

62018CC0329

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. BOBEK

fremsat den 22. maj 2019 (1)

Sag C-329/18

Valsts ieņēmumu dienests

mod

SIA Altic

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem »moms« – direktiv 2006/112/EF – ret til at fradrage moms – nægtelse – levering fra medkontrahenter involveret i skattesvig – pligt for de afgiftspligtige til at udvise omhu – relevansen af de afgiftspligtige personers overholdelse af sektorspecifikke forpligtelser – forordning (EF) nr. 178/2002 – krav til sporbarhed – forordning (EF) nr. 852/2004 – forordning (EF) nr. 882/2004 – registrering af fødevarevirksomhedsledere«

I. Indledning

1.

SIA Altic købte rapsfrø fra to andre virksomheder og fradrog den indgående merværdiafgift (herefter »moms«), der var betalt ved disse transaktioner. En efterfølgende kontrol foretaget af de lettiske skattemyndigheder afslørede, at disse virksomheder var fiktive. Skattemyndighederne handlede derfor, som om de pågældende transaktioner ikke havde fundet sted, og pålagde SIA Altic at betale den hermed forbundne moms. SIA Altic nedlagde påstand om annullation af afgørelsen. De nationale retter i både første og anden instans gav SIA Altic medhold.

2.

Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) er i den appelsag, som den er blevet forelagt, i tvivl om den korrekte fortolkning af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (2), sammenholdt med kravene i henhold til sektorlovgivningen på fødevareområdet. Tvivlen vedrører de lettiske skattemyndigheders påstand om, at SIA Altic burde have vidst, at deres medkontrahenter var involveret i afgiftssvig, da SIA Altic var aktiv i fødevaresektoren og derfor havde en forpligtelse til at sikre sig, at selskabets forretningspartnere levede op til den højere standard inden for denne sektor i overensstemmelse med kravene i henhold til forordning (EF) nr. 178/2002 (3), nr. 852/2004 (4) og nr. 882/2004 (5).

3.

Den foreliggende sag giver Domstolen anledning til at præcisere sin praksis vedrørende kriterier for en afgørelse af, om en erhvervsdrivende »vidste eller burde have vidst«, at vedkommende deltog i en transaktion, der var led i afgiftssvig, i forbindelse med nægtelse af ret til fradrag. Domstolen er i det væsentlige blevet anmodet om at klarlægge, i hvilken udstrækning, hvis

overhovedet, sektorspecifikke forpligtelser krav, der påhviler erhvervsdrivende, som er aktive inden for særlige områder, såsom områder, der omfattes af fødevarelovgivningen, er relevante for fastsættelsen af generelle afgifter ved afgørelsen af, hvorvidt en erhvervsdrivende vidste eller burde have vidst, at han var involveret i en transaktion, der var led i afgiftssvig.

II. Retsgrundlag

A. Momsdirektivet

4.

Momsdirektivets artikel 168 fastsætter følgende: »I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a)

den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

5.

Artikel 178 er affattet således: »For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a)

for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[...]«

6.

Momsdirektivets artikel 220 bestemmer, at »[e]nhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1)

for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«.

7.

Momsdirektivets artikel 226 fastsætter:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af

bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

4)

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

5)

den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse

6)

mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

[...]«

8.

Momsdirektivets artikel 273 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

B. Forordning nr. 178/2002

9.

28. og 29. betragtning til forordning nr. 178/2002 har følgende ordlyd:

»(28)

Erfaringen viser, at det indre marked for fødevarer eller foder kan bringes i fare, hvis det er umuligt at spore fødevarer og foder. Det er derfor nødvendigt at indføre et omfattende sporingssystem inden for fødevare- og foderstofvirksomheder, således at der i tilfælde af fødevaresikkerhedsproblemer kan iværksættes målrettet og præcis tilbagetrækning fra markedet, eller således at forbrugerne eller de offentlige tilsynsførende kan informeres, hvorved man kan undgå eventuelle unødvendige og omfattende forstyrrelser.

(29)

Det er nødvendigt at sikre, at en fødevare- eller foderstofvirksomhed, herunder en importør, i det mindste kan fastslå, hvilken virksomhed der har leveret den fødevare eller det foder, dyr eller stof, der måtte indgå i en fødevare eller et foder, således at sporbarheden i tilfælde af en undersøgelse er sikret i alle led.«

10.

Artikel 3 i forordning nr. 178/2002 anfører følgende:

»[...]

2.

»fødevarevirksomhed«: ethvert offentligt eller privat foretagende, som med eller uden gevinst for øje udfører en hvilken som helst aktivitet, der indgår som et hvilket som helst led i produktionen, tilvirkningen eller distributionen af fødevarer

3.

»leder af en fødevarevirksomhed«: den eller de fysiske eller juridiske personer, der er ansvarlige for, at fødevarelovgivningens bestemmelser overholdes i den fødevarevirksomhed, som er under vedkommendes ledelse

[...]

15.

»sporbarhed«: muligheden for at kunne spore og følge en fødevare, et foder, et dyr, der anvendes i fødevareproduktionen, eller et stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder gennem alle produktions-, tilvirknings- og distributionsled

16.

»produktions-, tilvirknings- og distributionsled«: alle led, herunder import, fra og med den primære produktion af fødevarer og til og med opbevaringen, transporten, salget eller leveringen til den endelige forbruger og, i det omfang det er nødvendig, importen, produktionen, forarbejdningen, opbevaringen, transporten, distributionen, salget og leveringen af foder

[...]«

11.

Artikel 18 i forordning nr. 178/2002 foreskriver følgende:

»1. Sporbarheden skal i alle produktions-, tilvirknings- og distributionsled sikres for fødevarer, foder og dyr, der anvendes i fødevareproduktionen, samt for ethvert andet stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder.

2. Ledere af fødevare- og foderstofvirksomheder skal være i stand til at identificere, hvorfra de har fået leveret en fødevare, et foder, et dyr, der anvendes i fødevareproduktionen, og ethvert stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder.

Til det formål skal der etableres systemer og procedurer, hvorved sådanne oplysninger kan stilles til rådighed for de kompetente myndigheder på deres anmodning.

3. Ledere af fødevare- og foderstofvirksomheder skal etablere systemer og procedurer til identifikation af de øvrige virksomheder, hvortil deres produkter er leveret. Disse oplysninger stilles til rådighed for de kompetente myndigheder på deres anmodning.

4. En fødevare eller et foder, der markedsføres, eller som kan forventes at blive markedsført i Fællesskabet, forsynes med en passende mærkning eller identifikation, der letter sporbarheden ved hjælp af nødvendig dokumentation eller information i overensstemmelse med de nødvendige krav i mere specifikke bestemmelser.

5. Bestemmelser, hvorefter de i denne artikel fastsatte krav skal finde anvendelse på bestemte sektorer, kan vedtages efter proceduren i artikel 58, stk. 2.«

C. Forordning nr. 852/2004

12.

