

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

20. juni 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2 – fritagelse for moms ved indførsel – indførsel efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet – betingelser – bevis for forsendelse eller transport af varer til en anden medlemsstat – transport under en ordning med suspension af punktafgifter – overdragelse af retten til at råde over varerne til køberen – momssvig – ingen forpligtelse for den kompetente myndighed til at bistå den afgiftspligtige person med at indsamle de oplysninger, der er nødvendige for at godtgøre opfyldelsen af betingelserne for fritagelse«

I sag C-108/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) ved afgørelse af 15. februar 2017, indgået til Domstolen den 3. marts 2017, i sagen

»Enteco Baltic« UAB

mod

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

procesdeltager:

Vilniaus teritorin? muitin?,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

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

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. januar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- »Enteco Baltic« UAB ved advokat? A. Medelien? og advokato pad?j?ja M. Bielskien?,
 - den litauiske regering ved R. Krasuckait?, D. Stepanien?, K. Dieninis og D. Kriau?i?nas, som befuldmægtigede,
 - Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskait?, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. marts 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 138, artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, 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/EU af 25. juni 2009 (EUT 2009, L 175, s. 12) (herefter »momsdirektivet«), og af princippet om afgiftsneutralitet og beskyttelse af den berettigede forventning.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem »Enteco Baltic« UAB og Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (toldafdelingen under Republikken Litauens finansminister) (herefter »den nationale toldmyndighed«) vedrørende fritagelse for merværdiafgift (moms) ved indførsel til Litauen af brændstof med oprindelse i Hviderusland efterfulgt af forsendelser eller transport af det pågældende brændstof til andre medlemsstater.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Det følger af momsdirektivets artikel 14, stk. 1, at der »[v]ed »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

4 Direktivets artikel 131 er affattet således:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre [EU-retlige] 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 Det nævnte direktivs artikel 138, stk. 1, fastsætter følgende:

»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.«

6 Direktiv 2009/69, hvis gennemførelsesfrist udløb den 1. januar 2011, tilføjede et stk. 2 til momsdirektivets artikel 143 i dens oprindelige affattelse. Da de i hovedsagen omhandlede transaktioner fandt sted i perioden mellem 2010 og 2012 finder de to versioner af direktivets artikel 143 begge anvendelse i hovedsagen.

7 Følgende fremgår af tredje til femte betragtning til direktiv 2009/69:

»(3) Indførslen af varer er fritaget for [moms], hvis den efterfølges af levering eller overførsel af de pågældende varer til en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat. Betingelserne for indrømmelse af fritagelsen fastsættes af medlemsstaterne. Erfaringen har imidlertid vist, at forskelle i anvendelsen udnyttes af handlende til at undgå betaling af moms på varer, som indføres på denne måde.

(4) For at undgå en sådan udnyttelse er det nødvendigt for bestemte transaktioner nærmere at definere et sæt minimumsbetingelser på fællesskabsniveau for anvendelse af denne fritagelse.

(5) Målene for dette direktiv, nemlig at imødegå momssvig, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne selv og kan derfor bedre gennemføres på fællesskabsplan; Fællesskabet kan derfor træffe foranstaltninger [...].«

8 Momsdirektivets artikel 143 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

d) indførsel af varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjeland som område 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.«

9 Direktivets artikel 167 bestemmer følgende:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

Lovgivningen om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende moms

10 Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1) er en omarbejdning af Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende [moms] og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT 2003, L 264, s. 1).

11 Forordning nr. 904/2010 ophæver, således som det er fastsat i dens artikel 61, stk. 1, forordning nr. 1798/2003 fra den 1. januar 2012 og finder anvendelse fra samme dato, jf. forordningens artikel 62, stk. 2. Henset til tidspunktet for den udveksling af oplysninger, der er omhandlet i hovedsagen, er det forordning nr. 904/2010, der er relevant for den foreliggende sag.

12 Tredje, fjerde og syvende betragtning til forordning nr. 904/2010 har følgende ordlyd:

»(3) Svig og skatteunddragelse på tværs af grænserne mellem medlemsstaterne fører til budgettab og brud på princippet om skattemæssig retfærdighed. De kan ligeledes bevirke fordrejninger i kapitalbevægelserne og konkurrencevilkårene. Det berører således det indre markeds funktion.

(4) Bekæmpelsen af momssvig kræver et nært samarbejde mellem de kompetente myndigheder, som i hver medlemsstat er ansvarlige for at gennemføre de bestemmelser, der er fastsat på området.

[...]

(7) Med henblik på opkrævningen af det skyldige afgiftsbeløb bør medlemsstaterne samarbejde om at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse. De skal derfor ikke alene sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, der er skyldige på deres eget område, men bør også yde bistand til andre medlemsstater for at sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, som er knyttet til en aktivitet, der udføres på deres eget område, men som er skyldige i en anden medlemsstat.«

13 Denne forordnings artikel 1, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Ved denne forordning fastsættes de vilkår, hvorunder de kompetente myndigheder, der i medlemsstaterne er ansvarlige for anvendelsen af momslovgivningen, skal samarbejde med de kompetente myndigheder i de øvrige medlemsstater og med Kommissionen for at sikre overholdelsen af denne lovgivning.

Med henblik herpå fastsættes der regler og procedurer, som giver medlemsstaternes kompetente myndigheder mulighed for at samarbejde og udveksle alle nødvendige oplysninger indbyrdes med henblik på at foretage en korrekt momsansættelse, kontrollere, at momsen anvendes korrekt, navnlig i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet, og bekæmpe momssvig. Der fastsættes især regler og procedurer, som giver medlemsstaterne mulighed for at indsamle og udveksle de nævnte oplysninger elektronisk.

2. Denne forordning fastlægger betingelserne for, hvordan de i stk. 1 omhandlede myndigheder skal bistå ved beskyttelsen af momsindtægterne i samtlige medlemsstater.«

14 Den nævnte forordnings artikel 7, stk. 1, har følgende ordlyd:

»På anmodning af den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed de i artikel 1 omhandlede oplysninger, herunder også oplysninger vedrørende et eller flere konkrete tilfælde.«

15 Samme forordnings artikel 54, stk. 1, er affattet således:

»Den bistandssøgte myndighed i en medlemsstat skal give den bistandssøgende myndighed i en anden medlemsstat de oplysninger, der er nævnt i artikel 1, på betingelse af, at:

a) antallet og arten af den bistandssøgende myndigheds anmodninger om oplysninger inden for en vis periode ikke udgør en uforholdsmæssig tung administrativ byrde for den bistandssøgte myndighed

b) den bistandssøgende myndighed har udtømt de sædvanlige informationskilder, som den alt efter omstændighederne kunne have brugt til at få de ønskede oplysninger uden fare for, at det

tilstræbte resultat ikke blev nået.«

Lovgivningen om punktafgifter

16 Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) fastsætter i kapitel IV de bestemmelser, der regulerer punktafgiftspligtige varers bevægelser under punktafgiftssuspension. Dette kapitel omfatter direktivets artikel 17-31.

