

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. MENGOZZI

fremsat den 22. marts 2018 (1)

Sag C-108/17

UAB »Enteco Baltic«

mod

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

procesdeltager

Vilniaus teritorin? muitin?

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF – artikel 138, stk. 1, artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, i direktiv 2006/112 – fritagelse for importmoms, når importen efterfølges af en fritaget levering inden for Fællesskabet – varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjeland til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes – importørens angivelse af køberens momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten – formelt eller materielt krav vedrørende retten til fritagelse for importmoms – tilstrækkelig dokumentation til at bevise, at varerne er sendt til en anden medlemsstat – begrebet overdragelse til køberen af retten til at råde over varerne og fremgangsmåderne hertil – god tro hos importøren – den afgiftspligtige persons kendskab til køberens medvirken til afgiftssvig – den kompetente myndigheds accept af importørens fortoldningsbegæring – retssikkerhed – den kompetente myndigheds eventuelle pligt til at hjælpe den afgiftspligtige person med at indsamle de oplysninger, der er nødvendige for at bevise, at betingelserne for fritagelse er opfyldt«

I. Indledning

1. Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) nærmere bestemt Domstolens fortolkning af artikel 14, stk. 1, artikel 138, stk. 1, samt 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 (2), som ændret ved Rådets direktiv 2009/69/EF af 25. juni 2009 for så vidt

angår afgiftssvig i forbindelse med indførsel (3) (herefter »momsdirektivet«), samt retssikkerhedsprincippet.

2. Den forelæggende rets syv præjudicielle spørgsmål er fremlagt i forbindelse med UAB Enteco Baltics import til Litauen af brændstof fra Hviderusland, som var bestemt til at blive leveret inden for Fællesskabet til andre medlemsstater.

3. Det vanskeligste spørgsmål i den foreliggende sag er spørgsmålet om, hvorvidt den forpligtelse, der er pålagt en importør, som Enteco Baltic, til at oplyse de kompetente myndigheder i importmedlemsstaten sin kundes momsregistreringsnummer, som denne er blevet tildelt i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne, blot er et formelt krav eller et materielt krav, for at der kan indrømmes ret til fritagelse for importmoms, efter ikrafttrædelsen af direktiv 2009/69, som indføjede en sådan forpligtelse i teksten til direktiv 2006/112.

II. Retsforskrifter

A. EU-lovgivningen

4. I henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

5. Dette direktivs artikel 20 definerer »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« som »erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes«.

6. Nævnte direktivs artikel 131 har følgende ordlyd:

»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.«

7. Samme direktivs artikel 138, stk. 1, bestemmer:

»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 [EU], til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

8. Artikel 143 i direktiv 2006/112 er blevet ændret ved direktiv 2009/69, hvis artikel 2, stk. 1, første afsnit, fastsætter fristen for gennemførelse til den 1. januar 2011. Tredje til femte betragtning til direktiv 2009/69 lyder:

»(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 i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet, jf. [EF-]traktatens artikel 5. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.«

9. Momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, har følgende ordlyd:

»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 eller sit eget momsregistreringsnummer udstedt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne afsluttes, når der foretages en overførsel af varerne i overensstemmelse med artikel 138, stk. 2, litra c)

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.«

10. Momsdirektivets artikel 157, stk. 1, litra a), bestemmer, at »[m]edlemsstaterne kan fritage [...] indførsel af varer, der er bestemt til at skulle henføres under en anden toldoplagsprocedure end toldoplæg«.

11. Dette direktivs artikel 167 bestemmer, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

B. Litauisk ret

12. Artikel 35 i Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Litauens lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer:

»1. Importerede varer er fritaget for importmoms, hvis det på importtidspunktet vides, at varerne er tiltænkt eksport 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.«

13. Momslovens artikel 49, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Momssatsen på 0% finder anvendelse på varer, som leveres til en person, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, og som eksporteres fra det nationale område til en anden medlemsstat [idet der ikke tages hensyn til den person, der transporterer varerne, hvad enten det drejer sig om leverandøren, køberen eller en tredjemand, som de gør brug af].«

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

»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 eksporteret, 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 Mokes?i? administravimo ?statymas (skatteforvaltningsloven), at kræve, at der fremlægges yderligere beviser med henblik på vurderingen af grundlaget for anvendelsen af momssatsen på 0%. Kan den afgiftspligtige person ikke godtgøre, at der foreligger gyldige grunde til anvendelsen af momssatsen på 0% på leveringen af varer, erhvervelsen af varer fra en anden medlemsstat eller leveringen af tjenesteydelser, pålægges denne levering af varer, erhvervelse af varer fra en anden medlemsstat eller levering af tjenesteydelser standardmomssatsen eller en nedsat momssats, hvis en sådan sats er fastsat for disse varer eller tjenesteydelser.

[...]

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%. Er der modtaget beviser for, at momssatsen på 0% uden gyldig grund er anvendt på leveringen af varer, erhvervelsen af varer fra en anden medlemsstat eller leveringen af tjenesteydelser, pålægges denne levering af varer, erhvervelse af varer fra en anden medlemsstat eller levering af tjenesteydelser standardmomssatsen eller en nedsat momssats, hvis en sådan sats er fastsat for disse varer eller tjenesteydelser.«

15. Punkt 4 i »Regler for fritagelse for moms på importerede varer leveret i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union« (herefter »reglerne«), som er godkendt ved afgørelse nr. 1B-439/VA-71 af 29. april 2004 fra direktøren for SND og lederen af Valstybin?s mokes?i? inspekcija

prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (det statslige afgiftstilsyn under Litauens finansminister, herefter »afgiftstilsynet), har følgende ordlyd:

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

4.1) Det vides på importtidspunktet, at varerne er tiltænkt eksport og skal transporteres til en anden medlemsstat.

4.2) Importøren af varerne er momsregistreret på det nationale område, når fortoldningsbegæringen oprettes med henblik på toldkontrol.

4.3) Leveringen af importerede varer fra Litauen i en anden medlemsstat i henhold til bestemmelserne i momslovens afsnit VI er fritaget ved anvendelsen af en momssats på 0%.

4.4) Importøren leverer de samme varer til den afgiftspligtige person i den anden medlemsstat, som dem, han har importeret til det nationale område.

4.5) Varerne transporteres til den anden medlemsstat inden for højst en måned fra den i momslovens artikel 14, stk. 12 eller 13, afgiftsudløsende begivenhed eller inden for den i reglerens punkt 5 fastsatte forlængede frist for transport til en anden medlemsstat.«

16. Reglernes punkt 7 bestemmer:

»7. Foruden de øvrige dokumenter fremlægges med henblik på toldkontrol følgende dokumenter sammen med fortoldningsbegæringen:

– 7.1) en attestering af importørens momsregistrering med kopi (momsregistreringsbevis, som tilbagesendes efter kontrol af kopien)

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

17. Reglerne blev suppleret med punkt 7.1 ved afgørelse nr. 1B-773/VA-119 af 28. december 2010 fra direktøren for SND og lederen af afgiftstilsynet, som trådte i kraft den 1. januar 2011. Punkt 7.1 bestemmer:

»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.«

18. Punkt 27.49.1.7. i »Regler for anvendelsen af det administrative enhedsdokument«, godkendt ved afgørelse nr. 1B-289 af 13. april 2004 fra direktøren for SND, kræver, at importøren angiver den alfanumeriske kode for den EU- medlemsstat, som varerne eksporteres til, der var gældende ved oprettelsen af fortoldningsbegæringen, og det personlige momsregistreringsnummer på modtageren af varerne, som er tildelt af de kompetente myndigheder i EU-medlemsstaten, hvis varer, som ikke er fællesskabsvarer, der er fritaget for moms i henhold til momslovens artikel 35, overgives til fri omsætning og importeres til det nationale marked.