Artikel 6 i forordning nr. 852/2004 (med overskriften »Offentlig kontrol, registrering og autorisation«) har følgende ordlyd:

»1. Ledere af fødevarevirksomheder skal samarbejde med de kompetente myndigheder i overensstemmelse med anden gældende EF-lovgivning eller, i mangel heraf, med national lovgivning.

2. Ledere af fødevarevirksomheder skal navnlig give den nødvendige kompetente myndighed meddelelse på den måde, som myndigheden kræver, om alle virksomheder, som de er ansvarlige for, og som udfører enten produktion, forarbejdning eller distribution af fødevarer, med henblik på registrering af de pågældende virksomheder.

[...]«

D. Forordning nr. 882/2004

13.

Artikel 31, stk. 1, i forordning nr. 882/2004 bestemmer:

»a)

De kompetente myndigheder fastlægger procedurer, som skal følges af foderstof- og fødevarevirksomhedsledere, når de ansøger om registrering af deres virksomheder i henhold til forordning (EF) nr. 852/2004, direktiv 95/69/EF eller til fremtidig lovgivning om foderstofhygiejne.

b)

De udarbejder og ajourfører en liste over de foderstof- og fødevarevirksomhedsledere, der er blevet registreret. Hvis en sådan liste allerede er udarbejdet til andre formål, kan de også anvendes til formålet i henhold til denne forordning.«

III. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

14.

SIA Altic (herefter »sagsøgte«) købte rapsfrø af SIA Sakorex (i juli og august 2011) og af SIA Ulmar (i oktober 2011). Rapsfrøene blev behørigt modtaget og opbevaret i et depot (en silo), der tilhørte virksomheden SIA Vendo. Sagsøgte fradrog den indgående moms, der var betalt for disse transaktioner.

15.

Det blev i forbindelse med en kontrol foretaget af Valsts ie??mumu dienests (skatteforvaltningen, Letland) (herefter »skatteforvaltningen«) afsløret, at SIA Sakorex og SIA Ulmar var fiktive virksomheder. Skatteforvaltningen vurderede derfor, at transaktionerne mellem sagsøgte og de pågældende virksomheder ikke havde fundet sted, og udstedte den 14. september 2012 en opkrævning til sagsøgte af den moms, der tidligere var fradraget, samt en bøde og morarenter.

16.

Sagsøgte anlagde et forvaltningsretligt søgsmål med henblik på ophævelse af skatteforvaltningens afgørelse. De nationale retter i både første og anden instans gav sagsøgte medhold.

Administrat?v? apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) udtalte særligt bl.a., at der ikke var nogen tvivl om, at de pågældende varer var blevet anbragt i den silo, der tilhørte SIA Vendo, i den mængde og på de datoer, der var angivet i de pågældende dokumenter. Det fremgik tillige af sagsakterne og de forklaringer, som sagsøgte havde afgivet, at sagsøgte havde handlet i god tro. Transaktionens karakter medførte heller ingen forpligtelse til at efterprøve, om de andre parter var egnede til at levere ydelsen, da sælger leverede varerne på det leveringssted, der var angivet i kontrakten. Det fulgte af kontrakten mellem sagsøgte og SIA Vendo, at sidstnævnte havde ansvaret for at sikre, at der blev givet korrekte oplysninger i fragtbrevet, og for følgerne heraf. Endelig udtalte nævnte ret, at skatteforvaltningen ikke havde angivet, hvilke konkrete handlinger sagsøgte, som følge af en direkte retlig forpligtelse, skulle have foretaget, men forsømte at foretage med henblik på at sikre de øvrige parters egnethed i forbindelse med transaktionen ved leveringen af varerne. Administrat?v? apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) fastslog derfor, at der i sagen ikke var ført bevis for, at sagsøgte bevidst havde handlet med henblik på at opnå en fordel i form af fradraget af den indgående moms.

17.

Skatteforvaltningen iværksatte herefter appel af denne afgørelse ved Augst?k? tiesa (øverste domstol), der er den forelæggende ret. Skatteforvaltningen har anført, at Administrat?v? apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager) med urette lagde til grund, at der ikke var en retlig forpligtelse til at kunne fastslå varernes oprindelse. I henhold til forordning nr. 178/2002 skal ledere af fødevarevirksomheder være i stand til at identificere et stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder. Til dette formål skal ledere etablere systemer og procedurer, hvorved sådanne oplysninger kan stilles til rådighed for de kompetente myndigheder på deres anmodning. Derfor var sagsøgte i henhold til forordning nr. 178/2002 forpligtet til at foretage en detaljeret kontrol af sine medkontrahenter som følge af, at de indgår i fødevarekæden. Sagsøgte kontrollerede ikke, at dennes medkontrahenter var registrerede hos P?rtikas un veterin?rais dienests (den lettiske fødevare- og veterinærsikkerhedsautoritet), og foretog dermed end ikke den minimale kontrol af øvrige parter. Dette viser, ifølge skatteforvaltningen, at sagsøgte vidste eller burde have vidst, at disse transaktioner var led i afgiftssvig.

18.

Sagsøgte har gjort gældende, at de bestemmelser, som af skatteforvaltningen har påberåbt sig, ikke finder anvendelse, da de frø, som sagsøgte erhvervede, skulle anvendes til produktion af brændstof og ikke var knyttet til nogen form for fødevarer. Der er derfor ingen anledning til at lade lovgivning, der regulerer forholdene for ledere af fødevarevirksomheder, finde anvendelse på sagsøgte.

19.

Det er på denne baggrund, at Augst?k? tiesa (øverste domstol) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal [momsdirektivets] artikel 168, litra a) [...] henset til formålet med forordning [...] nr. 178/2002 om at sikre fødevarerens sikkerhed (som bl.a. opfyldes ved at sikre, at fødevarer kan spores), fortolkes således, at den ikke er til hinder for et afslag på at fradrage den indgående afgift i tilfælde af, at den afgiftspligtige person, der indgår i fødevarekæden, i forbindelse med udvælgelsen af sin medkontrahent ikke har udvist større omhu (ud over den sædvanlige handelspraksis), som i det væsentlige består i en forpligtelse til at foretage kontroller af medkontrahenten, men som samtidig har kontrolleret fødevarernes kvalitet, hvorved formålet med forordning nr. 178/2002 er opfyldt?

2)

Indebærer kravet efter artikel 6 i forordning nr. 852/2004 og artikel 31 i forordning nr. 882/2004 om registrering af fødevarevirksomheder, fortolket i lyset af [momsdirektivets] artikel 168, litra a) [...] at en kontrahent, der indgår aftale med denne virksomhed, skal foretage en kontrol af dennes registrering, og er denne kontrol nødvendig med henblik på at afgøre, om denne kontrahent vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion med en fiktiv virksomhed, i betragtning af de særlige omstændigheder ved den nævnte transaktion?»

