

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

8. december 2022 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 42, litra a) – artikel 197, stk. 1, litra c) – artikel 226, nr. 11a) – artikel 141 – fritagelse – trepartstransaktion – angivelse af den endelige modtager af en levering som betalingspligtig for momsen – fakturaer – angivelsen »omvendt betalingspligt« – bindende karakter – undladelse af denne angivelse på en faktura – berigtigelse af fakturaen med tilbagevirkende kraft«

I sag C-247/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) ved afgørelse af 8. april 2021, indgået til Domstolen den 20. april 2021, i sagen

Luxury Trust Automobil GmbH

mod

Finanzamt Österreich,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, K. Jürimäe (refererende dommer), som fungerende formand for Ottende Afdeling, og dommerne N. Piçarra og N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Luxury Trust Automobil GmbH ved Steuerberater und Wirtschaftsprüfer M. Huber og Steuerberater S. Lacha,

– den østrigske regering ved M. Augustin, A. Posch og J. Schmoll, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved R. Pethke og V. Uher, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. juli 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 42, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med dette direktivs artikel 197, stk. 1, litra c), og nævnte direktivs artikel 219a.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Luxury Trust Automobil GmbH og Finanzamt Österreich (den østrigske skatte- og afgiftsmyndighed, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende den merværdiafgift (moms), som myndigheden har opkrævet hos dette selskab for skatteåret 2014.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), bestemmer:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

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

i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36.«

4 Direktivets afsnit V har overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«. I dette afsnits kapitel 2 definerer det nævnte direktivs artikel 40-42 stedet for erhvervelse af varer inden for Fællesskabet.

5 Det følger af samme direktivs artikel 40, at »[s]tedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes«.

6 Momsdirektivets artikel 41 præciserer:

»Med forbehold af artikel 40 anses stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse er blevet pålagt moms efter artikel 40.

Såfremt der i henhold til artikel 40 pålægges erhvervelsen moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne afsluttes, efter at den er blevet pålagt moms i henhold til stk. 1, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget denne erhvervelse.«

7 Dette direktivs artikel 42 har følgende ordlyd:

»Artikel 41, stk. 1, finder ikke anvendelse, og erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet anses

for at være blevet pålagt moms i henhold til artikel 40, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) erhververen godtgør at have foretaget erhvervelsen med henblik på en efterfølgende levering, som foretages på den efter artikel 40 fastsatte medlemsstats område, og for hvilken modtageren er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 197
- b) erhververen har opfyldt forpligtelserne med hensyn til at indsende den i artikel 265 omhandlede oversigt.«

8 Nævnte direktivs afsnit IX har overskriften »Afgiftsfritagelser«. Kapitel 4 i dette afsnit vedrører fritagelser i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet. Dette kapitels afdeling 2 omhandler fritagelse i forbindelse med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet. Under denne afdeling bestemmer direktivets artikel 141 følgende:

»Hver enkelt medlemsstat træffer særlige foranstaltninger, således at erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, som er foretaget på den pågældende medlemsstats område, jf. artikel 40, ikke pålægges moms, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) erhvervelsen af varer foretages af en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i denne medlemsstat, men er momsregistreret i en anden medlemsstat
- b) erhvervelsen af varer foretages med henblik på en efterfølgende levering af disse varer, som foretages i samme medlemsstat af den i litra a) omhandlede afgiftspligtige person
- c) de varer, som den i litra a) omhandlede afgiftspligtige person således har erhvervet, forsendes eller transporteres direkte fra en anden medlemsstat end den, hvor han er momsregistreret, til den person, for hvilken han foretager den efterfølgende levering
- d) modtageren af den efterfølgende levering er en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret i samme medlemsstat
- e) den i litra d) omhandlede modtager er i henhold til artikel 197 blevet udpeget som betalingspligtig for momsen for den levering, der er foretaget af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.«

9 Momsdirektivets afsnit XI med overskriften »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser« fastsætter følgende i artikel 197, stk. 1:

»Momsen påhviler modtageren af leveringen af varer, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) den afgiftspligtige transaktion er en levering af varer foretaget på de i artikel 141 fastsatte betingelser
- b) modtageren af leveringen af varer er en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der er momsregistreret i den medlemsstat, hvor leveringen foretages
- c) den faktura, der er udstedt af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor modtageren er etableret, er udfærdiget i overensstemmelse med kapitel 3, afdeling 3-5.«

10 Dette direktivs artikel 219a bestemmer:

»Følgende finder anvendelse, jf. dog artikel 244-248:

- 1) Fakturering foretages efter reglerne i den medlemsstat, hvor leveringen af varer eller ydelser

anses for at have fundet sted i henhold til bestemmelserne i afsnit V.