III. De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

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

20. I perioden fra 2010 til 2012 importerede Enteco Baltic brændstof fra Hviderusland til Litauen. For dette brændstof blev toldproceduren »toldordning 42« (4) anvendt, som giver mulighed for frigivelse til fri omsætning med fritagelse for importmoms. I fortoldningsbegæringerne anførte dette selskab momsregistreringsnummeret på en køber i en anden medlemsstat, som varerne skulle leveres til. Det oplagrede varerne på lagre for punktafgiftspligtige varer, der var ejet af andre litauiske virksomheder.

21. Enteco Baltic solgte brændstoffet til selskaber i Polen, Slovakiet og Ungarn på grundlag af skriftlige kontrakter og enkeltordrer. Disse kontrakter foreskrev levering »ex works« (5). Enteco Baltic skulle således kun overføre brændstoffet til køberne i Litauen, som derefter havde ansvaret for den videre transport til bestemmelsesmedlemsstaten.

22. Køberne afgav specifikke ordrer til Enteco Baltic ved e-mail, som bl.a. angav navn og adresse på de repræsentanter, der ville afhente de bestilte varer, og oplysninger vedrørende de afgiftsoplag (6), hvortil varerne blev transporteret. De momsfakturaer, som Enteco Baltic udarbejdede, blev normalt sendt til køberne ved e-mail.

23. Med henblik på transporten blev der udarbejdet elektroniske transportdokumenter for punktafgiftspligtige varer samt CMR-fragtbreve (7). 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).

24. Efter at varerne var leveret til de modtagende afgiftsoplag (8), modtog Enteco Baltic en e-ROR-bekræftelse (9) på leveringen og på, at det elektroniske transportdokument var lukket. Normalt modtog selskabet også CMR-fragtbrevene med de modtagende afgiftsoplags bekræftelse på, at varerne var modtaget.

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

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

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

28. På baggrund af disse oplysninger gennemførte afgiftstilsynet en afgiftskontrol i 2013. Det fastslog, at Enteco Baltic 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.

29. SDV gennemførte en yderligere kontrol i 2014 og 2015, der delvis dækkede den samme genstand og periode som afgiftstilsynets kontrol i 2013. Ved afslutningen af denne nye kontrol fastslog SDV, at Enteco Baltic ikke havde leveret brændstoffet til de afgiftspligtige personer, der var angivet i fortoldningsbegæringerne, 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 moms fakturaerne.

30. 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, og anmodede SDV om selv at henvende sig til de polske afgiftsoplag for at indhente de informationer, som den nævnte informationsvirksomhed ikke kunne indhente. Denne anmodning blev ikke imødekommet.

31. Den 25. november 2015 vedtog SDV en inspektionsrapport, hvori det blev fastslået, at Enteco Baltic uden grundlag havde fritaget importen af brændstof fra Hviderusland for moms. Selskabet blev pålagt at betale 3 220 822 EUR i moms samt bøder og renter.

32. SND bekræftede dette betalingspålæg ved afgørelse af 16. marts 2016. I denne afgørelse præciserede SND, at fritagelsen for importmoms kun kan anvendes, hvis rådighedsretten til varerne overdrages direkte til en anden momspligtig person i en anden medlemsstat. I den foreliggende sag kunne denne fritagelse ikke indrømmes Enteco Baltic, da brændstoffet var leveret til polske afgiftsoplag, hvis momsregistreringsnummer ikke var angivet på moms fakturaerne.

33. Enteco Baltic påklagede denne afgørelse til Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Litauens regerings udvalg for skattetvister) (herefter »CLF«). Ved afgørelse af 1. juni 2016 hjemviste CLF sagen til SND.

34. Både Enteco Baltic og SND har anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om bl.a. annullation af CLF's afgørelse.

35. Enteco Baltic og SND har for denne ret drøftet virkningen af, at der er leveret brændstof til afgiftspligtige personer i andre medlemsstater, som ikke var angivet på fortoldningsbegæringerne. Den forelæggende ret har bemærket, at Enteco Baltic i de månedlige fortegnelser over levering af varer til andre medlemsstater havde givet afgiftstilsynet alle oplysninger vedrørende køberne, herunder deres momsregistreringsnummer, og ikke havde hemmeligholdt de faktiske køberes identitet.

36. Den forelæggende ret er desuden i tvivl med hensyn til bevisværdien af CMR-fragtbrevene, de elektroniske administrative dokumenter e-AD (herefter »e-AD-dokument«) (10) samt e-ROR-bekræftelserne.

37. Den forelæggende ret ønsker også at få præciseret, hvad der er den nøjagtige definition af »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, i et tilfælde, hvor retten til som ejer at råde over varerne ikke er blevet overdraget direkte til køberen, men til befordreere eller til polske afgiftsoplag. Den har anført, at Enteco Baltic i denne forbindelse har henvist til retspraksis vedrørende retten til fradrag af moms.

38. Desuden er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt leverandørens gode tro udgør eller kan udgøre en supplerende betingelse for fritagelse for importmoms, sådan som det er CLF's opfattelse.

39. Endelig ønsker den forelæggende ret nærmere oplysninger om vurderingen af relevansen af beviser med henblik på momsdirektivets anvendelse.

40. Under disse omstændigheder har Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius) 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 importtidspunktet efter planen skulle leveres til en momspligtig person, og dennes momsregistreringsnummer derfor var specificeret i fortoldningsbegæringen, 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 (bekræftelser af e-AD [elektronisk administrativt dokument], fragtbreve og e-ROR [elektronisk modtagelsesrapport]), 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 [god tro], 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 importmoms (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 importmoms 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 rådhedsrettens overdragelse, ikke har pligt til at indsamle oplysninger, der kun er tilgængelige for offentlige myndigheder?»

41. Der er indgivet skriftlige indlæg i forbindelse med disse spørgsmål af Enteco Baltic, den litauiske regering og Europa-Kommissionen. Disse berørte parter har desuden afgivet mundtlige indlæg i retsmødet for Domstolen den 25. januar 2018.

IV. **Bedømmelse**

42. Momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), indfører i det væsentlige en fritagelse ved import af varer, der sendes fra et tredjeland til en medlemsstat, når denne import efterfølges af en levering inden for Fællesskabet, som foretages af importøren, og som er fritaget i overensstemmelse med dette direktivs artikel 138.

43. Det fremgår af den forelæggende rets redegørelse, at Enteco Baltic i hovedsagen oprindeligt var omfattet af den i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), omhandlede fritagelse som importør af brændstof fra Hviderusland til Litauen, der var bestemt til levering til købere i Polen, Slovakiet og Ungarn, idet denne levering inden for Fællesskabet var fritaget for moms. Den relevante periode i hovedsagen vedrører import af brændstof, der fandt sted fra den 1. april 2010 til den 31. maj 2012.

44. Efter ved forskellige lejligheder at have gennemført kontrol af Enteco Baltic, hvis konsekvenser jeg skal vende tilbage til nedenfor, fastslog den litauiske toldmyndighed, at dette selskab var endeligt momspligtigt. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, foreholdes Enteco Baltic, at selskabet på importtidspunktet har angivet et momsregistreringsnummer, som ikke endeligt svarer til de egentlige køberes nummer, og/eller at det ikke har godtgjort, at det importerede brændstof var bestemt til levering i en anden medlemsstat.

45. Det fremgår nemlig af momsdirektivets artikel 143, stk. 2, at den i dette direktivs artikel 143, stk. 1, litra d), omhandlede fritagelse i tilfælde, hvor importen efterfølges af en levering inden for Fællesskabet, kun finder anvendelse, hvis importøren på importtidspunktet har givet de kompetente myndigheder i importmedlemsstaten bl.a. for det første momsregistreringsnummeret, udstedt i en anden medlemsstat, på den kunde, som varerne leveres til i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 138, stk. 1, og for det andet bevis for, at de importerede varer er bestemt til at blive transporteret eller forsendt fra importmedlemsstaten til en anden medlemsstat.