20.

Den lettiske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse procesdeltagere og sagsøgte deltog i retsmødet, der fandt sted den 6. marts 2019.

IV. Bedømmelse

21.

Dette forslag til afgørelse er struktureret som følger. Efter nogle indledende bemærkninger (A) gennemgår jeg retspraksis vedrørende den påkrævede omhu på momsområdet i situationer, hvor medkontrahenter antages at have udøvet svig (B). Jeg behandler herefter det første præjudicielle spørgsmål, der vedrører problemstillingen om, hvorvidt manglende efterlevelse af sektorspecifikke forpligtelser, der påhviler en afgiftspligtig person, men ikke vedrører moms, såsom kravet til sporbarhed i henhold til artikel 18 i forordning nr. 178/2002, kan føre til en nægtelse af retten til fradrag for indgående moms (C). Jeg vil dernæst vende mig mod det andet spørgsmål, hvormed det i det væsentlige ønskes fastslået, hvorvidt manglende kontrol af, at medkontrahenter har overholdt deres forpligtelse til registrering i henhold til forordning nr. 882/2004 er nødvendig med henblik på at afgøre, om den afgiftspligtige person burde have vidst, at han deltog i en aktivitet, der var led i momssvig (D).

A. Indledende bemærkninger

22.

Denne sag drejer sig udelukkende om, hvorvidt en afgiftspligtig person skal nægtes ret til fradrag som følge af den pågældendes angivelige manglende omhu med udgangspunkt i en vurdering, der er knyttet til den afgiftspligtige persons og dennes medkontrahenters forpligtelser i henhold til sektorspecifikke bestemmelser, der ikke vedrører moms. Det lægges derfor til grund, at de materielle og formelle betingelser for fradragsretten i øvrigt ville være opfyldt.

23.

Der er yderligere to faktuelle erklæringer, der er efterprøvet af den forelæggende ret, som jeg lægger til grund.

24.

For det første er det ubestridt, at sagsøgte medkontrahenter viste sig at være fiktive virksomheder. Selv om det ikke var muligt at fastslå varernes oprindelse, så blev varerne ikke desto mindre leveret, og de var tilsyneladende af god kvalitet.

25.

For det andet har den forelæggende ret lagt til grund, at der ikke er ført bevis til støtte for sagsøgte påstand om, at de pågældende frø skulle anvendes til produktion af brændstof. De kontrakter, der blev indgået af sagsøgte med begge medkontrahenter, indeholdt et vilkår, hvorefter varerne skulle være i overensstemmelse med kravene fra fødevare- og veterinær sikkerhedsautoriteten. De virksomheder, som sagsøgte har angivet som sine forretningspartnere, er heller ikke aktive inden for produktion af brændstof. Den forelæggende ret har derfor med udgangspunkt i de beviser, som den fik forelagt, fastslået, at den pågældende levering (og dermed tillige sagsøgte i forbindelse med den levering) var underlagt kravene i henhold til forordning nr. 178/2002.

B. Retspraksis vedrørende svig og retten til momsfradrag

26.

Domstolen har i en række tilfælde fremhævet fradragsrettens betydning. Den er blevet beskrevet som »et grundlæggende princip i det fælles momssystem« (6) og en »integrerende del af momsordningen«, der som udgangspunkt ikke kan begrænses (7). Det er afgørende for princippet om momssystemets neutralitet, at det tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, som denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (8).

27.

Det forklarer også, hvorfor retten for en afgiftspligtig person ikke kan berøres af, at der i den leveringskæde, uden at den afgiftspligtige ved eller kan vide det, findes en anden transaktion, som ligger før eller efter den afgiftspligtiges egen transaktion, og som er behæftet med momssvig (9).

28.

I overensstemmelse med de nationale myndigheders generelle forpligtelse til at hindre og bekæmpe momssvig kan disse myndigheder nægte fradragsret (og i sidste ende kræve de

fratrækne beløb godtgjort), hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (10).

29.

Dette er ikke blot tilfældet, når den afgiftspligtige person begår afgiftssvig, men også når en afgiftspligtig person »vidste eller burde have vidst, at han ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig« (11). I sådanne tilfælde skal den afgiftspligtige person anses »for at have deltaget i denne svindel, uanset om vedkommende har opnået fortjeneste ved videresalget af goderne eller ej« (12). Under sådanne omstændigheder er den afgiftspligtige nemlig medvirkende til, at der bliver udført svigagtige transaktioner, og er derfor medskyldig (13).

30.

Nægtelse af retten til fradrag er dog stadig en undtagelse til den generelle, og absolut væsentlige, princip om ret til fradrag. Skattemyndigheden må derfor »i tilstrækkelig grad [...] godtgøre de objektive forhold, som gør det muligt at konkludere, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, der er blevet påberåbt til støtte for retten til fradrag, var led i svig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere led af leveringskæden« (14).

31.

Domstolen har ved flere lejligheder påpeget, at forpligtelsen til at foretage kontroller ligger hos de kompetente myndigheder, og har advaret mod i praksis at lade forpligtelsen til at foretage kontroller og efterprøvelser overgå til de afgiftspligtige (15). Det påhviler da også de skatte- og afgiftsmyndigheder, der har konstateret svig eller uregelmæssigheder begået af fakturaudstederen, at godtgøre, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig. Det skal ske på grundlag af objektive forhold, »og uden at det hermed kræves af fakturamodtageren, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende« (16).

32.

Domstolen har også afklaret, at afgiftsmyndighederne ikke på generel vis kan kræve af den afgiftspligtige person, at denne kontrollerer, at udstederen af fakturaen for de pågældende goder og tjenesteydelser har overholdt sin pligt til at angive og betale afgift og til at være i besiddelse af dokumenterne (17). Domstolen har tilsvarende fastslået, at skattemyndigheder ikke kan forlange, at de afgiftspligtige tilvejebringer dokumenter, der attesterer, at leverandøren har opfyldt kravene i henhold til hans egne sektorspecifikke forpligtelser ifølge EU-retten (18).

33.

Den afgørende faktor er de afgiftspligtige personers omhu. Dette skyldes, at »de erhvervsdrivende, som træffer enhver foranstaltning, der med rimelighed kan kræves af dem, for at sikre sig, at deres transaktioner ikke er led i svig, uanset om der er tale om momssvig eller andre typer af svig, skal kunne stole på lovligheden af disse transaktioner uden at risikere at fortabe deres ret til at fradrage indgående moms« (19).

34.

