levering til den nationale sats.

13 Den forelæggende ret har oplyst, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen beror på en fortolkning af momsdirektivet, og først og fremmest begrebet »levering af varer« som omhandlet i dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra a) og b). Den har anført, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder er af den opfattelse, at dette begreb skal fortolkes i overensstemmelse med momslovens artikel 7, stk. 1, som gennemfører momsdirektivets artikel 14, stk. 1, nemlig som overdragelsen af retten til som ejer at råde over det pågældende gode. Ifølge disse myndigheder skal de to parter i en transaktion således faktisk eksistere og være identificeret, hvilket ikke er tilfældet, når den køber, der er angivet på fakturaen eller i tolddokumenterne er en fiktiv enhed, eller når køberen af varerne uden for Unionens område er en anden ikke-identificeret person. Denne fortolkning er ligeledes den, som de polske forvaltningsdomstole hovedsageligt har anlagt.

14 Den forelæggende ret har ikke desto mindre rejst tvivl om, hvorvidt det – ved afgørelsen af, om en levering af varer uden for Unionens område faktisk har fundet sted, når udførslen af disse varer ikke som sådan er bestridt – reelt er nødvendigt, at den enhed, som er angivet på leverandørens faktura og i tolddokumenterne som værende køber af de nævnte varer, stemmer overens med den faktiske modtager heraf. Denne ret rejser spørgsmålet om, hvorvidt der i en sådan situation er sket overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1. Den har bl.a. anført, at Domstolen i dom af 19. december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), fastslog, at i en situation, hvor betingelserne for fritagelse for udførsel i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), bl.a. de pågældende varers udførsel fra Unionens toldområde, er blevet godtgjort, skal der ikke betales moms af leveringen, og at der under sådanne omstændigheder i princippet ikke længere foreligger nogen risiko for skattesvig eller skattetab, som kan berettige, at der opkræves moms af den

pågældende transaktion.

15 I denne forbindelse opstår ifølge den forelæggende ret dernæst det spørgsmål, i hvilket omfang eventuel svig, som har fundet sted på det tredjeland's område, hvor den udførte vare er blevet modtaget af en anden person end den, som er angivet i tolddokumenterne, har betydning for anvendelsen af fritagelsen med ret til fradrag af moms. Under henvisning til Domstolens praksis, hvorefter det påhviler medlemsstaterne at nægte at indrømme de rettigheder, som er fastsat ved momsdirektivet, i tilfælde af svig begået af den afgiftspligtige person selv eller når denne vidste eller burde have vidst, at vedkommende med den pågældende transaktion deltog i en transaktion, som var led i momssvig, har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om denne forpligtelse, som har til formål at beskytte det indre marked, finder anvendelse, når svigen alene er begået på et tredjeland's område, som værende bestemmelsesstat og forbrugsstat for de udførte varer.

16 Endelig har den forelæggende ret rejst det spørgsmål, om den korrekte nationale praksis i en situation som den i hovedsagen omhandlede, skal bestå i, at den pågældende transaktion pålægges moms, som om den udgjorde en indenlandsk levering, selv om konstateringen af, at der ikke foreligger en levering af varer burde føre til at den anses for ikke at være momspligtig, og ikke giver ret til at fradrage den indgående moms.

17 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal den korrekte nationale praksis, i lyset af [momsdirektivets] artikel 146, stk. 1, litra a) og b), og artikel 131 [...] samt princippet om skat på forbruget, neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, bestå i, at afgiftsfritagelse med ret til fradrag af indgående afgift (i Polen en afgiftssats på 0%) altid anvendes, når følgende to betingelser er opfyldt samtidig:

a) udførslen af varerne skete til en ubestemt modtager, som er etableret uden for [Den Europæiske Union], og

b) der foreligger entydige beviser for, at varerne har forladt Unionens område, og denne omstændighed er uomtvistet?