46. På baggrund af ordlyden af momsdirektivets artikel 143, stk. 2, kan hovedsagen, *ved første øjekast*, nemt afgøres. Som Kommissionen har foreslået i sit skriftlige indlæg, kan det nemlig medgives, at de betingelser, som er opstillet i denne artikel, ikke bør anses for rent formelle krav, men for materielle krav knyttet til retten til fritagelse for importmoms. Såfremt blot en af disse betingelser ikke er opfyldt, vil der følgelig blive givet afslag på denne fritagelse eller stillet krav om inddrivelse af moms hos importøren, som det er tilfældet i hovedsagen hvad angår Enteco Baltic.

47. Efter min opfattelse forbigår den tilgang, som Kommissionen har foreslået i sit skriftlige indlæg, imidlertid ikke alene de lidt særlige omstændigheder i hovedsagen, men også, mere grundlæggende, de vanskeligheder, der er forbundet med forholdet mellem kravene i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, og betingelserne for momsfrigtagelse for en levering inden for Fællesskabet i henhold til dette direktivs artikel 138, stk. 1, nærmere bestemt hvad angår importørens forpligtelse til på importtidspunktet at oplyse momsregistreringsnummeret på den kunde, som varerne leveres til. I øvrigt har Kommissionen selv i væsentlig grad nuanceret, for ikke at sige modsagt, sit eget forslag i retsmødet for Domstolen (11).

48. Den forelæggende rets syv spørgsmål drejer sig om de to ovennævnte krav i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, dvs. deres art, anvendelsesområde og opfyldelse, henset til de faktiske omstændigheder i hovedsagen, navnlig kravene vedrørende beviset for transporten og overdragelsen af ejendomsretten til brændstoffet samt de litauiske afgifts- og toldmyndigheders adfærd.

49. Under hensyntagen til de faktiske omstændigheder vil jeg således først behandle det første præjudicielle spørgsmål, der vedrører angivelsen af momsregistreringsnummeret på importørens kunde som omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b) (afsnit A nedenfor). Derefter analyseres den forelæggende rets seks øvrige spørgsmål, der vedrører momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), dvs. beviset for, at de importerede varer er bestemt til levering i en anden medlemsstat end importmedlemsstaten (afsnit B nedenfor).

A. Kravet i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b), om, at momsregistreringsnummeret på importørens kunde skal oplyses (det første præjudicielle spørgsmål)

50. Som jeg allerede har fremhævet, afhænger fritagelsen for importmoms i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), af, at der efterfølgende finder en levering inden for Fællesskabet sted, som selv er fritaget i henhold til dette direktivs artikel 138.

51. I henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1, fritager medlemsstaterne 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 Den Europæiske Union, 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.

52. Det følger af fast retspraksis, at momsfrigtagelsen for levering af en vare inden for Fællesskabet kun kan bringes i anvendelse, hvis tre betingelser er opfyldt, dvs. for det første når retten til som en ejer at råde over denne vare er overdraget til erhververen, og leverandøren, for det andet, har godtgjort, at nævnte vare er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og for det tredje efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område (12).

53. Disse tre betingelser udgør således de materielle krav, som skal være opfyldt, for at leverandøren kan opnå fritagelse for en levering inden for Fællesskabet i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

54. Som Domstolen allerede har fastslået, er disse betingelser udtømmende opregnet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1 (13). De omfatter således ikke en pligt for leverandøren til at give køberens momsregistreringsnummer, som er udstedt til denne i bestemmelsesmedlemsstaten.

55. Uagtet den betydning, som afgiftspligtige personers momsregistreringsnummer har for, at momssystemet skal kunne fungere korrekt (14), har Domstolen nemlig fastslået, at det krav, som den nationale ret pålagde leverandøren, til at angive momsregistreringsnummeret på erhververen af de leverede varer, var et formelt krav, hvis manglende opfyldelse i princippet ikke kunne rejse tvivl om denne leverandørs ret til at opnå momsfrigtagelse for denne transaktion, uanset om de materielle betingelser for leveringen inden for Fællesskabet ikke var opfyldt (15).

56. Domstolen knyttede to forbehold hertil, som er de to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af et formelt krav kan medføre, at retten til momsfrigtagelse fortabes.

57. Det drejer sig for det første om den situation, hvor den afgiftspligtige person har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystems virkemåde i fare, og hvor den afgiftspligtige person ikke har handlet i god tro og ikke har truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af den pågældende, for at sikre, at den transaktion, som den pågældende gennemfører, ikke fører til deltagelse i momssvig (16).

58. For det andet kan tilsidesættelsen af et formelt krav føre til, at der gives afslag på at indrømme momsfrigtagelsen, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (17).

59. I hovedsagen fremgår det af såvel den forelæggende rets oplysninger som den litauiske regerings forklaringer i retsmødet, at afgiftsmyndigheden, dvs. afgiftstilsynet, som under den kontrol, der blev gennemført i 2013, skulle kontrollere, om betingelserne vedrørende *levering inden for Fællesskabet* var opfyldt, fandt, at Enteco Baltic havde leveret tilstrækkelige beviser for, at varerne havde forladt litauisk område, og at retten til som ejer at råde over dem var blevet overdraget til køberne, idet den ikke fandt, at Enteco Baltic i forbindelse med de pågældende transaktioner havde handlet forsømmeligt eller uforsigtigt.

60. På baggrund af disse konstateringer med hensyn til overholdelsen af betingelserne i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, – hvilket er væsentligt at bemærke – var de fejl, som Enteco Baltic har begået hvad angår oplysning af momsregistreringsnummeret på køberen eller køberne i bestemmelsesmedlemsstaterne for brændstoffet, derfor ikke til hinder for, at afgiftstilsynet, ifølge de oplysninger, der er forelagt Domstolen, kunne fastslå, at de materielle krav til en levering inden for Fællesskabet var opfyldt.

61. Det skal nu undersøges, hvorvidt en medlemsstats myndigheder ikke desto mindre kan underlægge retten til momsfrigtagelse for import af varer, som er leveret – en transaktion i et tidligere omsætningsled i forhold til leveringen inden for Fællesskabet – den betingelse, at importøren på importtidspunktet oplyser momsregistreringsnummeret på køberen, dvs. modtageren af leveringen inden for Fællesskabet.

62. Som det tydeligt fremgår af den litauiske regerings oplysninger, har den nationale lovgivning siden 2004 indeholdt et sådant krav til importøren.

63. Efter min opfattelse bør et sådant krav, som indtil ændringen af direktiv 2006/112 ved direktiv 2009/69 slet ikke var indeholdt i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), kvalificeres som et formelt krav i den i punkt 55 i dette forslag til afgørelse anførte retspraksis' forstand. Det kunne således ikke som sådan udgøre en gyldig grund til at nægte at indrømme fritagelse for importmoms for varer, der efterfølgende leveres til en anden medlemsstat, uanset en manglende opfyldelse af de materielle betingelser i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 138, stk. 1.