Den påkrævede grad af omhu afhænger af konteksten. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person, afhænger af omstændighederne i det nævnte konkrete tilfælde (20). De konkrete faktuelle omstændigheder kan faktisk medføre en forpligtelse for den afgiftspligtige person til at udvise en høj grad af omhu

(f.eks. vedrørende varens værdi i forbindelse med en erhvervelse) (21). Hvis der foreligger indicier, der giver anledning til mistanke om uregelmæssigheder eller svig, kan en påpasselig erhvervsdrivende efter omstændighederne ganske vist være nødsaget til at indhente oplysninger om deres forretningspartnere med henblik på at sikre sig, at denne er pålidelig (22).

35.

To forhold skal dog tages i betragtning. For det første har det kontekstafhængige aspekt vedrørende graden af omhu hidtil drejet sig om forskellige faktuelle kontekster, men altid inden for momsdirektivets anvendelsesområde og dets retlige ordning. For det andet fremgår det endvidere af Domstolens praksis vedrørende den påkrævede grad af omhu, at selv i tilfælde af mistanke om uregelmæssigheder kan skatte- og afgiftsmyndighederne ikke på generel vis kræve af disse afgiftspligtige personer, at de, for det første, kontrollerer, at udstedere af fakturaer rådede over de pågældende varer eller kunne levere dem, og at udstederne havde opfyldt deres egne momsforpligtelser, for at sikre sig, at der ikke forelå uregelmæssigheder, eller, for det andet, at de selv var i besiddelse af de tilhørende dokumenter (23).

36.

Kort sagt kan retten til fradrag kun nægtes, når det er muligt for de kompetente myndigheder at fastslå, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at han medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Den påkrævede grad af agtpågivenhed for den afgiftspligtige person med henblik på iagttagelse af forpligtelsen til at udvise omhu kan variere afhængigt af omstændighederne. Myndighederne skal tage udgangspunkt i objektive forhold ved afgørelsen af, om den afgiftspligtige person var eller burde have været klar over, at han var del af en transaktion, der var led i momssvig. De kan ikke kræve af fakturamodtageren, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende.

C. Det første spørgsmål: Fradragsret og forordning nr. 178/2002

37.

Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om overholdelsen af forpligtelserne i henhold til artikel 18 i forordning nr. 178/2002 til at sikre, at fødevarer kan spores, er nødvendig med henblik på at afgøre, hvorvidt en afgiftspligtig person, der er leder af en fødevarevirksomhed, vidste eller burde have vidst, at han var del af en transaktion, der var led i momssvig, med henblik på at nægte ret til fradrag.

38.

Efter min overbevisning er den manglende overholdelse af sektorspecifikke forpligtelser, der påhviler en afgiftspligtig person, men ikke følger af momsreglerne selv, såsom forpligtelserne vedrørende sporbarhed i henhold til artikel 18 i forordning nr. 178/2002, ikke i sig selv afgørende for nægtelse af ret til fradrag for indgående moms. Sagt med andre ord svarer den mulige manglende overholdelse af sådanne sektorspecifikke forpligtelser ikke automatisk til, at den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at transaktionen var led i momssvig (1). For så vidt som sektorspecifikke bestemmelser faktisk pålægger en afgiftspligtig person en klar og mere vidtrækkende retlig forpligtelse til at identificere medkontrahenter, kan manglende overholdelse af sådanne sektorspecifikke forpligtelser indgå i den generelle vurdering, der foretages af den forelæggende ret, som en af de objektive faktorer ved afgørelsen af, hvilke foranstaltninger der kan kræves en sådan afgiftspligtig person, der skal sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke er led i momssvig begået af en af dennes leverandører (2).

1. Manglende sikring af sporbarhed svarer ikke til »burde have vidst« vedrørende momssvig

39.

Den lettiske regering er af den opfattelse, at selv om der i den foreliggende sag ikke er ført bevis for, at sagsøgte vidste, at vedkommende var del af en aktivitet, der var led i momssvig, er der adskillige elementer, der tyder på, at sagsøgte burde have været opmærksom herpå. Det var ikke sagsøgte, der tog kontakt til sine medkontrahenter. Det var derimod sidstnævnte, der kontaktede sagsøgte som følge af annoncer i medierne. Varerne blev ikke modtaget direkte af sagsøgte, men gennem en mellemmand, der ikke kontrollerede oplysningerne vedrørende leverandørerne.

40.

Selv om der i henhold til national retspraksis ikke er nogen generel forpligtelse til at foretage kontrol af forretningspartnere, er forholdet anderledes i fødevaresektoren. Den lettiske regering har gjort gældende, at virksomheder, der er aktive i fødevaresektoren, som følge af kravene til sporbarhed i henhold til forordning nr. 178/2002 er forpligtede til at foretage udførlige kontroller af deres medkontrahenter. Sagsøgte har samtidig, gennem sin tilkendegivelse af, at frøene var beregnet til brændstofproduktion, vist, at sagsøgte havde kendskab til de yderligere krav, der finder anvendelse i fødevareindustrien, og forsøgte at omgå disse. Den lettiske regering har i retsmødet endvidere anført, at kravet til sporbarhed i henhold til artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 efter regeringens opfattelse omfatter en forpligtelse til at kontrollere, at medkontrahenter har foretaget den påkrævede registrering hos fødevare- og veterinærsikkerhedsautoriteten.

41.

Den spanske regering har gjort gældende, at sagsøgte ikke har opfyldt forpligtelsen til at identificere de virksomheder, der leverede rapsfrøene. Denne forpligtelse følger af artikel 18 i forordning nr. 178/2002. Den manglende identifikation af leverandørerne havde to følger: Dels en risiko for fødevaresikkerheden, dels det forhold, at sagsøgte ikke blev opmærksom på sine leverandørers fiktive karakter og på eksistensen af svig i momskæden. Den manglende iagttagelse af materielle forpligtelser, der påhvilede den afgiftspligtige person, uden dog at være af afgiftsmæssig karakter, har haft negative følger for opkrævningen af skyldig moms.

42.

Jeg kan kun være uenig, både på det strukturelle plan (dvs. i, at den mulige manglende overholdelse af sektorspecifikke forpligtelser skulle medføre en umiddelbar konsekvens i form af nægtelse af ret til fradrag for indgående moms) og også vedrørende graden af den konkrete forpligtelse, som artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 angives at indeholde. I dette afsnit vil jeg forklare, hvorfor det forslag, der er fremsat af begge regeringer, er strukturelt forkert. I det følgende afsnit vil jeg forklare, hvorfor det er min overbevisning, at deres forståelse af anvendelsesområdet for den konkrete forpligtelse, der er fastsat gennem artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002, tillige er problematisk.

43.