17 Direktivets artikel 21, stk. 1-3, har følgende ordlyd:

»1. Bevægelser af punktafgiftspligtige varer anses kun for at finde sted under en afgiftssuspensionsordning, hvis de foregår på grundlag af et elektronisk administrativt dokument, jf. stk. 2 og 3.

2. Ved anvendelsen af stk. 1 sender afsenderen et udkast til det elektroniske administrative dokument til de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten via det edb-system, der er nævnt i artikel 1 i beslutning nr. 1152/2003/EF, i det følgende benævnt »edb-systemet«.

3. De kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten foretager en elektronisk kontrol af dataene i udkastet til det elektroniske administrative dokument.

Hvis dataene ikke er gyldige, underrettes afsenderen straks.

Hvis dataene er gyldige, tildeler de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten dokumentet en unik administrativ referencekode og meddeler afsenderen den.«

18 Nævnte direktivs artikel 24 bestemmer:

»1. Ved modtagelse af punktafgiftspligtige varer på et af de bestemmelsessteder, der er omhandlet i artikel 17, stk. 1, litra a), nr. i), ii) eller iv), eller i artikel 17, stk. 2, skal modtageren straks og senest fem arbejdsdage efter varebevægelsens ophør undtagen i tilfælde, som er behørigt begrundet over for de kompetente myndigheder, sende en rapport om modtagelsen heraf, i det følgende benævnt »modtagelsesrapport«, til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten via edb-systemet.

[...]

3. De kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten foretager en elektronisk kontrol af dataene i modtagelsesrapporten.

Hvis dataene ikke er gyldige, underrettes modtageren straks.

Hvis dataene er gyldige, bekræfter de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten over for modtageren registreringen af modtagelsesrapporten og sender den til de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten.

4. De kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten sender modtagelsesrapporten videre til afsenderen. Hvis afsendelses- og bestemmelsesstederne er beliggende i samme medlemsstat, sender de kompetente myndigheder i denne medlemsstat modtagelsesrapporten direkte videre til afsenderen.«

19 Kommissionens forordning (EF) nr. 684/2009 af 24. juli 2009 om gennemførelse af Rådets direktiv 2008/118 for så vidt angår edb-procedurer for punktafgiftspligtige varers bevægelser under

punktafgiftssuspension (EUT 2009, L 197, s. 24) fastsætter bl.a. i henhold til artikel 1, litra a), foranstaltninger vedrørende struktur for og indhold af de elektroniske meddelelser, der udveksles via det edb-system, der henvises til i artikel 21, stk. 2, i direktiv 2008/118, i overensstemmelse med sidstnævnte direktivs artikel 21-25.

20 Forordningens artikel 3 bestemmer:

»1. Det udkast til det elektroniske administrative dokument, der skal indsendes i overensstemmelse med artikel 21, stk. 2, i direktiv 2008/118/EF, og det elektroniske administrative dokument, til hvilket der i overensstemmelse med ovennævnte direktivs artikel 21, stk. 3, tredje afsnit, er tildelt en administrativ referencekode, skal overholde de krav, der fastsættes i tabel 1 i bilag I til denne forordning.

2. Udkastet til det elektroniske administrative dokument skal indsendes [tidligst] syv dage før den på dette dokument angivne afgangsdato for de pågældende punktafgiftspligtige varer.«

21 Nævnte forordnings artikel 7 bestemmer:

»Modtagelsesrapporten, der skal indsendes i overensstemmelse med artikel 24 i direktiv [2008/118], og udførselsrapporten, der skal indsendes i overensstemmelse med artikel 25 i det nævnte direktiv, skal overholde de krav, der fastsættes i tabel 6 i bilag I til denne forordning.«

Litauisk ret

22 Momsdirektivets artikel 143, stk. 1 og 2, er blevet gennemført i litauisk ret ved artikel 35 i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (den litauiske lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«). Denne artikel 35 findes i momslovens afsnit V, der har overskriften »tilfælde, hvor de indførte varer ikke er underlagt moms ved indførsel«. Artiklen bestemmer:

»1. Indførte varer er fritaget for moms ved indførsel, hvis det på indførselstidspunktet vides, at varerne er tiltænkt udførsel og skal transporteres til en anden medlemsstat, og importørens levering af varer fra Litauen til en anden medlemsstat i henhold til kapitel VI er genstand for en momssats på 0%.

2. Bestemmelserne i denne artikel finder anvendelse, hvis importøren er registreret som momspligtig person i Litauen, og varerne transporteres til en anden medlemsstat inden for et tidsrum, der ikke overstiger en måned fra den i artikel 14, stk. 12 eller 13, afgiftsudløsende begivenhed. Der kan fastsættes en længere frist for transport af varerne på objektivi grundlag.

3. Gennemførelsesbestemmelserne for denne artikel fastsættes af den nationale toldmyndighed sammen med den centrale skattemyndighed.«

23 Momslovens artikel 49, stk. 1, bestemmer:

»Momssatsen på 0% finder anvendelse på varer, som leveres til en person, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, og som udføres fra det nationale område til en anden medlemsstat [...]«

24 Momslovens artikel 56, der vedrører »[g]rundlag for anvendelsen af momssatsen på 0%«, bestemmer:

»1. [...] En momspligtig person, som i medfør af artikel 49 har anvendt momssatsen på 0%, skal have beviser for, at varerne er ført ud af det nationale område, og, når momssatsen på 0% er anvendt i forbindelse med leveringen af varer til en person, der er momsregistreret i en anden

medlemsstat, beviser for, at den person, hvortil varerne er udført, er momsregistreret i en anden medlemsstat.

[...]

4. Uanset de øvrige bestemmelser i denne artikel har skatteforvaltningen ret til, i overensstemmelse med de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i skatteforvaltningsloven (Mokes?i? administravimo ?statymas), at kræve, at der fremlægges yderligere beviser med henblik på vurderingen af grundlaget for anvendelsen af momssatsen på 0%. [...]

5. Uanset de øvrige bestemmelser i denne artikel har skatteforvaltningen ret til af egen drift eller ved hjælp af de bemyndigede retshåndhævende myndigheder at indsamle yderligere beviser med henblik på vurderingen af grundlaget for anvendelsen af momssatsen på 0%. [...]

25 Reglerne for fritagelse for moms på indførte varer leveret i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union (herefter »reglerne«) er godkendt ved afgørelse nr. 1B-439/VA-71 af 29. april 2004 fra direktøren for den nationale toldmyndighed og lederen af Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (det statslige afgiftstilsyn under Litauens finansminister, herefter »afgiftstilsynet«). Punk 4 i disse regler har følgende ordlyd:

»Varer, der indføres til det nationale område, er fritaget for moms, når følgende betingelser alle er opfyldt:

4.1. Det vides på indførselstidspunktet, at varerne er tiltænkt udførsel og skal transporteres til en anden medlemsstat.

[...]«

26 Reglernes punkt 7 bestemmer:

»Foruden de øvrige dokumenter fremlægges med henblik på toldkontrol følgende dokumenter sammen med indførselsangivelsen:

[...]