64. Blev dette formelle krav ændret til en materiel betingelse for retten til momsfrigtagelse, da direktiv 2009/69 som indføjede artikel 143, stk. 2, litra b), i teksten til direktiv 2006/112 trådte i kraft, dvs. fra den 25. juli 2009?
65. Det gjorde det efter min opfattelse ikke.
66. Ganske vist kan ordlyden af momsdirektivets artikel 143, stk. 2, efterlade det indtryk, at de tre kategorier af oplysninger, der opregnes i litra a) - c), udgør krav, hvis opfyldelse er en betingelse for retten til fritagelse for importmoms, der er fastsat i dette direktivs artikel 143, stk. 1, litra d).
67. Med risiko for at gentage mig selv kan der imidlertid ikke være tvivl om, at den vareimport, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), ikke er bestemt til forbrug i importmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, idet fritagelsen helt afhænger af en levering inden for Fællesskabet, der selv er momsfrigtaget i henhold til momsdirektivets artikel 138. Momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b), nævner også flere gange dette direktivs artikel 138.
68. Heraf følger efter min opfattelse, at de materielle betingelser for retten til fritagelse for importmoms helt afhænger af de i momsdirektivets artikel 138 fastsatte betingelser hvad angår fritagelse ved efterfølgende levering inden for Fællesskabet.
69. Uden at ændre ved de i momsdirektivets artikel 138 fastsatte materielle betingelser for levering inden for Fællesskabet, der, som allerede anført, ikke på dette trin omfatter leverandørens oplysning af momsregistreringsnummeret på køberen i bestemmelsesmedlemsstaten, har EU-lovgiver ganske givet ikke villet betinge retten til fritagelse for importmoms af opfyldelsen af et sådant krav.
70. I modsat fald ville afgiftspligtige importører og leverandører af varer, der leveres i Unionen, blive nægtet ret til fritagelse for importmoms, selv om de opfyldte alle de materielle betingelser for at opnå fritagelse for den levering inden for Fællesskabet, som fritagelsen for den forudgående importtransaktion helt afhænger af.
71. På trods af det legitime formål om at bekæmpe skattesvig, som førte til vedtagelsen af direktiv 2009/69, tror jeg ikke, det var EU-lovgivers hensigt, at den ordning, der blev indført, skulle medføre sådanne vanskeligheder og en sådan inkonsekvens for afgiftspligtige personer. Navnlig for de berørte afgiftspligtige personer er en sådan situation uforenelig med den korrekte og enkle anvendelse af fritagelser, som er foreskrevet i momsdirektivets artikel 131 (18).
72. I øvrigt præciserede Kommissionen i retsmødet for Domstolen, at det var mindre vigtigt at kende køberens momsregistreringsnummer end, på den ene eller anden måde, at kunne fastlægge, hvem køberen var. Den synes herved at have medgivet – hvilket er temmelig modstridende i forhold til dens skriftlige indlæg – at kravet om, at importøren på importtidspunktet skal oplyse køberens momsregistreringsnummer som omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b), er og bliver et formelt krav.
73. Efter min opfattelse medfører en manglende opfyldelse af dette krav således ikke, at retten til momsfrigtagelse fortabes, men kan højst medføre en sanktion i form af en bøde i overensstemmelse med de nationale lovbestemmelser.
74. Disse betragtninger understøttes efter min opfattelse af visse særlige omstændigheder i hovedsagen.
75. Det skal i denne henseende bemærkes, at Enteco Baltic ikke undlod at oplyse køberens

momsregistreringsnummer til de kompetente myndigheder på importtidspunktet. Ifølge den forelæggende rets oplysninger forholder det sig derimod således, at det oprindeligt specificerede momsregistreringsnummer på grund af ændrede omstændigheder ikke længere (eller ikke længere udelukkende) svarede til den faktiske købers nummer.

76. Det fremgår af punkt 7.1 i de regler, som er vedtaget af direktøren for SND og lederen af afgiftsstilsynet, at importøren straks skal oplyse SDV skriftligt om en eventuel ændring vedrørende den afgiftspligtige person i den anden medlemsstat og/eller den medlemsstat, hvortil varerne leveres, ifølge de med henblik på toldkontrol fremlagte dokumenter, ved fremlæggelse af nye oplysninger, der forklarer grundene til ændringerne, vedlagt kopier af dokumentationen.

77. Dette krav til importøren, som er fastsat i den litauiske lovgivning, og som består i, at importøren skal oplyse toldmyndighederne om ændringer med hensyn til identiteten af den køber, som varerne er bestemt til, tyder efter min opfattelse på, at de litauiske myndigheder ikke anser mangler eller fejl på importtidspunktet vedrørende køberens momsregistreringsnummer for i sig selv, efterfølgende, at bringe retten til fritagelse for importmoms i fare. Det ville nemlig ikke give nogen mening at kræve, at importøren meddeler en ændring vedrørende køberen, hvis en sådan ændring under alle omstændigheder automatisk indebar, at der ikke blev indrømmet ret til fritagelse for importmoms. Hvis retten til fritagelse for importmoms automatisk fortabes på grund af ændringer vedrørende køberens momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten for de leverede varer, ville det også tilskynde importørerne til helt at undlade at meddele sådanne ændringer til de nationale myndigheder af frygt for at fortabe retten til fritagelse for importmoms.

78. Det synes også at være på grundlag af disse regler eller i hvert fald på grundlag af denne opfattelse af oplysningen af køberens momsregistreringsnummer som værende af rent formel karakter, at SDV i forbindelse med den første kontrol i 2012 vedrørende den i hovedsagen omhandlede import ifølge den forelæggende rets konstateringer selv korrigerede fejlene i form af uoverensstemmelser mellem disse numre, som Enteco Baltic havde oplyst i sine fortoldningsbegæring. Ifølge den forelæggende ret har dette selskab også altid meddelt afgiftsstilsynet ændringer med hensyn til køberens identitet.

79. Det er således min opfattelse, at når køberens momsregistreringsnummer, som importøren har oplyst på importtidspunktet, på grund af ændrede omstændigheder ikke længere, helt eller delvist, svarer til den faktiske købers nummer, kan dette alene medføre fortabelse af retten til fritagelse for importmoms i de to ovenfor i punkt 56-58 i dette forslag til afgørelse anførte tilfælde, som Domstolen har anerkendt som manglende overholdelse af et formelt krav i forbindelse med fritagelse for levering inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

80. Under disse omstændigheder skal den forelæggende rets første præjudicielle spørgsmål efter min opfattelse besvares som følger:

Momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at denne bestemmelse, henset til omstændighederne i hovedsagen, ikke bemyndiger en medlemsstats kompetente myndigheder til at nægte at anvende fritagelsen i dette direktivs artikel 143, stk. 1, litra d), udelukkende fordi varerne på importtidspunktet efter planen skulle leveres til en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat, og dennes momsregistreringsnummer derfor var specificeret i fortoldningsbegæringen, men varerne på grund af ændrede omstændigheder senere blev leveret til en anden afgiftspligtig (ligeledes momspligtig) person, og myndighederne i den førstnævnte medlemsstat blev givet alle oplysninger om den faktiske købers identitet.

B. Kravet i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), om, at der skal fremlægges bevis for, at de importerede varer er bestemt til at blive transporteret eller forsendt fra importmedlemsstaten til en anden medlemsstat (det andet til syvende

præjudicielle spørgsmål)

81. Den forelæggende rets andet til syvende spørgsmål vedrører nærmere bestemt fortolkningen af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og opfyldelsen af det krav, der er specificeret ved momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), hvorefter der på importtidspunktet skal fremlægges »bevis for, at de indførte varer er bestemt til at blive transporteret eller forsendt fra indførselsmedlemsstaten til en anden medlemsstat«, navnlig sammenholdt med fortolkningen af samme direktivs artikel 138, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, samt af retssikkerhedsprincippet.

82. Før jeg undersøger disse spørgsmål, skal det bemærkes, at det bevis, som i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), kræves af importøren, vedrører formålet med importen til Unionen, nemlig at det er hensigten, at denne transaktion skal efterfølges af en levering inden for Fællesskabet i henhold til dette direktivs artikel 138, stk. 1.

83. Importøren skal således på importtidspunktet godtgøre, at han tilsigter at opfylde de materielle betingelser for retten til momsfrigørelse for levering inden for Fællesskabet, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

84. Som jeg allerede har fremhævet i punkt 52 i dette forslag til afgørelse, opstiller denne artikel tre betingelser for, at der kan indrømmes ret til momsfrigørelse i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet. Som nævnt skal det for det første godtgøres, at retten til som ejer at råde over denne vare er overdraget til køberen, for det andet, at nævnte vare er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og for det tredje, at varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område.