2) Uanset nr. 1) foretages fakturering efter reglerne i den medlemsstat, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra leveringen har fundet sted, eller hvis der ikke findes et sådant hjemsted eller fast forretningssted, den medlemsstat, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, når

a) leverandøren ikke er etableret i den medlemsstat, hvor leveringen af varer eller ydelser anses for at have fundet sted i henhold til bestemmelserne i afsnit V, eller leveringen foretages uden medvirken af et forretningssted tilhørende leverandøren i den pågældende medlemsstat, jf. artikel 192a, og den betalingspligtige person er den person, som varerne eller ydelserne leveres til.

Udsteder kunden selv fakturaen (selvfakturering), finder nr. 1) dog anvendelse.

b) leveringen af varer eller ydelser anses for ikke at have fundet sted i Fællesskabet i henhold til bestemmelserne i afsnit V.«

11 Fakturaernes indhold er præciseret i direktivets afsnit XI, kapitel 3, afdeling 4. Blandt bestemmelserne i denne afdeling findes direktivets artikel 226, der bestemmer:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

11a) i tilfælde af at kunden er betalingspligtig for momsen, angivelsen omvendt betalingspligt.«

[...]«

Direktiv 2010/45

12 Syvende betragtning til direktiv 2010/45 har følgende ordlyd:

»Visse krav om, hvilke oplysninger der skal anføres på fakturaer, bør ændres for at gøre det muligt at forbedre afgiftskontrollen, sikre en mere ensartet behandling af grænseoverskridende og indenlandske leverancer og fremme elektronisk fakturering.«

Østrigsk ret

13 § 3, stk. 8, i Umsatzsteuergesetz 1994 (lov om omsætningsafgift af 1994) af 23. august 1994 (BGBl. 663/1994) i den affattelse, der finder anvendelse for 2014 (BGBl. I, 112/2012) (herefter »UStG 1994«), med overskriften »Stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet« har følgende ordlyd:

»Erhvervelse inden for Fællesskabet anses for at være foretaget på den medlemsstats område, hvor varen befinder sig, når transporten eller forsendelsen afsluttes. Når erhververen over for leverandøren anvender et momsregistreringsnummer, der er udstedt til den pågældende af en anden medlemsstat, anses erhvervelsen for at være foretaget på denne medlemsstats område, indtil erhververen godtgør, at erhvervelsen er blevet pålagt afgift af den i første punktum omhandlede medlemsstat. Hvad angår beviset finder artikel 16 tilsvarende anvendelse.«

14 § 25 i UStG 1994 med overskriften »Trepартstransaktion« bestemmer:

»*Begreb*

§ 25 (1) Der er tale om en trepartstransaktion, når tre erhvervsdrivende fra tre forskellige medlemsstater udfører transaktioner om den samme vare, når denne vare videresendes direkte fra den første leverandør til den sidste erhverver, og når betingelserne i stk. 3 er opfyldt. Dette gælder også, hvis den sidste erhverver er en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende, eller som ikke køber varen til sin virksomhed.

Stedet for erhvervelsen inden for Fællesskabet i forbindelse med trepartstransaktioner

(2) Erhvervelsen inden for Fællesskabet som omhandlet i § 3, stk. 8, andet punktum, anses for at være blevet pålagt afgift, hvis den erhvervsdrivende (erhververen) godtgør, at der er tale om en trepartstransaktion, og at han har opfyldt sin angivelsespligt i henhold til stk. 6. Opfylder den erhvervsdrivende ikke sin angivelsespligt, bortfalder afgiftsfritagelsen med tilbagevirkende kraft.

Afgiftsfritagelse ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet

(3) Erhvervelsen inden for Fællesskabet er fritaget for moms, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) Den erhvervsdrivende (erhververen) har ikke bopæl eller hjemsted på det nationale område, men er momsregistreret i Fællesskabet.
- b) Erhvervelsen sker med henblik på den erhvervsdrivendes (erhververens) efterfølgende levering på det nationale område til en erhvervsdrivende eller en juridisk person, som er momsregistreret på det nationale område.
- c) De erhvervede varer hidrører fra en anden medlemsstat end den, hvor den erhvervsdrivende (erhververen) er momsregistreret.
- d) Råderetten over de erhvervede varer overdrages direkte fra den første erhvervsdrivende eller den første erhverver til den sidste erhverver (modtager).
- e) Afgiften skal i henhold til stk. 5 betales af modtageren.