I den generelle drøftelse er det indledningsvis vigtigt at bemærke, at Domstolens praksis bekræfter, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner i forbindelse med momsberegningen, hvorfor den omstændighed, at de pågældende transaktioner er straffbare, på ingen måde ændrer deres økonomiske karakter (24). Denne konstatering finder anvendelse på aktiviteter, der i sig selv er straffbare, og dette gælder

også, når der er sammenhæng mellem de varer eller ydelser, der er leveret, og en strafbar handling. Domstolen konkluderede f.eks. i Coffeeshop »Siberië«-dommen (25), at udlejning af et bord til tredjemand med henblik på salg af cannabis i en coffeeshop i Amsterdam var omfattet af momsreglerne, selv om denne aktivitet i henhold til national ret udgjorde strafbar medvirken til ulovlig handel med »bløde stoffer«.

44.

Dette er så meget desto mere tilfældet i den foreliggende sag, hvor det forhold, at en aktivitet (hvis genstand klart er lovlig) udføres i en sammenhæng, hvor en eller flere forpligtelser i henhold til sektorspecifikke bestemmelser angives at være forsømt, er langt fjernere fra nogen form for strafbar handling og dermed ikke relevant ud fra et økonomisk synspunkt i forbindelse med momsreglerne og herunder retten til fradrag.

45.

Der er mindst tre principielle argumenter for, hvorfor den fortolkning, som den lettiske og den spanske regering har givet udtryk for, generelt set ikke kan tiltrædes: kravet om legalitet, uoverensstemmelserne vedrørende logikken og formålene med de enkelte systemer og problemstillingerne vedrørende (den mulige kumulation af) sanktioner.

46.

For det første er der ganske enkelt intet retsgrundlag, hverken i EU-retten eller, tilsyneladende, i national ret, for den automatiske inddragelse af (forskellige) sektorspecifikke krav i den almindelige momsordning. I henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), er udøvelse af retten til fradrag betinget af besiddelsen af en faktura, og i henhold til direktivets artikel 220, stk. 1, skal en sådan faktura udstedes for enhver levering af varer og ydelser, som en afgiftspligtig person foretager til en anden afgiftspligtig person. Momsdirektivets artikel 226 indeholder en (udtømmende) angivelse af de oplysninger, der skal være anført på fakturaen, herunder den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse. Forpligtelsen til at anføre disse oplysninger påhviler fakturaens udsteder, og den udgør en af de formelle betingelser for gyldige fakturaer.

47.

I den foreliggende sag kan det af sagsøgtes forklaringer i retsmødet udledes, at disse forpligtelser er behørigt opfyldt i sagen, og at sagsøgte tillige har kontrolleret sine leverandørers registrering i registret over momspligtige.

48.

Ud over denne klart angivne forpligtelse i momssammenhæng kan medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 273 fastsætte andre forpligtelser end de i direktivet fastsatte, hvis disse forpligtelser skønnes nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, under forudsætning af, at disse forpligtelser ikke medfører yderligere krav vedrørende fakturaudstedelse, og kun såfremt forpligtelserne ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (26).

49.

Uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt yderligere krav til sporbarhed for aktive erhvervsdrivende i fødevarsektoren faktisk ville være forenelige med momsdirektivets artikel 273, fremgår det tydeligt af den lettiske regerings svar på Domstolens spørgsmål i retsmødet, at der reelt ikke

findes sådanne yderligere krav i national ret.

50.

Det, der foreslås, er dermed tilsyneladende blot udtryk for »en kreativ fortolkning« uden noget udtrykkeligt retsgrundlag i hverken national ret eller for den sags skyld i EU-retten. Hvad angår konkrete og udtrykkelige forpligtelser i henhold til EU-retten vender jeg i det næste afsnit tilbage til spørgsmålet om, hvad der helt præcist stilles krav om i henhold til artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 (27).

51.

For det andet er det ganske indlysende, at de enkelte ordninger, på den ene side den almindelige momsordning og på den anden side de forskellige foranstaltninger vedrørende fødevareregulering i det indre marked, følger forskellige formål og en anden lovgivningsmæssig logik. Den ene er ikke til stede for at styrke den anden. Dette afspejler sig også i spørgsmålet om sanktioner ved manglende efterlevelse af de enkelte ordningers foranstaltninger, der ligeledes er forskellige.

52.

For det tredje ligger ikke blot problemstillingen om en mulig sanktion i form af nægtelse af ret til fradrag for indgående moms uden et fornødent retsgrundlag i krydsfeltet mellem begge de ovenstående betragtninger, men også risikoen for i realiteten at kumulere sanktioner på tværs af ordninger. De fortolkninger, som den lettiske og den spanske regering har fremført, ville omdanne nægtelsen af retten til fradrag til en yderligere sanktion, som er knyttet til en uregelmæssighed, der er begået af en afgiftspligtig person i henhold til et andet regelsæt (28). Der er allerede knyttet konkrete konsekvenser til den manglende opfyldelse af forpligtelserne i henhold til forordning nr. 178/2002, hvilket tydeligt fremgår af artikel 17, stk. 2, hvorefter medlemsstaterne fastsætter bestemmelser om, hvilke foranstaltninger og sanktioner der skal bringes i anvendelse i tilfælde af, at fødevare- og foderlovgivningen overtrædes.

53.

Derudover er der et systemisk argument, hvorefter det, efter min mening, ikke er muligt at godtage de argumenter, som den spanske og den lettiske regering har fremført. Skulle retten til momsfradrag afhænge af eksistensen og indholdet af sektorspecifikke bestemmelser og konkrete forpligtelser, der ikke er knyttet til moms? Skulle man anvende forskellige målestokke for graden af omhu som en automatisk følge af, hvilke varer der blev solgt i forbindelse med de enkelte kontrakter? Ville det da være muligt, at der i nogle sektorer var mere begrænsede forpligtelser end dem, der er fastsat i momsdirektivet?

54.

De systemiske konsekvenser af en sådan tilgang ville absolut gøre retten til fradrag til en ret à géométrie variable, da betingelserne for en sådan ret ville afhænge af, hvorvidt der er knyttet yderligere sektorspecifikke krav til forpligtelsen til at foretage kontrol af medkontrahenter.

55.

Endelig har den lettiske regering til støtte for sine argumenter henvist til Domstolens praksis, hvorefter »nægtelsen af en rettighed eller en fordel på grund af forhold, der har karakter af misbrug eller svig, blot [er] en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, i tilfælde af misbrug eller svig, faktisk ikke er opfyldt, og at en sådan nægtelse således ikke kræver et specifikt retsgrundlag« (29). Som svar på dette argument

er det tilstrækkeligt at anføre, at den pågældende praksis vedrører de objektive betingelser, der er indeholdt i afgiftsreglerne og ikke i lovgivningsmæssige instrumenter uden forbindelse med momsreguleringen, som det er tilfældet med forordning nr. 178/2002.

56.