85. Disse betingelser er i det væsentlige sammenfaldende med den betingelse, som i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, skal opfyldes af importøren, bortset fra at denne i det sidstnævnte tilfælde skal påvise, at de varer, der indføres i Unionen, »på indførselstidspunktet« er »bestemt« til at blive leveret inden for Fællesskabet.

86. Som den forelæggende ret fuldt ud har forstået, skal importøren således i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, på importtidspunktet for det første bevise, at retten til som ejer at råde over de importerede varer er bestemt til at blive overdraget til køberen, og for det andet, at de samme varer er bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, dvs. at de også er bestemt til fysisk at forlade importmedlemsstatens område.

87. Mens den forelæggende rets tredje til syvende spørgsmål vedrører retten – der er bestemt til at blive overdraget til køberen – til som ejer at råde over de importerede varer, henset til omstændighederne i hovedsagen, navnlig Enteco Baltics og de litauiske myndigheders adfærd, vedrører det andet spørgsmål beviserne for, at de importerede varer på importtidspunktet er bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat. Jeg vil behandle disse to spørgsmål et ad gangen.

1. Retten – der er bestemt til at blive overdraget til køberen – til som ejer at råde over de importerede varer (det tredje til syvende spørgsmål)

88. Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt retten – der er bestemt til at blive overdraget til køberen – til som ejer at råde over varerne kan fastslås, selv om denne ret ikke var bestemt til at blive overdraget direkte til køberen, men til personer, som denne har specificeret, dvs. transportvirksomheder eller afgiftsoplag.

89. Efter min opfattelse vedrører dette spørgsmål indholdet af det i momsdirektivets artikel 14,

stk. 1, omhandlede selvstændige og ensartede begreb (19) »levering af varer«, som netop præciserer, at overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode anses for en »levering af varer«.

90. Ifølge Domstolens praksis vedrører dette begreb ikke overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det (20).

91. Det følger heraf, at en transaktion kan kvalificeres som en »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, når en afgiftspligtig person ved denne transaktion foretager en overdragelse af et materielt gode, der berettiger den anden part til faktisk at råde over dette gode, som om denne var ejer af det, uden at den måde, hvorpå en ejendomsret til dette gode er blevet erhvervet, har nogen indflydelse i denne henseende (21).

92. Ensartetheden af begrebet og definitionen af »levering af varer« i momsdirektivet indebærer – for at afklare enhver tvivl hos den forelæggende ret henset til ordlyden af det fjerde spørgsmål – at overdragelsen til køberen af retten til som ejer at råde over materielle goder også gælder i forbindelse med fortolkningen af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, der vedrører fritagelsen ved import til Unionen af varer efterfulgt af en fritaget levering inden for Fællesskabet (22). Overdragelsen til køberen af retten til som ejer at råde over et materielt gode udgør således en betingelse, der ligger i enhver levering af varer (23).

93. Som Domstolen har fastslået, har begrebet »levering af varer« en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater, og uden at den afgiftspligtiges hensigt skal fastslås (24). Efter min opfattelse gælder denne udtalelse ligeledes i forbindelse med fortolkningen af momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, således at det på grundlag af objektive beviser skal kontrolleres, om de importerede varer på importtidspunktet var »bestemt« til senere at blive leveret inden for Fællesskabet, uden at det er nødvendigt at fastslå importørens præcise hensigt på dette tidspunkt.

94. I øvrigt tilkommer det i henhold til artikel 267 TEUF den nationale domstol fra sag til sag på grundlag af de faktiske forhold at afgøre, om der er sket en overdragelse af retten til som ejer at råde over de pågældende varer (25).

95. I denne henseende må jeg undre mig over ordlyden af den forelæggende rets tredje spørgsmål. Heri anfører den nemlig, at retten til at råde over brændstoffet ikke er overdraget direkte til de købere, som er angivet i Enteco Baltics fortoldningsbegæring, men til transportvirksomheder og afgiftsoplag.

96. Er dette rent faktisk tilfældet, skal de pågældende erhvervsdrivende anses for de faktiske købere af det af Enteco Baltic importerede brændstof, sådan som Kommissionen har foreslået. Hvis disse transportvirksomheder og afgiftsoplag således er beliggende på litauisk område, kan Enteco Baltic efter min opfattelse ikke indrømmes fritagelse for importmoms, da denne transaktion ikke er efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet, men udelukkende af en intern levering.

97. Hvis derimod hverken transportvirksomhederne eller afgiftsoplagene, hvad enten de er etableret i Litauen eller i en af de tre øvrige af den forelæggende ret nævnte medlemsstater, har opnået ret til som ejer at råde over brændstofferne, dvs. blot har fungeret som formidlere af henholdsvis transporten og oplagringen, idet de ikke har handlet i eget navn, for at den køber, der på tidspunktet for importen af brændstoffet er angivet i Enteco Baltics fortoldningsbegæring, kan råde over dem, bør Enteco Baltic efter min opfattelse kunne indrømmes fritagelse for importmoms, for så vidt som de øvrige materielle betingelser for retten til momsfrigivelse er opfyldt.

98. Det tilkommer således den forelæggende ret på baggrund af samtlige omstændigheder i hovedsagen at efterprøve, hvilken af disse to situationer der er tale om.

99. Jeg vil dog tilføje, at Enteco Baltics og de litauiske myndigheders adfærd, som er omhandlet i den forelæggende rets femte til syvende spørgsmål, er blandt de omstændigheder, som den forelæggende ret i hovedsagen nærmere bestemt bør tage hensyn til.

100. Hvad angår Enteco Baltics adfærd skal det 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 (26). 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 (27).

101. 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 (28).

102. I denne forbindelse kan den omstændighed, som den forelæggende ret har anført i sit sjette præjudicielle spørgsmål, nemlig at Enteco Baltic kommunikerede med sine kunder ved elektroniske kommunikationsmidler, bl.a. i forbindelse med udvekslingen af kontraktdokumenter, på ingen måde være et bevis på importørens mangel på god tro eller på dennes forsømmelighed med hensyn til de foranstaltninger, som det med rimelighed kan forventes, at en sådan erhvervsdrivende træffer for at undgå at medvirke til afgiftssvig.

103. Jeg udelukker ganske vist ikke, at det, hvis en importør på tidspunktet for importen af de pågældende varer *undlader* at give de kompetente nationale myndigheder de i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, opregnede oplysninger, kan medføre, at disse myndigheder, henset til formålet med denne bestemmelses indførelse i dette direktiv, formoder, at den pågældende importør vidste eller burde have vidst, at vedkommende medvirkede til afgiftssvig.

104. En sådan antagelse bør dog, efter min opfattelse, kunne tilbagevises af importøren ved hjælp af alle de bevismidler, som er tilladte efter den nationale lovgivning.

105. Når dette er sagt, er det, der på grundlag af den forelæggende rets oplysninger navnlig kendetegner hovedsagen, ikke Enteco Baltics undladelse af at give de i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, opregnede oplysninger, men told- og afgiftsmyndighedernes forskellige vurdering af de oplysninger, som denne erhvervsdrivende har fremlagt, i en situation, hvor denne synes at have samarbejdet i god tro med de nævnte myndigheder.

106. Således og denne bemærkning leder mig frem til behandlingen af spørgsmålet om de nationale myndigheders adfærd peger de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret

har anført, og ordlyden af det femte spørgsmål stærkt i retning af, at SDV under den kontrol, som blev gennemført i 2014 og 2015, afkræftede resultatet af den kontrol, som afgiftstilsynet havde gennemført i 2013, hvor det blev fastslået, at betingelserne for en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, var opfyldt.