Erhververens fakturaudstedelse

(4) Fakturaudstedelsen følger bestemmelserne i den medlemsstat, hvorfra erhververen driver sin virksomhed. Såfremt leveringen udføres fra erhververens faste driftssted, gælder lovgivningen i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende. Såfremt modtageren af leveringen, til hvem afgiftsskylden overgår, afregner ved hjælp af kreditnota, reguleres fakturaudstedelsen af lovgivningen i den medlemsstat, hvor leveringen udføres.

Såfremt fakturaudstedelsen er omfattet af denne forbundslovs bestemmelser, skal fakturaen desuden indeholde følgende oplysninger:

- en udtrykkelig henvisning til, at der er tale om en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at den sidste erhverver er betalingspligtig for afgiften
- momsregistreringsnummeret, under hvilket den erhvervsdrivende (erhververen) har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne, og
- momsregistreringsnummeret for modtageren af leveringen.

Den person, der er betalingspligtig for afgiften

(5) I forbindelse med en trepartstransaktion skal modtageren af den afgiftspligtige levering betale afgiften, når den af erhververen udstedte faktura opfylder stk. 4.

Erhververens forpligtelser

(6) For at opfylde sin angivelsespligt som omhandlet i stk. 2 skal den erhvervsdrivende i oversigten angive følgende oplysninger:

- det indenlandske momsregistreringsnummer, under hvilket han har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne
- det momsregistreringsnummer, som modtageren af den efterfølgende levering fra den erhvervsdrivende har fået tildelt i bestemmelsesmedlemsstaten for de forsendte eller transporterede varer
- for hver enkelt af disse modtagere det samlede beløb for de leveringer, som den erhvervsdrivende på denne måde har foretaget i bestemmelsesmedlemsstaten for de forsendte eller transporterede varer. Dette beløb skal angives for det kalenderkvartal, hvorunder afgiftspligten er opstået.

Modtagerens forpligtelser

(7) Ved afgiftsberegningen i henhold til § 20 tillægges det fastsatte beløb det skyldige beløb i henhold til stk. 5.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Luxury Trust Automobil er et selskab med begrænset ansvar med hjemsted i Østrig, der driver virksomhed med formidling og salg af luksuskøretøjer i flere lande, både i EU og tredjelande.

16 I 2014 købte Luxury Trust Automobil køretøjer hos en leverandør med hjemsted i Det Forenede Kongerige, som selskabet videresolgte til selskabet M s.r.o. (herefter »selskabet M«), som har hjemsted i Den Tjekkiske Republik. Disse køretøjer blev transporteret direkte fra Det Forenede Kongerige til Den Tjekkiske Republik.

17 De virksomheder, der var involveret i disse leveringer, anvendte momsregistreringsnummeret i deres etableringsstat. Tre fakturaer udstedt af Luxury Trust Automobil, der var dateret i marts 2014 (herefter »de omtvistede fakturaer«), var således påført dette selskabs østrigske momsregistreringsnummer, selskabet M's tjekkiske momsregistreringsnummer og momsregistreringsnummeret for leverandøren, der var etableret i Det Forenede Kongerige. Disse fakturaer indeholdt ligeledes angivelsen »Afgiftsfritaget trepartstransaktion inden for Fællesskabet«.

18 I oversigten for marts 2014 angav Luxury Trust Automobil selskabet M's tjekkiske momsregistreringsnummer og angav, at der var tale om trepartstransaktioner inden for Fællesskabet.

19 I forbindelse med en afgiftskontrol blev det imidlertid konstateret, at ordningen for trepartstransaktioner ikke fandt anvendelse, idet de omtvistede fakturaer i strid med bestemmelserne i § 25, stk. 4, i UStG 1994 ikke indeholdt nogen angivelse med hensyn til overdragelsen af afgiftsskylden. Der var således tale om en mangelfuld trepartstransaktion, som ikke efterfølgende kunne reguleres. Henset til anvendelsen af Luxury Trust Automobils østrigske momsregistreringsnummer blev det lagt til grund, at der forelå en erhvervelse inden for

Fællesskabet i Østrig i henhold til § 3, stk. 8, i UStG 1994. På grundlag af disse forhold fastsatte skatte- og afgiftsmyndigheden ved afgørelse af 25. april 2016 den moms, som Luxury Trust Automobil skulle betale for 2014.