Den mulige overtrædelse af forordning nr. 178/2002 har kort sagt ingen automatisk og direkte konsekvens for retten til at fradrage moms. Begrebet »vidste eller burde have vidst« anvendes i Domstolens praksis med henblik på at fastlægge et generelt krav om omhu på momsområdet. Det giver ingen mulighed for at lade manglende overholdelse af nogen former for forpligtelser, der er pålagt en afgiftspligtig person som følge af nogen former for lovgivningsmæssige instrumenter, svare til manglende efterlevelse af den påkrævede forpligtelse til at udvise omhu i forbindelse med moms.

2. Et element, der eventuelt skal tages hensyn til

57.

Den konkrete sektor, som den afgiftspligtige person agerer inden for, og de sektorspecifikke forpligtelser, som den pågældende er underlagt, kan dog spille en rolle for vurderingen af, om den afgiftspligtige person burde have vidst, at den pågældende var del af en transaktion, der var led i momssvig, når der tages behørigt hensyn til alle relevante konkrete omstændigheder i en given sag.

58.

Som Kommissionen med rette har anført, kan manglende overholdelse af de forpligtelser, der følger af sektorspecifikke bestemmelser på fødevareområdet, udelukkende anses for et element blandt andre objektive faktorer, når det skal afgøres, om den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at han var del af en aktivitet, der var led i momssvig. Det forholder sig faktisk, som Kommissionen har anført, således, at der er krav om en særlig høj grad af omhu ved aktiviteter, der vedrører fødevarekæden.

59.

Det er i denne sammenhæng, at de nationale myndigheder, sammen med andre relevante forhold, kunne støtte sig til den afgiftspligtige persons adfærd i forbindelse med de konkrete forpligtelser, der reelt hører under det retsområde, hvorpå denne person udøver sin økonomiske aktivitet.

60.

Når dette er sagt, står det, af en ganske simpel grund, stadig ikke helt klart for mig, hvordan en sådan generel udtalelse skulle være til megen hjælp for den nationale skattemyndighed i den foreliggende sag: Jeg er af den opfattelse, at den egentlige rækkevidde af forpligtelsen til sporbarhed i henhold til artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 er mere begrænset end foreslået af den lettiske regering.

61.

Artikel 18 i forordning nr. 178/2002 og det krav til sporbarhed, der er fastsat heri, blev indført, »således at der i tilfælde af fødevarerikkerhedsproblemer kan iværksættes målrettet og præcis tilbagetrækning fra markedet, eller således at forbrugerne eller de offentlige tilsynsførende kan informeres, hvorved man kan undgå eventuelle unødvendige og omfattende forstyrrelser« (30). Med henblik på dette formål fastsætter artikel 18, stk. 2, en forpligtelse for ledere af fødevare- og

foderstofvirkksomheder til at være i stand til at identificere, hvorfra de har fået leveret en fødevare, et foder, et dyr, der anvendes i fødevareproduktionen, og ethvert stof, der er bestemt til, eller som kan forventes at blive tilsat en fødevare eller et foder. Til dette formål angiver bestemmelsen, at der skal etableres systemer og procedurer, hvorved sådanne oplysninger kan stilles til rådighed for de kompetente myndigheder på deres anmodning.

62.

Som den forelæggende ret med rette har henvist til, er forpligtelsen til identifikation i henhold til artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002, dog ikke udviklet yderligere. Bestemmelsen angiver ikke måden, hvorpå sporbarheden skal sikres. Den fastsætter ikke, hvilken handling de erhvervsdrivende skal udføre, eller hvilken information der skal kontrolleres.

63.

Derfor må udstrækningen af forpligtelsen tages for pålydende: Forpligtelsen til at identificere, hvorfra de har fået leveret, medfører efter min opfattelse en forpligtelse til at være i stand til, efter anmodning, at identificere den individuelle umiddelbare leverandør, fra hvem den erhvervsdrivende har erhvervet fødevarer. Hverken mere eller mindre. Forpligtelsen til at være i stand til at identificere vedrører sædvanligvis denne persons navn og adresse (31). Det kan bestemt ikke antages, at artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 derudover fastsætter en systematisk forpligtelse til at foretage kontrol af den konkrete registrering hos de kompetente myndigheder.

64.

En sådan manglende overholdelse af kravet til sporbarhed, der følger af artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002, forstået som forpligtelsen til at identificere de umiddelbare leverandører ved navn og adresse, kunne herefter faktisk anses for at være et af de øvrige relevante forhold i begrebsrammen for den overordnede vurdering af den omhu, som kræves af den afgiftspligtige person (32).

65.

Det er korrekt, at der for så vidt angår navn og adresse er sammenfald mellem de oplysninger, der skal angives på fakturaen med henblik på opkrævning af moms, og de grundlæggende forhold, der skal kontrolleres i henhold til kravet til sporbarhed i artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 med henblik på at identificere den umiddelbare leverandør i fødevarekæden.

66.

Det skal dog fremhæves, i overensstemmelse med de overvejelser, der er anført i det tidligere afsnit af dette forslag til afgørelse, at dette sammenfald ikke medfører, at de to sæt forpligtelser kan sammenflettes.

67.

Som en afsluttende bemærkning kan det i visse tilfælde forekomme plausibelt at antage, at en agtpågivende leder af en fødevarevirksomhed skulle have foretaget yderligere kontrol for at identificere sin forretningspartner med henblik på at opfylde kravet til sporbarhed, og at undladelsen af dette kunne inddrages som et af de elementer, der i sidste ende, sammen med andre faktuelle forhold, kunne lede til den konklusion, at den pågældende erhvervsdrivende vidste eller burde have vidst, at der forelå momssvig. Under andre omstændigheder, og især når der ikke foreligger andre faktuelle indikationer, vil en sådan konstatering være af begrænset værdi eller

endda uden værdi: Det egentlige krav til sporbarhed har ikke meget med momssvig at gøre. Momssvig kan begås af en virksomhed, der behørigt iagttager alle forpligtelser vedrørende sporbarhed. I modsætning hertil kan en virksomhed, der af en eller anden grund i en konkret sag forsømmer at efterleve visse krav til sporbarhed, momsmæssigt set, stadig drive en lovlig og legitim virksomhed.

68.

Som konsekvens heraf kan den manglende efterlevelse af den grad af omhu, der er påkrævet som følge af kravet til sporbarhed i henhold til forordning nr. 178/2002, udelukkende være relevant for nægtelsen af retten til at fradrage moms, hvis den, når der tages hensyn til de særlige omstændigheder, udgør en af de objektive faktorer, der indikerer, at den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at vedkommende på trods af det faktum, at den relevante transaktion var i overensstemmelse med de objektive kriterier for »levering af goder«, deltog i en transaktion, der var led i momssvindel (33).

3. Foreløbig konklusion

69.

Som følge heraf er jeg af den opfattelse, at manglende efterlevelse af kravet til sporbarhed i henhold til artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002 ikke automatisk og som det eneste afgørende kriterium kan lede til den konklusion, at en afgiftspligtig person »burde have vidst«, at vedkommende var del af en transaktion, der var led i momssvig.