107. Jeg er ikke overbevist af den litauiske regerings forklaring i retsmødet for Domstolen, hvorefter den kontrol, som disse to myndigheder udfører, har forskellig rækkevidde toldmyndigheden kontrollerer, at betingelserne i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, er opfyldt, mens afgiftsmyndighederne kontrollerer, at betingelserne i dette direktivs artikel 138 er opfyldt. Som nævnt er den fritagelse for importmoms, som indrømmes i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), nemlig helt afhængig af, at betingelserne for fritagelse for levering inden for Fællesskabet, der følger efter denne import, i henhold til dette direktivs artikel 138 er opfyldt. De nationale myndigheders respektive kontrol er således, i det mindste delvist, sammenfaldende. I øvrigt har den forelæggende ret i sit femte spørgsmål henvist til den omstændighed, at toldmyndighederne (SDV og/eller SND) lagde den omstændighed til grund for at nægte ret til fritagelse for importmoms, at betingelserne for opretholdelse (af fritagelsen) for levering af varer inden for Unionen ikke var opfyldt, dvs. betingelserne i momsdirektivets artikel 138, som var genstand for afgiftstilsynets kontrol i 2013.

108. Under disse omstændigheder er det efter min opfattelse vigtigt at gøre opmærksom på Domstolens betragtninger vedrørende de nationale myndigheders adfærd i forbindelse med anvendelsen af fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet i dom af 27. september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 50), og af 14. juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 75). Domstolen fastslog således, at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at en medlemsstat, som i første omgang har accepteret de dokumenter, der er fremlagt af leverandøren/sælgeren som bevis for retten til fritagelse, efterfølgende pålægger denne leverandør/sælger at betale moms vedrørende denne levering som følge af svig begået af erhververen, som leverandøren/sælgeren ikke havde og ikke kunne have kendskab til.

109. Den forelæggende ret bør således nøje efterprøve, om dette var tilfældet i hovedsagen.

110. For alle tilfældes skyld tilføjer jeg, at en medlemsstat ikke med henblik på at nægte en afgiftspligtig person retten til momsfrigivelse, når denne har handlet i god tro, og der ikke er noget indicium for, at den pågældende havde eller burde have kendskab til, at han medvirkede til svig kan gøre mangler, som påvirker samordningen og samarbejdet i forbindelse med dens egne nationale myndigheders arbejde, gældende. I denne henseende er det bemærkelsesværdigt, at Revisionsretten for Den Europæiske Union i sine to beretninger fra henholdsvis 2011 og 2015 som følge af revisioner, der blev gennemført i adskillige medlemsstater (29), som Kommissionen har henvist til i sit skriftlige indlæg, især fremhævede, at »[t]old- og skattekontrollen [ikke] fungerer [...] effektivt«, og at »[d]et svækker kontrollens effektivitet, at momsfrigivelsen forvaltes af to forskellige myndigheder (toldmyndigheder og skattemyndigheder), da der ikke er sømløs kommunikation mellem dem vedrørende indførsler under [toldprocedure 42]« (30). Henset til de oplysninger og de omstændigheder, som den forelæggende ret har anført, synes hovedsagen i mine øjne at illustrere den tilfældighed, for ikke at sige problematiske funktion, der karakteriserer kommunikationen mellem told- og afgiftsmyndighederne i den samme medlemsstat, og som er afdækket i Revisionsrettens beretninger.

111. Hvad angår den forelæggende rets syvende spørgsmål vedrørende de litauiske myndigheders eventuelle pligt til at indsamle oplysninger hos virksomheder fra andre medlemsstater med henblik på at godtgøre, at Enteco Baltic havde overdraget rådighedsretten over de leverede varer, skal det derimod bemærkes, at det i henhold til retspraksis påhviler den

erhvervsdrivende, som gør en momsfrigtagelse gældende, at godtgøre, at de materielle betingelser for denne fritagelse er opfyldt (31). Denne retspraksis finder efter min opfattelse analogt anvendelse på den i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), omhandlede importør.

112. Hvad angår de nationale myndigheders rolle har Domstolen allerede i det væsentlige fastslået, at de retsakter, der er vedtaget på EU-plan, og som har indført en ordning for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder (32), ikke er vedtaget for at træde i stedet for den pligt, som den afgiftspligtige har, til at godtgøre, at de transaktioner, den pågældende har udført, har karakter af transaktioner inden for Fællesskabet, når den afgiftspligtige ikke selv er i stand til at fremlægge de nødvendige beviser herfor (33).

113. Disse retsakter tildeler således ikke den afgiftspligtige specifikke rettigheder (34), som ville gøre det muligt for denne at opnå, at en kompetent myndighed gør brug af den ordning for udveksling af oplysninger, som disse retsakter har indført.

114. Dette bestyrker min opfattelse, hvorefter EU-retten med hensyn til udvekslingen af oplysninger og det administrative samarbejde mellem medlemsstaterne på momsområdet ikke kræver, at nationale myndigheder på en afgiftspligtig persons anmodning indsamler oplysninger fra virksomheder i andre medlemsstater, når den pågældende ikke selv kan forelægge de nødvendige beviser for, at retten til som ejer at råde over importerede og leverede varer er blevet overdraget til køberen, og mere generelt beviser for, at den import eller de leveringer, som den afgiftspligtige har udført, er momsfritaget.

115. Jeg foreslår således, at det tredje til det syvende præjudicielle spørgsmål besvares således:

- Momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke bemyndiger de kompetente myndigheder i en medlemsstat til at nægte at indrømme momsfrigtagelse for en import, når retten til som ejer at råde over de importerede og leverede varer ikke er blevet overdraget direkte til køberen af varerne, for så vidt som denne rådighedsret rent faktisk er blevet overdraget til denne afgiftspligtige person og ikke til andre personer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

- Retssikkerhedsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstats toldmyndigheder nægter at indrømme en afgiftspligtig person ret til fritagelse for importmoms, når den pågældende handler i god tro, og det ikke er godtgjort, at han havde eller burde have kendskab til, at han medvirkede til afgiftssvig, med den begrundelse, at en af de materielle betingelser for at opnå fritagelse for leveringen inden for Fællesskabet, som har efterfulgt importen, ikke er opfyldt, når denne betingelse af den kompetente myndighed i den samme medlemsstat allerede er anset for at være opfyldt på baggrund af en kontrol af attester og dokumenter fremlagt af den afgiftspligtige person. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om omstændighederne i hovedsagen giver mulighed for at fastslå, at samtlige omstændigheder og betingelser er til stede og er opfyldt, idet det forhold alene, at den afgiftspligtige person har anvendt elektroniske kommunikationsmidler til at kommunikere med sine kontraktparter, ikke kan være udtryk for forsømmelighed eller ond tro fra den pågældende afgiftspligtige persons side.

- Momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, skal fortolkes således, at det tilkommer den afgiftspligtige person, som gør fritagelsen for importmoms gældende, at godtgøre, at de materielle betingelser for denne fritagelse er opfyldt, idet den pågældende afgiftspligtige person ikke kan kræve, at de kompetente myndigheder i importmedlemsstaten, når de undersøger spørgsmålet om overdragelsen til køberen af retten til som ejer at råde over de leverede varer, indsamler oplysninger hos andre afgiftspligtige personer, der kun er tilgængelige for offentlige myndigheder.«

2. Spørgsmålet om, hvilke beviser der er egnede til at godtgøre, at de importerede varer på importtidspunktet er bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat (det andet spørgsmål)

116. Den forelæggende ret har med sit andet spørgsmål spurgt Domstolen om visse dokumenters bevisværdi, bl.a. e-AD-dokumenterne og e-ROR-bekræftelserne, som bekræfter transporten af brændstoffet fra afgiftsoplaget i importmedlemsstaten (i den foreliggende sag Litauen) til et afgiftsoplag i modtagelsesmedlemsstaten (i hovedsagen efter al sandsynlighed Polen).

117. Hverken artikel 143, stk. 1, litra d), artikel 143, stk. 2, litra c), eller artikel 138 i momsdirektivet nævner, hvilke beviser de afgiftspligtige personer skal fremlægge for at være omfattet af momsfrigtagelsen. Som følge heraf henhører dette spørgsmål, i henhold til momsdirektivets artikel 131, under medlemsstaternes beføjelser under iagttagelse af de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (35).