2) Er [momsdirektivets] artikel 146, stk. 1, litra a) og b), og artikel 131 [...] samt princippet om skat på forbruget, neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet til hinder for en national praksis, hvorefter der ikke foreligger levering af varer, som uomtvisteligt er blevet udført af [Unionen], hvis de nationale myndigheder efter udførslen i forbindelse med den gennemførte procedure har konstateret, at den faktiske modtager ikke stemmer overens med den modtager, der er anført på fakturaen, som den afgiftspligtige person har udstedt, og som dokumenterer leveringen, men varerne i stedet er blevet leveret til en anden modtager, som myndighederne ikke har fundet frem til, således at disse afslår at anvende afgiftsfritagelsen med ret til fradrag af indgående afgift (i Polen en afgiftssats på 0%) på denne transaktion?

3) Skal den korrekte nationale praksis, i lyset af [momsdirektivets] artikel 146, stk. 1, litra a) og b), og artikel 131 [...] samt princippet om skat på forbruget, neutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, bestå i, at den nationale afgiftssats anvendes på levering af varer, hvis der foreligger entydige beviser for, at varerne har forladt EU, men myndighederne i betragtning af, at der mangler en bestemt modtager, konstaterer, at der ikke er gennemført en levering af varer, eller skal det i dette tilfælde lægges til grund, at der overhovedet ikke har fundet en [moms]pligtig transaktion sted, således at den afgiftspligtige person i henhold til [momsdirektivets] artikel 168 [...] ikke har ret til at fradrage den indgående afgift på købet af de udførte varer?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

18 Med sit første og andet spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), og artikel 131 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter det i alle tilfælde antages, at der ikke foreligger levering af varer i førstnævnte bestemmelses forstand, og det følgelig nægtes at indrømme momsfrigtagelse, når de pågældende varer er blevet udført fra Unionen, og når skatte- og afgiftsmyndighederne efter udførslen har konstateret, at køberen af disse varer ikke er den person, der er angivet i den faktura, som den afgiftspligtige person har udstedt, men en anden enhed, der ikke er identificeret. I denne sammenhæng ønsker den forelæggende ret rejst afklaret, hvilken betydning eventuel svig begået på en tredjestats område, kan have for anvendelsen af retten til momsfrigtagelse.

19 I denne henseende bemærkes for det første, at i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), fritager medlemsstaterne levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning, eller af en kunde eller for hans regning, forsendes eller transporteres til steder uden for Unionen. Denne bestemmelse skal sammenholdes med direktivets artikel 14, stk. 1, hvorefter der ved »levering af varer« forstår overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode (dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 23, og af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 22).

20 Denne fritagelse skal sikre, at de pågældende leveringer af goder beskattes på bestemmelsesstedet, dvs. det sted, hvor varerne vil blive forbrugt (dom af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

21 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, følger det af de i nærværende doms præmis 19 nævnte bestemmelser og særligt af det i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), nævnte begreb »forsendes«, at der er sket udførsel af en vare, og at fritagelsen for levering til udførsel kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen, leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret ud af Unionen, og varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt Unionens område (jf. i denne retning dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, og af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 24).

22 Domstolen har ligeledes allerede fastslået, at begrebet »levering af varer« har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater, uden at skatte- og afgiftsmyndighederne har en forpligtelse til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt eller tage hensyn til hensigten hos en anden erhvervsdrivende end den pågældende afgiftspligtige person, som har medvirket i samme leveringskæde (jf. i denne retning dom af 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

23 Det følger heraf, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, udgør levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), hvis de opfylder de objektive kriterier, som danner grundlag for dette begreb, der er nævnt i nærværende doms præmis 21.

24 Den omstændighed, at de udførte varer er erhvervet uden for Unionen af en enhed, som ikke er den, der er anført på fakturaen, og som ikke er identificeret, udelukker ikke, at disse objektive kriterier er opfyldt.

25 Kvalificeringen af en transaktion som en »levering af varer« som omhandlet momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), kan følgelig ikke gøres betinget af, at køberen er identificeret.