70.

Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det første spørgsmål således, at momsdirektivets artikel 168, litra a), er til hinder for, at nationale myndigheder nægter ret til fradrag for den indgående moms alene med den begrundelse, at en afgiftspligtig person, der er en del af fødevarekæden, har forsømt at udføre kontrol af sin medkontrahent i overensstemmelse med det krav om sporbarhed, der er fastsat i artikel 18 i forordning (EF) nr. 178/2002. Manglende overholdelse af de forpligtelser, der er fastsat i forordningen, kan, sammen med andre faktorer, der er relevante for sagens omstændigheder, inddrages i den generelle vurdering, der skal foretages af den forelæggende ret med henblik på at vurdere den afgiftspligtige persons omhu.

D. Det andet spørgsmål: en forpligtelse til at foretage kontrol af registreringen?

71.

Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 6 i forordning nr. 852/2004 og artikel 31 i forordning nr. 882/2004 medfører en forpligtelse for en part, der kontraherer med en leder af en fødevarevirksomhed, til at kontrollere, at denne virksomhed er behørigt registreret. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om denne kontrol i forbindelse med fradragsret for moms er nødvendig med henblik på at afgøre, om denne kontrahent vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion med en fiktiv virksomhed.

72.

Den lettiske regering har anført, at deltagere i fødevaresektoren skal leve op til et højere krav om agtpågivenhed, der rækker videre end forpligtelsen til at kontrollere, at deres medkontrahenter er behørigt registreret. Ifølge denne regering fastsætter artikel 6 i forordning nr. 852/2004 og artikel 31 i forordning nr. 882/2004 denne forpligtelse for afgiftspligtige personer i fødevaresektoren. Som en følge heraf er denne kontrol nødvendig med henblik på at afgøre, om den afgiftspligtige person

vidste eller burde have vidst, at den pågældende handlede med en fiktiv virksomhed.

73.

Kommissionen har anset det for utænkeligt at lade fradragsretten være afhængig af, at afgiftspligtige personer kontrollerer deres forretningspartners registrering i de konkrete nationale registre, der er oprettet på området for fødevarer sikkerhed. Kommissionen har tilsluttet sig den holdning, som den forelæggende ret har givet udtryk for, hvorefter den manglende registrering ikke automatisk leder til den konklusion, at den økonomiske aktivitet er fiktiv, eller at aktiviteten ikke er udført med den person, der er angivet i de foreliggende dokumenter. Kontrol af en forretningspartners retmæssige registrering udgør ingen garanti for, at virksomheden ikke handler svigagtigt, da svig ikke blot begås af ikke-registrerede virksomheder. I tilfælde af, at en afgiftspligtig person indgår i et kontraktforhold med en anden part efter at have opdaget, at denne part ikke er behørigt registreret, kan det forhold også inddrages af de kompetente myndigheder og nationale retter.

74.

Jeg kan kun tilslutte mig Kommissionens holdning.

75.

Uafhængigt af den (tvivlsomme) nytte af at udøve kontrol i et sådant register med henblik på at undgå eller at fastslå afgiftssvig (34) er den lettiske regerings holdning ganske enkelt uholdbar. Den lettiske regerings argumenter tager udgangspunkt i sagsøgtes påståede forsømmelse af at foretage kontrol af, at den pågældendes medkontraahenter levede op til deres forpligtelse til registrering i registret over fødevarer virksomheder. Ud over den omstændighed, at det ligger uden for sædvanlig forretningspraksis at kontrollere, at forretningspartnere lever op til deres egen forpligtelse til registrering i henhold til sektorspecifikke bestemmelser, er der imidlertid ganske enkelt intet retsgrundlag for en sådan forpligtelse.

76.

En sådan forpligtelse har rent faktisk intet retsgrundlag hverken i forordning nr. 852/2004 eller i forordning nr. 882/2004. I henhold til artikel 6 i forordning nr. 852/2004 skal alle ledere af fødevarer virksomheder navnlig give den relevante kompetente myndighed meddelelse på den måde, som myndigheden kræver, om alle virksomheder, som de er ansvarlige for, og som udfører enten produktion, forarbejdning eller distribution af fødevarer, med henblik på registrering af de pågældende virksomheder. I den foreliggende sag ville denne forpligtelse påhvile sagsøgtes forretningspartnere, ikke sagsøgte.

77.

Forordning nr. 882/2004 vedrører den offentlige kontrol, som nationale myndigheder skal udøve med henblik på at kontrollere overholdelsen af fødevarer lovgivningen. Forordningens artikel 31 fastsætter udelukkende forpligtelser for nationale myndigheder vedrørende de procedurer for registrering, der skal fastlægges for foderstof- og fødevarer virksomhedsledere.

78.

Som anført i afsnit C i dette forslag til afgørelse følger forpligtelsen til at kontrollere, at forretningspartnere efterlever deres forpligtelse til registrering i henhold til specifik sektorlovgivning på fødevareområdet heller ikke af det krav til sporbarhed, der er fastsat i artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002.

79.

Det følger heraf, at forpligtelsen ikke blot ikke findes i momsdirektivet, men absolut heller ikke kan findes i de sektorspecifikke bestemmelser på fødevareområdet. Der er dermed, i modsætning til en fortolkning af artikel 18, stk. 2, i forordning nr. 178/2002, hvorefter der kunne være en vis, omend begrænset, diskussion af den egentlige rækkevidde af den forpligtelse, der er pålagt ved bestemmelsen i forhold til det første spørgsmål, intet, der kan begrunde den fortolkning, der er foreslået af den lettiske regering vedrørende det andet spørgsmål.

80.

Det kan kun gentages, at det af Domstolens praksis tydeligt fremgår, at pligten til at udvise omhu og kravet om agtpågivenhed for erhvervsdrivende ikke kan medføre, at myndighedernes ansvar for at udføre kontrol og efterprøvelse af overholdelse af de sektorspecifikke krav til registrering overføres til virksomheder i sektoren ved at pålægge dem forpligtelsen til at sikre, at fakturaudstedere efterlever disse krav. Det er faktisk sådan, at når de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder, efter de har konstateret uregelmæssigheder begået af en leverandør, forsøger at godtgøre, at aftageren vidste eller burde have vidst, at den relevante transaktion var led i momssvig, ikke kan kræve, at aftageren foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende (35).

81.

Vedrørende den situation, som Kommissionen har nævnt, hvor en afgiftspligtig person udfører kontrol på egen foranledning og beslutter sig for at samarbejde med en forretningspartner, selv om førstnævnte har opdaget en uregelmæssighed, kan denne betragtning indgå i nationale retters og myndigheders samlede vurdering af de konkrete forhold med henblik på en vurdering af, om den afgiftspligtige person var eller burde have været opmærksom på svig.