118. Hvad angår for det første fortolkningen af momsdirektivets artikel 143 er e-ROR-bekræftelserne, som den forelæggende ret har gjort opmærksom på, og som Kommissionen har gjort gældende, elektroniske dokumenter, der specifikt vedrører punktafgiftspligtige varer, og som oprettes efter forsendelsen og/eller transporten af varerne som bekræftelse på udførelsen heraf.

119. For at kravet i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), er opfyldt, skal importøren imidlertid »på indførselstidspunktet« beviser, at de importerede varer er bestemt til at blive sendt eller transporteret til en anden medlemsstat.

120. Efter min opfattelse kan e-ROR-bekræftelserne således ikke være tilstrækkeligt bevis, der er egnet til på importtidspunktet at godtgøre, at de importerede varer var bestemt til at blive leveret inden for Fællesskabet.

121. Som Kommissionen ligeledes har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, kan handelsdokumenter som CMR-fragtbrevene, der oprettes før den pågældende forsendelse eller transport til bestemmelsesmedlemsstaten, derimod objektivt godtgøre, at det på importtidspunktet er hensigten at forsende eller transportere de importerede varer til en anden medlemsstat.

122. Hvad angår e-AD-dokumenterne, der er omhandlet i bestemmelserne i direktiv 2008/118 og forordning nr. 684/2009, bør disse dokumenter ledsage varebevægelserne under punktafgiftssuspension. I henhold til artikel 21, stk. 2, i direktiv 2008/118 og artikel 3 i forordning nr. 684/2009 skal afsenderen således sende et udkast til det elektroniske administrative dokument til de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten senest syv dage før den på dette dokument angivne afgangsdato for de pågældende varer. Denne formalitet giver de pågældende myndigheder mulighed for at kontrollere gyldigheden af de data, der er angivet i dokumentet, som bl.a., ifølge tabel 1 i forordning nr. 684/2009, omfatter oplysninger om de afsendte varer, den erhvervsdrivende på afgangsstedet samt den erhvervsdrivende på bestemmelsesstedet for varebevægelserne. Det er således sagtens muligt for importøren eller en person, der handler på dennes vegne, på tidspunktet for importen af en vare fra et tredjeland at indsende e-AD-dokumentet til de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvorfra varen under punktafgiftssuspension skal transporteres, med henblik på disse myndigheders kontrol.

123. I hovedsagen fremgår hverken de omstændigheder, hvorunder de forskellige e-AD-dokumenter har kunnet meddeles de litauiske kompetente myndigheder, eller indholdet af disse dokumenter (eller udkastet til dokumenterne), eller de nationale myndigheders behandling af disse, af de oplysninger, der er forelagt Domstolen.

124. Ikke desto mindre kan det, efter min opfattelse, hævdes, at e-AD-dokumentet kan godtgøre, at den importerede vare på importtidspunktet var bestemt til at blive sendt til en anden medlemsstat som omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c).

125. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om de nationale myndigheder på importtidspunktet rådede over udkast til e-AD-dokumenter, og om de indeholdt tilstrækkelige oplysninger, samtidig med at den undersøger, hvordan disse myndigheder har behandlet de pågældende dokumenter.

126. For det andet, vedrørende den faktiske forsendelse eller transport af den vare, der leveres inden for Fællesskabet – en betingelse, der som fremhævet ovenfor skal være opfyldt i henhold til momsdirektivets artikel 138, som den i dette direktivs artikel 143, stk. 1, litra d), omhandlede fritagelse for importmoms helt afhænger af – er det min opfattelse, at e-ROR-bekræftelserne, der er udstedt af et afgiftsoplag i bestemmelsesmedlemsstaten, kan bevise, at de leverede varer rent faktisk fysisk er blevet flyttet uden for leveringsmedlemsstatens grænser. Hvad angår e-AD-dokumentet bestemmer artikel 24 i direktiv 2008/118, at modtageren ved modtagelse af varerne senest fem dage efter varebevægelsens ophør sender en modtagelsesrapport til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten, som foretager en kontrol af de således fremsendte data, kan godkende dem og derefter sende dem til de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten. I henhold til artikel 7 og tabel 6 i forordning nr. 684/2009 skal modtagelsesrapporten bl.a. indeholde e-AD-dokumentets administrative kode. Alle disse oplysninger kan således bevise, at de pågældende varer har forladt afsendelsesmedlemsstatens område.

127. I denne henseende kræver hverken ordlyden af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, eller den retspraksis, der fortolker denne bestemmelse, at de af leverandøren fremsendte dokumenter bekræfter, at der er sket en afsendelse eller transport til erhververen (36). Som det i øvrigt bekræftes af ordlyden af momsdirektivets artikel 143, er det tilstrækkeligt, at den importerede vare fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område for at blive sendt eller transporteret til bestemmelsesmedlemsstaten.

128. Det tilkommer den forelæggende ret for det første at efterprøve, om Enteco Baltic på importtidspunktet har fremlagt tilstrækkelige beviser for, at den importerede brændstof var bestemt til at blive leveret inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 143, stk. 2, litra c), og for det andet, om selskabet, i henhold til dette direktivs artikel 138, har ført tilstrækkeligt bevis for, at den pågældende brændstof fysisk har forladt litauisk område, henset til dette selskabs og de kompetente nationale myndigheders adfærd, som nævnt ovenfor.

129. Jeg foreslår således, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares på følgende måde:

Momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, litra c), skal fortolkes således, at dokumenter som det elektroniske administrative dokument (det såkaldte »e-AD«-dokument) og det i henhold til Genèvekonventionen, undertegnet den 19. maj 1956, om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej udfærdigede fragtbrev (det såkaldte »CMR«-fragtbrev) kan anses for dokumenter, der kan godtgøre, at de importerede varer på importtidspunktet er bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat. Momsdirektivets artikel 138, hvortil dette direktivs artikel 143, stk. 1, litra d), henviser, skal fortolkes således, at de modtagelsesrapporter

vedrørende e-AD-dokumenterne og de såkaldte »e-ROR«-bekræftelser kan anses for dokumenter, der kan bevise, at de importerede varer, der er blevet leveret inden for Fællesskabet, har forladt importmedlemsstatens og leveringsmedlemsstatens område og er blevet afsendt til bestemmelsesmedlemsstaten.

V. Forslag til afgørelse

130. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Vilniaus apygardos administracinis teismas (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen) har forelagt, således:

»1) Artikel 143, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (moms), som ændret ved Rådets direktiv 2009/69/EF af 25. juni 2009 for så vidt angår afgiftssvig i forbindelse med indførsel, skal fortolkes således, at denne bestemmelse, henset til omstændighederne i hovedsagen, ikke bemyndiger en medlemsstats kompetente myndigheder til at nægte at anvende fritagelsen i direktivets artikel 143, stk. 1, litra d), udelukkende fordi varerne på importtidspunktet efter planen skulle leveres til en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat, og dennes momsregistreringsnummer derfor var specificeret i fortoldningsbegæringen, men varerne på grund af ændrede omstændigheder efterfølgende blev leveret til en anden afgiftspligtig (ligeledes momspligtig) person, og myndighederne i den førstnævnte medlemsstat blev givet alle oplysninger om den faktiske købers identitet.

2) Artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, skal fortolkes således, at dokumenter som det elektroniske administrative dokument (det såkaldte »e-AD«-dokument) og det i henhold til Genèvekonventionen, undertegnet den 19. maj 1956, om fragtaftaler ved international godsbeholdning ad landevej udfærdigede fragtbrev (det såkaldte »CMR«-fragtbrev) kan anses for dokumenter, der kan godtgøre, at de importerede varer på importtidspunktet er bestemt til at blive forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat. Artikel 138 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, hvortil dette direktivs artikel 143, stk. 1, litra d), som ændret, henviser, skal fortolkes således, at de modtagelsesrapporter vedrørende e-AD-dokumenterne og de såkaldte »e-ROR«-bekræftelser kan anses for dokumenter, der kan bevise, at de importerede varer, der er blevet leveret inden for Fællesskabet, har forladt importmedlemsstatens og leveringsmedlemsstatens område og er blevet afsendt til bestemmelsesmedlemsstaten.