7.2. dokumentation for, at de varer, der er indført til landet, er bestemt til at blive, og vil blive, transporteret til en anden medlemsstat (navnlig transportdokumenter eller en kontrakt).«

27 Reglerne blev ændret ved afgørelse nr. 1B-773/VA-119 af 28. december 2010 fra direktøren for den nationale toldmyndighed og lederen af afgiftstilsynet, som trådte i kraft den 1. januar 2011. Denne afgørelse tilføjede et punkt [7a] til reglerne, hvori det hedder:

»Importøren skal straks oplyse det lokale toldkontor skriftligt om ændringer med hensyn til varernes oplagringssted eller køberen (den afgiftspligtige person i den anden medlemsstat og/eller den medlemsstat, hvortil varerne leveres ifølge de med henblik på toldkontrol fremlagte dokumenter) ved fremlæggelsen af nye oplysninger, der forklarer grundene til ændringerne, vedlagt kopi af dokumentationen.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

28 Enteco Baltic er et selskab, der er etableret i Litauen. Det driver engroshandel med brændstof.

29 I den i hovedsagen omhandlede periode fra 2010 til 2012 indførte Enteco Baltic brændstof

fra Hviderusland til Litauen. For dette brændstof blev toldproceduren »toldordning 42« anvendt, som giver mulighed for frigivelse til fri omsætning med fritagelse for moms ved indførsel. I indførselsangivelserne anførte dette selskab momsregistreringsnummeret på købere i en anden medlemsstat, som varerne skulle leveres til. Selskabet oplagrede varerne på lagre for punktafgiftspligtige varer, der var ejet af andre litauiske virksomheder.

30 Enteco Baltic solgte brændstoffet til selskaber i Polen, Slovakiet og Ungarn på grundlag af skriftlige kontrakter og enkeltordrer. Disse kontrakter foreskrev levering »ex works« (»ab fabrik«). I henhold til disse kontrakter skulle Enteco Baltic således kun overføre brændstoffet til køberne i Litauen, som derefter havde ansvaret for den videre transport af varerne til bestemmelsesmedlemsstaten. Såvel de individuelle ordrer fra køberne som de fakturaer, der blev udstedt af Enteco Baltic, blev normalt sendt pr. e-mail.

31 Med henblik på transporten blev der udarbejdet elektroniske transportdokumenter for punktafgiftspligtige varer samt CMR-fragtbreve (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 protokollen af 5.7.1978). De sidstnævnte blev udfyldt af de ansatte i det afsendende afgiftsoplag og angav bl.a. varernes afsendelsessted (dvs. det afsendende afgiftsoplag), køberen og modtagelsesstedet (dvs. det modtagende afgiftsoplag).

32 Efter at varerne var leveret til de modtagende afgiftsoplag i Polen, modtog Enteco Baltic en elektronisk bekræftelse på leveringen af disse varer (herefter »e-ROR-bekræftelsen«). Normalt modtog selskabet også CMR-fragtbrevene med de modtagende afgiftsoplags bekræftelse på, at varerne var modtaget.

33 I nogle tilfælde solgte Enteco Baltic varer til andre afgiftspligtige personer med hjemsted i andre medlemslande end dem, hvis momsregistreringsnummer var anført på indførselsangivelserne. Oplysningerne om disse afgiftspligtige personer, herunder deres momsregistreringsnummer, blev altid givet til afgiftstilsynet i de månedlige rapporter om levering af varer til andre medlemsstater.

34 I løbet af 2012 foretog Vilniaus teritorinio muitinio (det regionale toldkontor i Vilnius, Litauen) (herefter »det regionale toldkontor«) en delvis gennemgang af indførselsangivelserne vedrørende perioden fra den 1. april 2010 til den 31. maj 2012 og konstaterede, at der var uregelmæssigheder vedrørende momsregistreringsnumrene. Det regionale toldkontor korrigerede disse.

35 I 2013 modtog afgiftstilsynet oplysninger fra de ungarske, de polske og de slovakiske afgiftsmyndigheder om et muligt svig i forbindelse med anvendelsen af »toldordning 42«. Disse myndigheder anførte særligt, at de ikke kunne bekræfte, at køberne havde modtaget det pågældende brændstof, og at disse ikke havde angivet moms i den pågældende periode.

36 På baggrund af disse oplysninger gennemførte afgiftstilsynet en fornyet afgiftskontrol i 2013 vedrørende Enteco Baltics udførelse af sine momsforpligtelser for perioden fra den 1. januar 2012 til den 30. juni 2013. Afgiftstilsynet fastslog, at selskabet havde givet tilstrækkelig dokumentation for, at varerne var transporteret ud af landet, og at retten til som ejer at råde over dem var blevet overdraget til køberne. Ifølge afgiftstilsynet er det ikke fastslået, at Enteco Baltic har udvist nogen forsømmelighed eller uforsigtighed i forbindelse med de pågældende transaktioner.

37 Det regionale toldkontor gennemførte ligeledes en yderligere kontrol i 2014 og 2015, der dækkede perioden mellem den 1. april 2010 og den 31. maj 2012, samt en oprindelig kontrol vedrørende perioden fra den 1. juni 2012 til den 31. december 2013. Ved afslutningen af disse kontroller fastslog det regionale toldkontor, at Enteco Baltic ikke havde leveret brændstoffet til de afgiftspligtige personer, der var angivet i indførselsangivelserne, eller ikke havde bevist, at

brændstoffet var blevet transporteret, og at retten til som ejer at råde over det var overdraget til de personer, der var angivet i de fakturaer, der angav den skyldige moms.

38 Enteco Baltic rettede henvendelse til en polsk virksomhed, som leverer tjenesteydelser vedrørende økonomiske oplysninger, med henblik på at indhente yderligere oplysninger om den pågældende transport. Selskabet anmodede endvidere det regionale toldkontor om selv at henvende sig til de polske afgiftsoplag for at indhente de oplysninger, som den nævnte informationsvirksomhed ikke kunne indhente. Denne anmodning blev ikke imødekommet.

39 Den 25. november 2015 vedtog det regionale toldkontor en inspektionsrapport, hvori det blev fastslået, at Enteco Baltic med urette havde betragtet indførslen af brændstof fra Hviderusland som momsfritaget. Selskabet blev følgelig pålagt at betale 3 220 822 EUR i moms samt bøder og renter.

40 Den nationale toldmyndighed opretholdt dette betalingspålæg ved afgørelse af 16. marts 2016.

41 Enteco Baltic påklagede den nationale toldmyndigheds afgørelse til Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litauens regerings udvalg for skattetvister). Ved afgørelse af 1. juni 2016 hjemviste udvalget for skattetvister sagen til den nationale toldmyndighed.

42 Både Enteco Baltic og den nationale toldmyndighed har anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om bl.a. annullation af afgørelsen fra regeringens udvalg for skattetvister.