26 Imidlertid tilkommer det for det andet medlemsstaterne i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 131 at fastsætte de betingelser, hvorunder de afgiftsfritager udførselstransaktioner med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de i dette direktiv nævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug. Medlemsstaterne skal ikke desto mindre ved udøvelsen af deres beføjelser overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 28.2.2018, Pieřkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, præmis 32 og 33).

27 Hvad angår proportionalitetsprincippet skal det bemærkes, at en national foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig afgiftsopkrævning, hvis den i det væsentlige gør momsfrigtagelsen afhængig af, at visse formelle betingelser er opfyldt, uden at der tages hensyn til de materielle betingelser, og navnlig uden at det undersøges, om disse materielle betingelser er opfyldt. Afgiftspåligningen af transaktioner skal således foretages på grundlag af disses objektive kendetegn (dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 38, og af 28.3.2019, Vinř, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 29).

28 Såfremt de materielle betingelser er opfyldt, kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet endvidere, at der skal indrømmes momsfrigtagelse, selv hvis de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 39).

29 Ifølge Domstolens praksis anerkendes der kun to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af et formelt krav kan medføre, at retten til momsfrigtagelse fortabes (dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 40, og af 28.3.2019, Vinř, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 32).

30 For det første kan tilsidesættelsen af et formelt krav føre til, at der gives afslag på at indrømme momsfrigtagelsen, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 42, og af 28.3.2019, Vinř, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 35).

31 Hvis den manglende identifikation af den faktiske køber i en given sag gør det umuligt at godtgøre, at den pågældende transaktion udgør en levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), kan denne omstændighed således føre til, at den fritagelse for udførsel, der er fastsat i denne artikel, må nægtes. Hvis det derimod i alle tilfælde kræves, at køberen af varerne i tredjelandet identificeres, uden at det undersøges, om de materielle betingelser for denne fritagelse, bl.a. udførslen af de pågældende varer fra Unionens toldområde, er opfyldt, overholdes hverken proportionalitetsprincippet eller princippet om afgiftsneutralitet.

32 I den foreliggende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det er ubestridt, at de pågældende varer i hovedsagen blev solgt, at de blev forsendt til steder uden for Unionen, og at de fysisk forlod Unionens område, således at – med forbehold for den efterprøvelse af disse faktiske omstændigheder, som det påhviler den nationale ret at foretage – opfyldelsen af de kriterier, som en transaktion skal opfylde for at udgøre en levering af varer som omhandlet i

momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), synes godtgjort, uanset den omstændighed, at de faktiske købere af disse varer ikke er blevet identificeret.

33 For det andet kan princippet om afgiftsneutralitet ikke påberåbes med henblik på at opnå momsfrigtagelse af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til skatte- og afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystem i fare. Ifølge Domstolens praksis er det ikke i strid med EU-retten at kræve af en erhvervsdrivende, at denne handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves, for at sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke fører til deltagelse i skatte- og afgiftssvig. 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 afgiftspligtige person nægtes indrømmelse af fritagelsen (dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 41, og af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 33).

34 Derimod kan leverandøren ikke være ansvarlig for betaling af moms, uafhængigt af, om denne er involveret i den af køberen begåede svig. Det vil således være klart uforholdsmæssigt at lade en afgiftspligtig person hæfte for manglende afgiftsindtægter på grund af tredjemands svigagtige handlinger, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på (jf. i denne retning dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 23).

35 I dom af 19. december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), som den forelæggende ret har henvist til, bemærkede Domstolen i dommens præmis 40, at i en situation, hvor betingelserne for fritagelse for udførsel i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), bl.a. de pågældende varers udførsel fra Unionens toldområde, er blevet godtgjort, skal der ikke betales moms af en sådan levering, og at der i princippet ikke længere foreligger nogen risiko for skattesvig eller skattetab, som kan berettige, at der opkræves moms af den pågældende transaktion.