3) Artikel 143, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke bemyndiger de kompetente myndigheder i en medlemsstat til at nægte at indrømme momsfrigtagelse for en import, når retten til som ejer at råde over de importerede og leverede varer ikke er blevet overdraget direkte til køberen af varerne, for så vidt som denne rådighedsret rent faktisk er blevet overdraget til denne afgiftspligtige person og ikke til andre personer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

4) Retssikkerhedsprincippet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstats toldmyndigheder nægter at indrømme en afgiftspligtig person ret til fritagelse for importmoms, når den pågældende handler i god tro, og det ikke er godtgjort, at han havde eller burde have kendskab til, at han medvirkede til afgiftssvig, med den begrundelse, at en af de materielle betingelser for at opnå fritagelse for levering inden for Fællesskabet, som har efterfulgt importen, ikke er opfyldt, når denne betingelse af den kompetente myndighed i den samme medlemsstat allerede er anset for at være opfyldt på baggrund af en kontrol af attester og dokumenter fremlagt af den afgiftspligtige person. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om omstændighederne i hovedsagen giver mulighed for at fastslå, at samtlige omstændigheder og betingelser er til stede og er opfyldt, idet det forhold alene, at den afgiftspligtige person har anvendt elektroniske kommunikationsmidler til at kommunikere med sine kontraktparter, ikke kan

være udtryk for forsømmelighed eller ond tro fra den pågældende afgiftspligtige persons side.

5) Artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/69, skal fortolkes således, at det tilkommer den afgiftspligtige person, som gør fritagelsen for importmoms gældende, at godtgøre, at de materielle betingelser for denne fritagelse er opfyldt, idet den pågældende afgiftspligtige person ikke kan kræve, at de kompetente myndigheder i importmedlemsstaten, når de undersøger spørgsmålet om overdragelsen til køberen af retten til som ejer at råde over de leverede varer, indsamler oplysninger hos andre afgiftspligtige personer, der kun er tilgængelige for offentlige myndigheder.«

1— Originalsprog: fransk.

2— EUT, 2006 L 347, s. 1.

3— EUT, 2009 L 175, s. 12.

4— Ordningen kaldes »toldordning 42« eller »toldprocedure 42«, fordi importøren af varerne **få** opnå momsfrigtagelse skal angive en kode, der begynder med 42, i det administrative enhedsdokuments rubrik 37. Denne ordning giver mulighed for momsfrit at importere varer, som efterfølgende leveres inden for Fællesskabet, med forenklede formaliteter og mindre omkostninger.

5— Inden for en sådan handelskontrakt forpligter sælgeren sig kun til at overføre varerne til eksport, mens erhververen bærer alle risici i forbindelse med transporten heraf.

6— Den præjudicielle forelæggelse omtaler kun afgiftsoplag i Polen.

7— CMR-fragtbrevet (udfærdiget på grundlag af konventionen, undertegnet i Genève den 19.5.1956, om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej, *United Nations Treaty Series*, 1961, bd. 399, s. 189) er et landtransportdokument, som skal udarbejdes af en af parterne i transportaftalen, før der gennemføres en international godsbefordring. CMR-fragtbrevet attesterer bl.a. afsendelsen af varerne fra det tidspunkt, hvor befordreren underskriver dette.

8— Se fodnote 6 ovenfor.

9— Det er ubestridt, at e-ROR er en elektronisk bekræftelse på modtagelsen af punktafgiftspligtige varer, som udarbejdes af modtageren.

10— Akronym, der står for »electronic-Administrative Document«. Det elektroniske administrative dokument foreskrives i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12) og skal opfylde kravene i Kommissionens forordning (EF) nr. 684/2009 af 24.7.2009 om gennemførelse af Rådets direktiv 2008/118/EF for så vidt angår edb-procedurer for punktafgiftspligtige varers bevægelser under punktafgiftssuspension (EUT 2009, L 197, s. 24). Dette dokument giver mulighed for at drage fordel af ordningen med punktafgiftssuspension.

11— Jf. punkt 72 i dette forslag til afgørelse.

12— Jf. bl.a. i denne retning, dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 42), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 31), af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 24), og af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 30).

13— Jf. dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 59), af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 29), og af 26.7.2017, Toridas (C-386/16,

EU:C:2017:599, præmis 47).

14— Jeg gør i denne henseende opmærksom på, at momsdirektivets artikel 214, stk. 1, litra b), opfordrer medlemsstaterne til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at afgiftspligtige personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer, som er omhandlet i dette direktivs artikel 215. Ud over i dette direktivs artikel 143, stk. 2, nævnes dette nummer også i flere andre bestemmelser heri, f.eks. artikel 226 om indhold af fakturaer og artikel 365 om momsangivelse. I forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet har Domstolen ligeledes fremhævet, at dette nummer har til formål at lette fastlæggelsen af den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede varer finder sted. Jf. bl.a. dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

15— Jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 59-63), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 51 og 52), af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 40), og af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 32).

16— Jf. bl.a. dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 39 og 40 og den deri nævnte retspraksis).

17— Dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

18 — Jf. bl.a. i denne retning dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

19— Jf. dom af 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 22).

20— Jf. bl.a. dom af 21.11.2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 20), og af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, præmis 51).

21— Dom af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 35).

22— Den forelæggende ret synes i sit fjerde spørgsmål at antyde, at de litauiske myndigheder baserer sig på forskellige fortolkninger af begrebet »overdragelse af retten til at råde over varer« alt efter, om de anvender reglerne om retten til at fradrage moms (momsdirektivets artikel 167) eller reglerne om fritagelse for importmoms efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet [momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og artikel 143, stk. 2]. Som nævnt kan en sådan forskel i fortolkningen, som i øvrigt ikke fremgår klart af forelæggelsesafgørelsens begrundelse, ikke på nogen måde begrundes, henset til selvstændigheden og ensartetheden af definitionen af »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1.

23— Dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 32).

24— 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).

25— Jf. i denne retning dom af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 34).

26— Jf. navnlig dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 48)

27— Jf. navnlig dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), og af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 42).

28— Jf. navnlig, analogt, dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53), og af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 41).

29— Jf. henholdsvis Revisionsrettens særberetning nr. 13, *Forebygges og afsløres momsunddragelse ved kontrollen af toldprocedure 42?*, Luxembourg, 2011, og særberetning nr. 24, *Bekæmpelse af momssvig inden for Fællesskabet: Der er behov for mere handling*, Luxembourg, 2015.

30— Jf. særberetning nr. 13, punkt 55 og 56. Jf. ligeledes punkt 36-38 i denne beretning samt punkt 78 og 79 i særberetning nr. 24.

31— Jf. bl.a. dom af 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 26), og af 7.12.2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 46).

32— Det drejer sig om henholdsvis Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT 1977, L 336, s. 15) og Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7.10.2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT 2003, L 264, s. 1). De to retsakter er erstattet af henholdsvis Rådets direktiv 2011/16/EU af 15.2.2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (EUT 2011, L 64, s. 1.), hvis gennemførelsesfrist udløb 1.1.2013, og af Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7.10.2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1), der trådte i kraft 1.1.2012.

33— Jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 34), og af 22.4.2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 37).

34— Jf., vedrørende direktiv 77/799, dom af 27.9.2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 31), og af 22.10.2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, præmis 36). Jf. desuden, i denne retning, vedrørende direktiv 2011/16, der forfølger et tilsvarende mål som direktiv 77/799, som det erstattede, dom af 16.5.2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, præmis 46, 47 og 58).

35— Jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 36), af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 27), samt af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 33).

36— Jf. bl.a. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 31), af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 24), og af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 25).