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

»1) Skal momsdirektivets artikel 143, stk. 2, fortolkes som et forbud mod, at afgiftsmyndigheden i en medlemsstat nægter at anvende fritagelsen i direktivets artikel 143, stk. 1, litra d), udelukkende fordi varerne på [indførselstidspunktet] efter planen skulle leveres til en momspligtig person, og dennes momsregistreringsnummer derfor var specificeret i [indførselsangivelsen], men varerne på grund af ændrede omstændigheder senere blev transporteret til en anden afgiftspligtig (momspligtig) person, og den offentlige myndighed fik alle oplysninger om den faktiske købers identitet?

2) Under omstændigheder som de i denne sag omhandlede kan momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), da fortolkes således, at dokumenter, som ikke er blevet tilbagebevist ([fragtbreve i elektronisk form (elektronisk administrativt dokument, herefter »e-AD fragtbreve«)] og e-ROR [bekræftelserne]), og som bekræfter, at varerne er transporteret fra et afgiftsoplag i en medlemsstat til et afgiftsoplag i en anden medlemsstat, kan anses for tilstrækkeligt bevis for, at varerne er transporteret til en anden medlemsstat?

3) Skal momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), fortolkes som et forbud mod, at en afgiftsmyndighed i en medlemsstat nægter at anvende fritagelsen i denne bestemmelse, hvis rådighedsretten ikke er blevet overdraget direkte til køberen af varerne, men via personer, som køberen har specificeret (transportvirksomheder/afgiftsoplag)?

4) Er en administrativ praksis i strid med princippet om momsneutralitet og om beskyttelsen af berettigede forventninger, når fortolkningen i henhold til denne praksis er forskellig for så vidt angår det, der skal anses for en overdragelse af rådighedsretten, og de beviser, der skal fremlægges for at underbygge en sådan overdragelse, alt efter, om momsdirektivets artikel 167 eller artikel 143, stk. 1, litra d), finder anvendelse?

5) Omfatter anvendelsesområdet for princippet om god tro i forbindelse med momspålæggelse også personers ret til fritagelse for [moms ved indførsel] [i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d)] i sager som den i hovedsagen omhandlede, dvs. når toldmyndighederne nægter en afgiftspligtig person ret til fritagelse for [moms ved indførsel] på det grundlag, at betingelserne for yderligere levering af varerne inden for Den Europæiske Union (momsdirektivets artikel 138) ikke er opfyldt?

6) Skal momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), fortolkes som et forbud mod en administrativ praksis i medlemsstaterne, hvorefter formodningen om, (i) at rådighedsretten ikke var overdraget til en bestemt kontraktpart, og (ii) at den afgiftspligtige person havde eller burde have kendskab til mulig momssvig begået af kontraktparten, bygger på det forhold, at virksomheden kommunikerede med kontraktparterne ved elektroniske kommunikationsmidler, og at det var fastslået under en afgiftsmyndigheds efterforskning, at kontraktparterne ikke drev virksomhed på de specificerede adresser og ikke indberettede momsen på transaktionerne med den afgiftspligtige person?

7) Skal momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), fortolkes således, at selv om den momspligtige person har pligt til at underbygge retten til afgiftsfritagelse, betyder dette dog ikke, at den kompetente offentlige myndighed, som træffer afgørelse om problemstillingen vedrørende rådighedsrettens overdragelse, ikke har pligt til at indsamle oplysninger, der kun er tilgængelige for offentlige myndigheder?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

44 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat nægter fritagelse for moms ved indførsel alene med den begrundelse, at de omhandlede varer – som følge af en ændring i omstændighederne indtrådt efter indførslen – er blevet leveret til en anden afgiftspligtig person end den, hvis momsregistreringsnummer var angivet i indførselsangivelsen, skønt importøren har afgivet alle oplysninger om den nye købers identitet til de kompetente myndigheder i indførselsmedlemsstaten.

45 Det skal indledningsvis bemærkes, at som anført i denne doms præmis 6 udløb gennemførelsesfristen for direktiv 2009/69, som tilføjede et stk. 2 til momsdirektivets artikel 143 i dens oprindelige affattelse, den 1. januar 2011. Følgelig kan denne sidstnævnte bestemmelse først finde anvendelse fra denne dato.

46 For det første fremgår det af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), at medlemsstaterne fritager indførsel af varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjelandssområde 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.

47 Fritagelse for moms ved indførsel er således underlagt en betingelse om importørens efterfølgende levering inden for Fællesskabet, der i sig selv er afgiftsfri i henhold til momsdirektivets artikel 138, og afhænger dermed af overholdelsen af de materielle betingelser, der er fastsat i denne artikel, således som generaladvokaten har anført i punkt 42, 50 og 68 i forslaget til afgørelse.

48 Hverken momsdirektivets artikel 138 eller artikel 143, stk. 1, litra d), indeholder derimod noget krav om, at importøren skal angive momsregistreringsnummeret på den køber, der er involveret i den efterfølgende transaktion inden for Fællesskabet.

49 Før ændringen af momsdirektivet i dets oprindelige affattelse ved direktiv 2009/69 kunne en sådan forpligtelse være fastsat i national lovgivning, således som det er tilfældet i den litauiske lovgivning i hovedsagen.

50 I mangel af enhver bestemmelse herom i momsdirektivet tilkommer det medlemsstaterne i overensstemmelse med direktivets artikel 131 at fastsætte de betingelser, hvorunder de afgiftsfritager indførsler efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af den fritagelse for indførsler, der er fastsat i direktivet, 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 (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis; af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 27, og af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 33).

51 I denne henseende har Domstolen i forbindelse med den fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, allerede fastslået, at da denne undtagelse afhænger af overholdelsen af de materielle betingelser, som er udtømmende opregnet i denne bestemmelse, og som ikke omfatter en forpligtelse for køberen til at være i besiddelse af et momsregistreringsnummer, kan medlemsstaterne i princippet ikke nægte at indrømme denne fritagelse på grund af manglende opfyldelse af et formelt krav, såsom kundens momsregistreringsnummer, som i givet fald er fastsat i den nationale lovgivning i en medlemsstat (jf. i denne retning dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 29 og 32).

52 De samme betragtninger gør sig gældende, når en medlemsstat i henhold til momsdirektivets artikel 131 bestemmer, at den fritagelse ved indførsel, der er omhandlet i direktivets artikel 143, stk. 1, litra d), er underlagt et krav om, at importøren skal oplyse kundens momsregistreringsnummer.

53 For det andet bemærkes, at momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b), som er resultatet af de ændringer, der blev indført ved direktiv 2009/69, herefter bestemmer, at importøren, for at opnå den fritagelse ved indførsel, der er omhandlet i bestemmelsens stk. 1, litra d), skal oplyse køberens momsregistreringsnummer på tidspunktet for indførslen.

54 Selv om denne bestemmelse i lyset af dens ordlyd kan fortolkes således, at fritagelse ved indførsel skal nægtes, når importøren efter at have oplyst en købers momsregistreringsnummer leverer de omhandlede varer til en anden køber, ville en sådan fortolkning imidlertid være i strid med den generelle opbygning af momsdirektivets artikel 143, stk. 2, og den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår.