36 I den foreliggende sag har den forelæggende ret, uden nærmere at præcisere arten af den svig, som de i hovedsagen omhandlede transaktioner skulle være led i, anført, at de varer, der er berørt af disse transaktioner, er udført fra Unionens område og at denne svig alene er begået på en tredjestats område, hvilken er bestemmelsesstat og forbrugsstat for disse varer.

37 Idet den omstændighed, at de svigagtige handlinger er blevet begået i en tredjestat, ikke kan være tilstrækkelig til at udelukke eksistensen af enhver svig begået over for det fælles momssystem, påhviler det den nationale ret at efterprøve, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner indgik som led i en sådan svig, og såfremt de gjorde det, undersøge om den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at dette var tilfældet.

38 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), og artikel 131 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter det i alle tilfælde antages, at der ikke foreligger levering af varer i førstnævnte bestemmelses forstand, og det følgelig nægtes at indrømme momsfrigtagelse, når de pågældende varer er blevet udført fra Unionen, og når skatte- og afgiftsmyndighederne efter udførslen har konstateret, at køberen af disse varer ikke er den person, der er angivet i den faktura, som den afgiftspligtige person har udstedt, men en anden enhed, der ikke er identificeret. Under sådanne omstændigheder skal retten til momsfrigtagelse, som fastsat i dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra a) og b), nægtes, hvis den manglende identifikation af den faktiske køber gør det umuligt at godtgøre, at den pågældende transaktion udgør en levering af varer i denne bestemmelses forstand, eller hvis det er godtgjort, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at denne transaktion indgik som led i svig

begået over for det fælles momssystem.

Det tredje spørgsmål

39 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at når indrømmelse af fritagelse for moms, som fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), under omstændigheder som dem, der er beskrevet i det første og det andet spørgsmål, nægtes, da skal den pågældende transaktion pålægges den moms, der gælder for levering af varer på det nationale område, eller om det skal fastslås, at denne transaktion ikke udgør en afgiftspligtig transaktion, og at den følgelig ikke giver ret til at fradrage den indgående moms.

40 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at fastslå, at når der ikke foreligger en levering af varer foretaget på det nationale område eller en transaktion, som er afgiftsfritaget i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), foreligger der hverken en afgiftspligtig transaktion eller en fradragsret i henhold til dette direktivs artikel 168 eller 169.

41 Følgelig må det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at når indrømmelse af fritagelse for moms, som fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a) og b), under omstændigheder som dem, der er beskrevet i det første og det andet spørgsmål, nægtes, skal det fastslås, at den pågældende transaktion ikke udgør en afgiftspligtig transaktion, og at den følgelig ikke giver ret til at fradrage den indgående moms.

Sagsomkostninger

42 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 (Tiende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 146, stk. 1, litra a) og b), og artikel 131 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national praksis som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter det i alle tilfælde antages, at der ikke foreligger levering af varer i førstnævnte bestemmelses forstand, og det følgelig nægtes at indrømme fritagelse for merværdiafgift (moms), når de pågældende varer er blevet udført fra Den Europæiske Union, og når skatte- og afgiftsmyndighederne efter udførelsen har konstateret, at køberen af disse varer ikke er den person, der er angivet i den faktura, som den afgiftspligtige person har udstedt, men en anden enhed, der ikke er identificeret. Under sådanne omstændigheder skal retten til momsfrigivelse, som fastsat i dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra a) og b), nægtes, hvis den manglende identifikation af den faktiske køber gør det umuligt at godtgøre, at den pågældende transaktion udgør en levering af varer i denne bestemmelses forstand, eller hvis det er godtgjort, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at denne transaktion indgik som led i svig begået over for det fælles momssystem.**

2) Direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at når indrømmelse af fritagelse for merværdiafgifts (moms), som fastsat i artikel 146, stk. 1, litra a) og b), i direktiv 2006/112 under disse omstændigheder nægtes, skal det fastslås, at den pågældende transaktion ikke udgør en afgiftspligtig transaktion, og at den følgelig ikke giver ret til at fradrage den indgående moms.

Underskrifter

*— Processprog: polsk.