82.

Artikel 6 i forordning nr. 852/2004 og artikel 31 i forordning nr. 882/2004 fastsætter derfor ikke krav om, at en leder af en fødevarevirksomhed skal foretage kontrol af sine forretningspartners registrering i det relevante register over fødevarevirksomhed. Forsømmelsen af at kontrollere en sådan registrering i forbindelse med retten til at fradrage moms er a fortiori ikke relevant ved afgørelsen af, hvorvidt denne part vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion med en fiktiv virksomhed.

V. Forslag til afgørelse

83.

På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Augst?k? tiesa (øverste domstol, Letland) forelagte spørgsmål som følger:

»1)

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles

merværdiafgiftssystem er til hinder for, at nationale myndigheder nægter ret til fradrag for den indgående moms alene med den begrundelse, at en afgiftspligtig person, der er en del af fødevarekæden, har forsømt at udføre kontrol af sin medkontrahent i overensstemmelse med det krav om sporbarhed, der er fastsat i artikel 18, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 178/2002 af 28. januar 2002 om generelle principper og krav i fødevarelovgivningen, om oprettelse af Den Europæiske Fødevaresikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevaresikkerhed. Manglende overholdelse af de forpligtelser, der er fastsat i forordningen, kan dog i sidste ende, sammen med andre faktorer, der er relevante for sagens omstændigheder, inddrages i forbindelse med den generelle vurdering, der skal foretages af den forelæggende ret med henblik på at vurdere, om den afgiftspligtige har handlet med omhu.

2)

Artikel 6 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 852/2004 af 29. april 2004 om fødevarehygiejne og artikel 31 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 882/2004 af 29. april 2004 om offentlig kontrol med henblik på verifikation af, at foderstof- og fødevarelovgivningen samt dyresundheds- og dyrevelfærdsbestemmelserne overholdes, fastsætter ikke krav om, at en leder af en fødevarevirksomhed skal foretage en kontrol af sine forretningspartners registrering i det relevante register over fødevarevirksomheder. Det forhold, at den afgiftspligtige person ikke har foretaget kontrol af, hvorvidt en forretningspartner er registreret i overensstemmelse med artikel 6 i forordning nr. 852/2004, er ikke relevant ved vurderingen – inden for rammerne af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 – af, om en virksomhed vidste eller burde have vidst, at den pågældende deltog i en transaktion med en fiktiv virksomhed.«

(1) – Originalsprog: engelsk.

(2) – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60) (herefter »momsdirektivet«).

(3) – Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 28.1.2002 om generelle principper og krav i fødevarelovgivningen, om oprettelse af Den Europæiske Fødevaresikkerhedsautoritet og om procedurer vedrørende fødevaresikkerhed (EFT 2002, L 31, s. 1) (herefter »forordning nr. 178/2002«).

(4) – Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 29.4.2004 om fødevarehygiejne (EUT 2004, L 139, s. 1, berigtiget i EUT 2004, L 226, s. 3) (herefter »forordning nr. 852/2004«).

(5) – Europa-Parlamentets og Rådets forordning af 29.4.2004 om offentlig kontrol med henblik på verifikation af, at foderstof- og fødevarelovgivningen samt dyresundheds- og dyrevelfærdsbestemmelserne overholdes (EUT 2004, L 165, s. 1, berigtiget i EUT 2004, L 191, s. 1) (herefter »forordning nr. 882/2004«).

(6) – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

(7) – Dom af 6.9.2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

(8) – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

(9) – Dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446,

præmis 45 og 46 samt den deri nævnte retspraksis).

(10) – Dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 43).

(11) – Dom af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

(12) – Dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

(13) – Dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 57).

(14) – Dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 49).

(15) – Jf. i denne retning dom af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 50), og af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

(16) – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

(17) – Dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 61), og af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 61).

(18) – Dom af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 42), vedrørende relevansen, for den omhandlede ret til fradrag, af den manglende tilvejebringelse af dokumenter fra udstederen af fakturaen, der angiver øremærkerne for de dyr, der er underlagt den ordning for identifikation og registrering, der er fastsat ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1760/2000 af 17.7.2000 om indførelse af en ordning for identifikation og registrering af kvæg og om mærkning af oksekød og oksekødsprodukter og om ophævelse af Rådets forordning (EF) nr. 820/97 (EUT 2000, L 204, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20.11.2006 (EUT 2006, L 363, s. 1).

(19) – Dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

(20) – Dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 59).

(21) – Dom af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 74).

(22) – Dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60).

(23) – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

(24) – Jf. i denne retning dom af 29.6.1999, Coffeeshop Siberië (C-158/98, EU:C:1999:334, præmis 21 og 22), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04,

EU:C:2006:446, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

(25) – Dom af 29.6.1999 (C-158/98, EU:C:1999:334).

(26) – Jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 49 og 50 samt den deri nævnte retspraksis).

(27) – Punkt 60-63 nedenfor.

(28) – Argumentum ad absurdum: Hvorfor skulle man overhovedet stoppe der? Kunne man ikke også lade en virksomheds angivelige manglende omhu i en sektor eller på at forretningsområde (levering af fødevarer) være afgørende for afgørelsen af, om denne virksomhed handlede som en »agtpågivende erhvervsdrivende« på andre områder, der involverer offentlige midler eller endog private midler?

(29) – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 32).

(30) – 28. betragtning til forordning nr. 178/2002.

(31) – Denne fortolkning bekræftes af Vejledning vedrørende gennemførelsen af artikel 11, 12, 14, 17, 18 19 og 20 i forordning nr. 178/2002, Konklusionerne fra Den Stående Komité for Fødevarerekæden og Dyresundhed. Vedrørende artikel 18 angiver denne vejledning, at ledere af fødevareraktiviteter skal sørge for at etablere et system, der gør dem i stand til at identificere de(n) umiddelbare leverandør(er) og de(n) umiddelbare køber(e) af deres produkter. I vejledningen nævnes leverandørens navn og adresse vedrørende de oplysninger, der skal registreres.

(32) – I modsætning kan de strengere forpligtelser vedrørende sporbarhed, der er indeholdt i Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 931/2011 af 19.9.2011 om de sporbarhedskrav, der i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 178/2002 gælder for animalske fødevarer (EUT 2011, L 242, s. 2), der tillige inkluderer forpligtelsen til at identificere ejeren af produkter, ikke anses for relevante med henblik på at vurdere, hvorvidt den afgiftspligtige person i den foreliggende sag handlede med den påkrævede omhu, da disse forpligtelser udelukkende gælder for animalske fødevarer.

(33) – Dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 59).

(34) – Den afsluttende bemærkning, der er anført i forbindelse med kravet til sporbarhed i punkt 67 ovenfor, finder a fortiori anvendelse her.

(35) – Jf. i denne retning dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).