55 For det første fremgår det således af tredje til femte betragtning til direktiv 2009/69, at momsdirektivets artikel 143, stk. 2, opregner minimumsbetingelserne for anvendelse af den fritagelse for moms ved indførsel, der er fastsat heri. Tilføjelsen af disse betingelser i momsdirektivet var begrundet i nødvendigheden af at hindre svig og misbrug af ordningen for momsfrigivelse af operatører, som udnyttede forskellene i betingelserne for tilkendelse af den fritagelse ved indførsel, der tidligere var fastsat af medlemsstaterne. Det følger heraf, at den forpligtelse for importøren, som findes i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b), som følge af den ændring, der blev foretaget ved direktiv 2009/69, til at oplyse momsregistreringsnummeret på køberen ikke kan betragtes som en materiel betingelse for fritagelse, men tilsigter alene at

afhjælpe forskelle i anvendelsen af fritagelsen mellem medlemsstaterne.

56 Dette gælder så meget desto mere, som direktiv 2009/69 ikke indebar en ændring af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), som henviser til de materielle betingelser for den fritagelse af efterfølgende levering inden for Fællesskabet, der er fastsat i direktivets artikel 138.

57 For det andet skal det tilføjes under henvisning til de betragtninger, der er anført af generaladvokaten i punkt 67-71 i forslaget til afgørelse, at en fortolkning i strid med denne bestemmelse ville være uforenelig med den omstændighed, at fritagelse ved indførsel er underlagt et krav om overholdelse af betingelserne for fritagelse ved efterfølgende levering inden for Fællesskabet, og da disse betingelser – og navnlig momsdirektivets artikel 138 – ikke er blevet ændret ved direktiv 2009/69, ville det gøre ordningen med afgiftsfritagelse inkonsekvent.

58 Derfor, uanset om det er i henhold til den oprindelige affattelse af momsdirektivet eller momsdirektivet som ændret, kan fritagelsen ved indførsel i princippet ikke afslås alene med den begrundelse, at varerne er blevet leveret til en anden køber end den, hvis nummer er angivet på indførselstidspunktet, på betingelse af, at det er godtgjort, at indførslen faktisk er blevet efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet, der opfylder de materielle betingelser for fritagelse, som er fastsat i direktivets artikel 138, stk. 1, og at importøren altid behørigt har underrettet den kompetente myndighed om ændringerne i købernes identitet.

59 Det kan kun forholde sig anderledes, såfremt importøren forsætligt har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystem virkemåde i fare eller såfremt tilsidesættelsen af et formelt krav har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. analogt dom af 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 39, 43, 44 og 46, og af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 36-39 og 42).

60 Det skal i øvrigt bemærkes, at med henblik på at sanktionere en tilsidesættelse af formelle krav kan medlemsstaterne imidlertid overveje andre sanktioner end nægtelse af at indrømme en moms-fritagelse, f.eks. pålæggelse af en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed (jf. i denne retning dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 52).

61 I lyset af ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat nægter fritagelse for moms ved indførsel alene med den begrundelse, at de omhandlede varer – som følge af en ændring i omstændighederne indtrådt efter indførslen – er blevet leveret til en anden afgiftspligtig person end den, hvis momsregistreringsnummer var angivet i indførselsangivelsen, skønt importøren har afgivet alle oplysninger om den nye købers identitet til de kompetente myndigheder i indførselsmedlemsstaten, på betingelse af, at det er fastslået, at de materielle betingelser for fritagelsen for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet faktisk er opfyldt.

Det andet spørgsmål

62 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), sammenholdt med direktivets artikel 138 og artikel 143, stk. 2, litra c), skal fortolkes således, at visse dokumenter, som f.eks. CMR og e-AD fragtbrevene og e-ROR bekræftelserne, som bekræfter transporten af varerne fra et afgiftsoplag i indførselsmedlemsstaten ikke til køberen, men til et afgiftsoplag i en anden medlemsstat, kan betragtes som tilstrækkeligt bevis for forsendelse eller transport af varer som omhandlet i disse bestemmelser.

63 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), fastsætter en fritagelse for indførsel af varer, der efterfølgende er genstand for en levering inden for Fællesskabet, som selv er fritaget i overensstemmelse med direktivets artikel 138, stk. 1.

64 For det første fremgår det af momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), hvis bestemmelser følger af de ændringer, der blev indført ved direktiv 2009/69, at fritagelsen ved indførsel af varer kun finder anvendelse, hvis importøren på indførselstidspunktet fremlægger bevis for, at de indførte varer er bestemt til at blive transporteret eller forsendt fra indførselsmedlemsstaten til en anden medlemsstat.

65 I denne henseende bemærkes, at det før disse ændringer alene tilkom medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for den momsfristagelse ved indførsel af varer, der er fastsat i momsdirektivets artikel 143, stk. 1.

66 For det andet bemærkes, at fritagelsen for levering af en vare inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1, 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 nævnte vare er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område (dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 25).

67 Det påhviler den part, der påberåber sig retten til momsfristagelse, dvs. leverandøren af varerne, at føre bevis for, at de betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, er opfyldt (dom af 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 26). Det forholder sig imidlertid således, at under omstændigheder, hvor retten til som ejer at råde over varen er blevet overført til erhververen på leveringsmedlemsstatens område, og hvor det tilkommer denne erhverver at forsende eller transportere varen ud af leveringsmedlemsstatens område, afhænger det bevis, som leverandøren kan forelægge for afgiftsmyndighederne, i det væsentlige af de beviselementer, han modtager til dette formål fra erhververen (dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 37, og af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 66).

68 Endvidere fremgår det af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, og af Domstolens praksis, at betingelsen vedrørende forsendelsen eller transporten af de omhandlede varer er opfyldt, når varerne faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område med henblik på overførsel til bestemmelsesmedlemsstaten (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 27 og 33).

69 Det følger af det ovenstående, at importøren for at kunne drage fordel af den fritagelse ved indførsel, der er fastsat i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), navnlig over for myndighederne i indførselsmedlemsstaten skal føre bevis for dels, at de omhandlede varer på tidspunktet for indførslen var bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, dels, at varerne i forbindelse med denne efterfølgende levering inden for Fællesskabet har været genstand for en sådan forsendelse eller transport.

70 Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt, at importøren godtgør, at de omhandlede varer er bestemt til at blive forsendt eller transporteret og efterfølgende faktisk er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, uden at det er nødvendigt at godtgøre, at de er bestemt til at blive forsendt specifikt til køberen af disse varers adresse.

71 I den foreliggende sag har den forelæggende ret særligt rejst et spørgsmål om bevisværdien

af CMR og e-AD fragtbreve og e-ROR bekræftelser. Selv om det tilkommer den forelæggende ret at vurdere bevisværdien af de beviselementer, der er fremlagt i hovedsagen, kan Domstolen ikke desto mindre oplyse denne ret om alle de elementer angående fortolkningen af EU-retten, der kan være til nytte for den.

72 Hvad i denne forbindelse først angår e-AD fragtbrevene bør der henvises til de EU-retlige bestemmelser om det elektroniske administrative dokument, der ledsager varebevægelserne under punktafgiftssuspension (herefter »e-AD ledsagedokumentet«), såsom de i hovedsagen omhandlede, som er underlagt sådanne afgifter.

73 For det første fremgår det af artikel 21, stk. 2, i direktiv 2008/118 og artikel 3 forordning nr. 684/2009, sammenholdt med tabel 1 i bilag I til denne forordning, at afsenderen tidligst syv dage før den angivne afgangsdato for de pågældende punktafgiftspligtige varer skal indsende et udkast til e-AD ledsagedokument, som bl.a. skal indeholde oplysninger om de involverede erhvervsdrivende, dvs. afsenderen og modtageren, afgangs- og bestemmelsesstedet, de afsendte varer og fakturaen vedrørende disse varer samt transporten heraf, til de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten. Oplysningerne i dette udkast kontrolleres af disse myndigheder i overensstemmelse med direktivets artikel 21, stk. 3.

74 Som generaladvokaten har anført i punkt 122 og 124 i forslaget til afgørelse, må det fastslås, at et sådant udkast til e-AD ledsagedokument, hvis det er behørigt udfyldt og fremlagt på tidspunktet for indførslen, kan udgøre et element, der kan godtgøre, at de pågældende varer på dette tidspunkt var bestemt til at blive transporteret eller forsendt til en anden medlemsstat som omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c).

75 For det andet skal det præciseres, at det følger af artikel 24 i direktiv 2008/118, at modtageren ved modtagelsen af de punktafgiftspligtige varer skal sende en rapport om modtagelsen af varerne til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten, og disse myndigheder videresender rapporten til afsenderen. I denne henseende fremgår det af artikel 7 i forordning nr. 684/2009, sammenholdt med tabel 6 i bilag I til nævnte forordning, at modtagelsesrapporten skal indeholde en henvisning til det relevante e-AD ledsagedokument.

76 Som generaladvokaten har anført i punkt 126 i forslaget til afgørelse, må det fastslås, at en sådan modtagelsesrapport kan godtgøre, at den omhandlede vare faktisk har forladt forsendelsesmedlemsstatens område, og at den er blevet transporteret eller forsendt til en anden medlemsstat som omhandlet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

77 Hvad for det andet angår e-ROR-bekræftelserne, fremgår det af sagens akter, at de er udformet efter forsendelsen eller transporten af varerne. For så vidt som disse bekræftelser endnu ikke findes på indførselstidspunktet, kan de ikke godtgøre, at de omhandlede varer på dette tidspunkt var bestemt til at blive transporteret eller forsendt til en anden medlemsstat som omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b). De kan imidlertid tages i betragtning med henblik på at godtgøre den faktiske forsendelse eller transport af varerne som omhandlet i direktivets artikel 138, stk. 1.

78 Hvad endelig angår CMR-fragtbrevene bemærkes, at disse udfærdiges før forsendelsen eller transporten til bestemmelsesmedlemsstaten og angiver bl.a. afsendelsesstedet, køberen, modtagelsesstedet og transportkøretøjerne. De kan dermed godtgøre, at de omhandlede varer er bestemt til at blive afsendt eller transporteret til denne medlemsstat og tages i betragtning i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), for så vidt som de fremlægges ved indførslen. De kan også tages i betragtning i henhold til direktivets artikel 138, stk. 1, og dette gælder så meget desto mere, hvis de efter forsendelsen eller transporten er blevet forsynet med en påtegning om modtagelsen.

79 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at parterne i hovedsagen er uenige om, hvorvidt fritagelsen ved indførsel kunne nægtes alene med den begrundelse, at de CMR-fragtbreve, som Enteco Baltic havde fremlagt, ikke var forsynet med en påtegning om modtagelsen eller en påtegning om registrering fra de polske afgiftsoplag. Det skal imidlertid bemærkes, at denne omstændighed ikke i sig selv kan føre til nægtelse af undtagelsen, såfremt de øvrige beviselementer, som nævnte selskab har fremlagt, kan godtgøre dels, at de omhandlede varer på tidspunktet for indførslen var bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat end indførselsmedlemsstaten, dels, at varerne ved efterfølgende transaktioner faktisk er blevet forsendt eller transporteret til denne anden medlemsstat.

80 Det tilkommer således den forelæggende ret at efterprøve, henset til samtlige de beviselementer, der er fremlagt af Enteco Baltic, om disse betingelser er opfyldt.

81 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), sammenholdt med direktivets artikel 138 og artikel 143, stk. 2, litra c), skal fortolkes således, at:

- visse dokumenter, som bekræfter transporten af varerne fra et afgiftsoplag i indførselsmedlemsstaten ikke til køberen, men til et afgiftsoplag i en anden medlemsstat, kan betragtes som tilstrækkeligt bevis for forsendelse eller transport af disse varer til en anden medlemsstat
- dokumenter såsom CMR-fragtbreve og e-AD-ledsagedokumenter kan tages i betragtning for at godtgøre, at på tidspunktet for indførslen til en medlemsstat var de omhandlede varer bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat som omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), forudsat at disse dokumenter fremlægges på dette tidspunkt og indeholder alle de nødvendige oplysninger. Disse dokumenter samt e-ROR-bekræftelserne og modtagelsesrapporterne udstedt efter en varebevægelse under punktafgiftssuspension kan godtgøre, at de pågældende varer faktisk er forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat i overensstemmelse med direktivets artikel 138, stk. 1.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

82 Med det tredje og det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at den er til hinder for, at myndighederne i en medlemsstat nægter at give en importør mulighed for at drage fordel af retten til momsfrigørelse i henhold til denne bestemmelse, for indførsel af varer, som han har foretaget i denne medlemsstat, som er blevet efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet, når disse varer ikke blev sendt direkte til køberen, men er blevet overdraget til transportvirksomheder og afgiftsoplag, som sidstnævnte har udpeget, og om, hvorvidt begrebet »levering af varer« som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 1, i denne sammenhæng skal forstås på samme måde som i forbindelse med direktivets artikel 167.

83 Indledningsvis skal det bemærkes, at den fritagelse ved indførsel, der er fastsat i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), afhænger af, at der efterfølgende finder en levering inden for Fællesskabet sted, som selv er fritaget i henhold til direktivets artikel 138, stk. 1.

84 I lighed med alle leveringer af varer som defineret i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, kræver en levering inden for Fællesskabet en overgang af retten til som en ejer at råde over et materielt gode til erhververen (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 32).

85 Ifølge en fast retspraksis skal begrebet »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivet undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som er særlig for EU-retten (jf. i denne retning dom af 3.6.2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 22). I overensstemmelse med formålet med momsdirektivet, der bl.a. skal sikre, at det fælles momssystem hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 8, og af 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, præmis 25), skal dette begreb tillægges en ensartet betydning i forbindelse med dette direktiv. Det kan derfor ikke fortolkes på forskellige måder i forbindelse med henholdsvis fritagelse ved indførsel og retten til at fradrage indgående moms i henhold til momsdirektivets artikel 167.

86 Det følger ligeledes af Domstolens praksis, at begrebet »levering af varer« ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at det omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom af 3.6.2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

87 Overdragelse af retten til at råde over et materielt gode som ejer kræver ikke, at den part, til hvem dette gode overføres, fysisk er i besiddelse af varen, eller at varen fysisk er blevet transporteret til ham, og/eller at han fysisk har modtaget den (kendelse af 15.7.2015, Itales, C-123/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:511, præmis 36).

88 Derimod forholder det sig således, at hvis der ikke er sket en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, kan hverken en overdragelse af varer alene med henblik på ihændehaveelse heraf (jf. i denne retning dom af 14.7.2005, British American Tobacco og Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, præmis 36), eller det forhold, at en transportør fysisk flytter de omhandlede varer fra et sted til et andet på vegne af andre erhvervsdrivende (jf. i denne retning dom af 3.6.2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 25), henhøre under begrebet »levering af varer«.

89 For så vidt angår tvisten i hovedsagen skal det med henblik på at fastslå, om de transaktioner, der er udført mellem importøren og køberne efter indførslen af de omhandlede varer, skal kvalificeres som »levering af varer« i momsdirektivets forstand, som det fremgår af punkt 95-97 i generaladvokatens forslag til afgørelse, vurderes, om beføjelsen til som ejer at råde over disse varer blev overført fra Enteco Baltic til transportører og afgiftsoplag, eller om disse kun har spillet en rolle som formidlere af transport og oplagring uden at få overført denne råderet. I dette sidstnævnte tilfælde, og forudsat at denne ret faktisk er blevet overdraget fra Enteco Baltic til købere, således som det antydes i anmodningen om præjudiciel afgørelse, skal disse transaktioner kvalificeres som »levering af varer«.

90 Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge i lyset af alle de faktiske omstændigheder, som retten er i besiddelse af, om dette er tilfældet i den tvist, der er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 13, og af 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 34).

91 Hvis det efter denne vurdering viser sig, at Enteco Baltic har overdraget retten til som ejer at råde over varerne til køberne, og forudsat at de andre betingelser for fritagelse ved indførsel er opfyldt, kan Enteco Baltic ikke nægtes fritagelse ved indførsel.

92 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det tredje og det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at den er til hinder for, at myndighederne i en medlemsstat nægter at give en importør mulighed for at drage fordel af retten

til momsfrigtagelse i henhold til denne bestemmelse, for indførsel af varer, som han har foretaget i denne medlemsstat, som er blevet efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet, med den begrundelse, at disse varer ikke blev sendt direkte til køberen, men er blevet overdraget til transportvirksomheder og afgiftsoplag, som sidstnævnte har udpeget, når retten til som ejer at råde over de pågældende varer er blevet overdraget fra importøren til køberen. I denne forbindelse bemærkes, at begrebet »levering af varer« som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 1, skal fortolkes på samme måde som i forbindelse med det nævnte direktivs artikel 167.

Det femte og det sjette spørgsmål

93 Med det femte og det sjette spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at den er til hinder for en administrativ praksis, hvorefter retten til momsfrigtagelse ved indførsel under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er nægtet en importør i god tro, når betingelserne for fritagelse for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet ikke er opfyldt på grund af momssvig begået af køberen.

94 Det skal i denne henseende bemærkes, 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 hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig. 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 han nægtes indrømmelse af fritagelsen (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 48 og 54 og den deri nævnte retspraksis).

95 Det tilkommer således den nationale ret at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen med henblik på at fastlægge, om Enteco Baltic 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 (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53). Domstolen kan ikke desto mindre oplyse denne ret om alle de elementer angående fortolkningen af EU-retten, der kan være til nytte for den (dom af 14. juni 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 72).

96 I den foreliggende sag indeholder de sagsakter, der er forelagt Domstolen, ikke nogen elementer, der kan føre til nogen konklusion om, hvorvidt det er godtgjort, om Enteco Baltic har handlet med den fornødne omhu eller ej. I denne henseende skal det dog præciseres, som generaladvokaten har anført i punkt 102-104 i sit forslag til afgørelse, at den omstændighed, at importøren har kommunikeret med sine kunder ved hjælp af e-mail, hverken gør det muligt at identificere en mangel på god tro eller en forsømmelse fra hans side eller at antage, at selskabet vidste eller burde have vidst, at det deltog i momssvig.

97 I tilfælde af, at den forelæggende ret skulle fastslå, at Enteco Baltic har handlet i god tro og truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af selskabet, for at sikre, at de gennemførte transaktioner vedrørende indførsel og levering ikke har ført til deltagelse i momssvig, bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at retssikkerhedsprincippet 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, 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).

98 Det fremgår ikke af de sagsakter, som Domstolen råder over, at disse betingelser er opfyldt i den i hovedsagen omhandlede situation. I denne henseende fremgår det ganske vist af disse sagsakter, at afgiftstilsynet på grundlag af den dokumentation, som Enteco Baltic har fremlagt, har konkluderet, at betingelserne for fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet var opfyldt, og at selskabet ikke kunne tilskrives nogen forsømmelse. Det skal dog fremhæves, at den analyse, der er foretaget af afgiftstilsynet, som under alle omstændigheder alene vedrørte visse af de i hovedsagen omhandlede transaktioner, ikke var til hinder for, at det regionale toldkontor ved en ny kontrol foretaget inden for de fastsatte frister kontrollerede, om Enteco Baltic ikke var og ikke kunne være bekendt med en mulig momssvig begået af køberen for så vidt angår samtlige de pågældende transaktioner.

99 Fortolkningen af retssikkerhedsprincippet i lyset af de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 97 og 98, drages ikke i tvivl af det argument, der er blevet fremført under retsmødet af den litauiske regering og Kommissionen, hvorefter den kontrol, der blev foretaget af afgiftstilsynet og det regionale toldkontor, havde forskellige formål, idet den første undersøgte opfyldelsen af de betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, og den anden kontrollerede opfyldelsen af de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 143, stk. 1, litra d). Den fritagelse ved indførsel, som indrømmes i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), er således underlagt et krav om, at betingelserne for fritagelse for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet i henhold til dette direktivs artikel 138 er opfyldt. Ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen vedrørte det regionale toldkontors afgørelse imidlertid netop betingelserne i denne sidstnævnte bestemmelse.

100 På baggrund af ovenstående bemærkninger skal det femte og det sjette spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at den er til hinder for en administrativ praksis, hvorefter retten til momsfrigørelse ved indførsel under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er nægtet en importør i god tro, når betingelserne for fritagelse for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet ikke er opfyldt på grund af momssvig begået af køberen, medmindre det er godtgjort, at importøren vidste eller burde have vidst, at transaktionen var involveret i svig begået af køberen, og importøren ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå sin egen deltagelse i denne svig. Den omstændighed, at importøren og køberen har kommunikeret via e-mail, giver ikke i sig selv mulighed for at antage, at importøren vidste eller burde have vidst, at han var involveret i svig.

Det syvende spørgsmål

101 Med sit syvende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at de kompetente nationale myndigheder ved vurderingen af overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne er forpligtede til at indsamle oplysninger, som alene de offentlige myndigheder har adgang til.

102 I denne forbindelse skal det bemærkes, at analogt med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 67, og som den forelæggende ret i øvrigt har anført, tilkommer det importøren at godtgøre, at betingelserne for fritagelse ved indførslen i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), er opfyldt. I denne forbindelse skal importøren navnlig godtgøre, at beføjelsen til som ejer at råde over varerne er overgået til køberen.

103 I forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet fremgår det i øvrigt af Domstolens praksis, at når leverandøren ikke er i stand til at fremlægge de nødvendige beviser for at godtgøre, at betingelserne for fritagelse af en levering inden for Fællesskabet er opfyldt, er skatte- og afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres, ikke

forpligtede til at anmode om oplysninger hos myndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten på grundlag af bestemmelserne i forordning nr. 1798/2003 vedrørende ordningen for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder (jf. i denne retning dom af 22.4.2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 37, og analogt dom af 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 28, 34 og 38).

104 En sådan fortolkning kan overføres på forordning nr. 904/2010, som i henhold til forordningens artikel 62, stk. 2, finder anvendelse fra den 1. januar 2012, og som i overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, ophævede forordning nr. 1798/2003 fra samme dato.

105 Som det navnlig fremgår af tredje, fjerde og syvende betragtning til forordning nr. 904/2010, tjener denne forordning til at bekæmpe momssvig og momsunddragelse og at bidrage til en korrekt anvendelse af moms. Med henblik herpå fastsætter denne forordning i overensstemmelse med dens artikel 1, stk. 1, andet afsnit, regler og procedurer, som giver medlemsstaternes kompetente myndigheder mulighed for at samarbejde og udveksle alle nødvendige oplysninger indbyrdes med henblik på at foretage en korrekt momsansættelse, kontrollere, at momsen anvendes korrekt, navnlig i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet, og bekæmpe momssvig. Særligt bestemmer forordningens artikel 7, stk. 1, med henblik herpå, at den bistandssøgte myndighed på anmodning af en national myndighed meddeler de oplysninger, der kan muliggøre en korrekt momsansættelse. Artikel 54, stk. 1, i forordning nr. 904/2010 fastsætter grænserne for denne udveksling af oplysninger mellem nationale myndigheder, der ikke er forpligtede til at afgive de ønskede oplysninger under alle omstændigheder. Følgelig, og da der ikke foreligger udtrykkelige bestemmelser i denne henseende i forordningen, giver den ingen særlig ret for en afgiftspligtig person til at anmode om videregivelse af oplysninger i tilfælde af, at den pågældende ikke er i stand til selv at fremlægge beviser til godtgørelse af hans ret til momsfrigivelse (jf. analogt dom af 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 30-34).

106 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det syvende spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at de kompetente nationale myndigheder ved vurderingen af overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne ikke er forpligtede til at indsamle oplysninger, som alene de offentlige myndigheder har adgang til.

Sagsomkostninger

107 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, litra b), 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 de er til hinder for, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat nægter fritagelse for merværdiafgift ved indførsel alene med den begrundelse, at de omhandlede varer – som følge af en ændring i omstændighederne indtrådt efter indførslen – er blevet leveret til en anden afgiftspligtig person end den, hvis merværdiafgiftsregistreringsnummer var angivet i indførselsangivelsen, skønt importøren har afgivet alle oplysninger om den nye købers identitet til de kompetente myndigheder i indførselsmedlemsstaten, på betingelse af, at det er fastslået, at de materielle betingelser for fritagelsen for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet faktisk er opfyldt.**

2) Artikel 143, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, sammenholdt med direktivets artikel 138 og artikel 143, stk. 2, litra c), skal fortolkes således, at:

- visse dokumenter, som bekræfter transporten af varerne fra et afgiftsoplag i indførselsmedlemsstaten ikke til køberen, men til et afgiftsoplag i en anden medlemsstat, kan betragtes som tilstrækkeligt bevis for forsendelse eller transport af disse varer til en anden medlemsstat
- dokumenter såsom ekspeditionsbreve, der er udfærdiget på grundlag af konventionen om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej, undertegnet i Genève den 19. maj 1956, som ændret ved protokollen af 5. juli 1978 og elektroniske administrative dokumenter, der ledsager varebevægelserne under punktafgiftssuspension, kan tages i betragtning for at godtgøre, at på tidspunktet for indførslen til en medlemsstat var de omhandlede varer bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat som omhandlet i artikel 143, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112, som ændret, forudsat at disse dokumenter fremlægges på dette tidspunkt og indeholder alle de nødvendige oplysninger. Disse dokumenter samt de elektroniske bekræftelser på leveringen af disse varer og modtagelsesrapporterne udstedt efter en varebevægelse under punktafgiftssuspension kan godtgøre, at de pågældende varer faktisk er forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat i overensstemmelse med artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret.

3) Artikel 143, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at myndighederne i en medlemsstat nægter at give en importør mulighed for at drage fordel af retten til fritagelse for merværdiafgift i henhold til denne bestemmelse, for indførsel af varer, som han har foretaget i denne medlemsstat, som er blevet efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet, med den begrundelse, at disse varer ikke blev sendt direkte til køberen, men er blevet overdraget til transportvirksomheder og afgiftsoplag, som sidstnævnte har udpeget, når retten til som ejer at råde over de pågældende varer er blevet overdraget fra importøren til køberen. I denne forbindelse bemærkes, at begrebet »levering af varer« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i dette direktiv, som ændret, skal fortolkes på samme måde som i forbindelse med artikel 167 i nævnte direktiv, som ændret.

4) Artikel 143, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, skal fortolkes således, at den er til hinder for en administrativ praksis, hvorefter retten til fritagelse for merværdiafgift ved indførsel under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende er nægtet en importør i god tro, når betingelserne for fritagelse for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet ikke er opfyldt på grund af afgiftssvig begået af køberen, medmindre det er godtgjort, at importøren vidste eller burde have vidst, at transaktionen var involveret i svig begået af køberen, og importøren ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå sin egen deltagelse i denne svig. Den omstændighed, at importøren og køberen har kommunikeret via e-mails, giver ikke i sig selv mulighed for at antage, at importøren vidste eller burde have vidst, at han var involveret i svig.

5) Artikel 143, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, skal fortolkes således, at de kompetente nationale myndigheder ved vurderingen af overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne ikke er forpligtede til at indsamle oplysninger, som alene de offentlige myndigheder har adgang til.

Underskrifter

* Processprog: litauisk.