20 Den forelæggende ret har anført, at Luxury Trust Automobil efter denne afgiftskontrol berigtigede de omtvistede fakturaer ved berigtigelsesmeddelelser af 23. maj 2016, idet selskabet til disse fakturaer tilføjede en angivelse om overdragelsen af afgiftsskylden til selskabet M. Der foreligger imidlertid intet bevis for, at disse berigtigelsesmeddelelser faktisk kom frem til dette selskab. Sidstnævnte selskab kvalificeres desuden af de tjekkiske skatte- og afgiftsmyndigheder som en »Missing Trader«. Selv om selskabet M var momsregistreret i Den Tjekkiske Republik i perioden for gennemførelsen af de omhandlede leveringer, var det nemlig ikke lykkedes de tjekkiske skatte- og afgiftsmyndigheder at komme i kontakt med selskabet, og selskabet M havde hverken angivet eller betalt moms i Den Tjekkiske Republik for disse leveringer.

21 Skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse af 25. april 2016 blev påklaget til Finanzamt Baden Mödling (skatte- og afgiftsmyndigheden i Baden Mödling, Østrig), som gav afslag herpå. Luxury Trust Automobil anlagde herefter sag ved Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig).

22 Ifølge denne ret er anvendelsen af bestemmelserne om trepartstransaktioner ikke obligatorisk i en situation som den, der er omhandlet i § 25, stk. 1, i UStG 1994. Den mellemkommende erhverver i en trepartstransaktion, som i det foreliggende tilfælde Luxury Trust Automobil, har for så vidt angår en bestemt levering ret til at vælge, om den pågældende ønsker at anvende disse bestemmelser eller ej. Denne ret skal udøves på tidspunktet for gennemførelsen af den pågældende transaktion.

23 Hvis den mellemliggende erhverver i denne forbindelse ønsker at opnå fritagelse for en erhvervelse inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten og at overdrage afgiftsskylden vedrørende denne erhvervelse til den endelige modtager heraf, skal erhververen udarbejde en faktura, der indeholder de oplysninger, der er omhandlet i § 25, stk. 4, i UStG 1994. Angivelsen om, at den sidste erhverver er betalingspligtig for momsen, fremgår imidlertid ikke af de omtvistede fakturaer.

24 § 25 i UStG 1994 finder følgelig ikke anvendelse, således at den omhandlede transaktion skal behandles i henhold til denne lovs almindelige bestemmelser. I henhold til disse bestemmelser foretog Luxury Trust Automobil en erhvervelse inden for Fællesskabet i Østrig, idet selskabet anvendte sit østrigske momsregistreringsnummer. Erhvervelsen skal således anses for at være foretaget i Østrig, indtil dette selskab har godtgjort, at denne erhvervelse er blevet pålagt moms i Den Tjekkiske Republik. Da denne betingelse ikke er opfyldt, har selskabet ikke ret til at fradrage indgående moms af den nævnte erhvervelse.

25 Luxury Trust Automobil har iværksat revisionsanke til prøvelse af dommen afsagt af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig), som er den forelæggende ret i nærværende sag.

26 Tvisten i hovedsagen vedrører den afgift, der skal betales i henhold til § 3, stk. 8, andet punktum, i UStG 1994, dvs. den yderligere afgiftspåligning af en erhvervelse inden for Fællesskabet, der betragtes som sådan som følge af anvendelsen af et østrigsk momsregistreringsnummer.

27 I denne forbindelse har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) henvist til tre vanskeligheder.

28 For det første har den forelæggende ret anført, at det følger af momsdirektivets artikel 41, stk. 1, at en erhvervelse inden for Fællesskabet anses for at finde sted på den medlemsstats område, der har tildelt det momsregistreringsnummer, der anvendes med henblik på denne erhvervelse. I henhold til dette direktivs artikel 42 er dette imidlertid ikke tilfældet, når modtageren af en efterfølgende levering er udpeget som betalingspligtig for momsen i henhold til direktivets artikel 197.

29 I denne henseende fastsætter momsdirektivets artikel 197, stk. 1, litra c), at fakturaen for en sådan transaktion skal udfærdiges i overensstemmelse med bestemmelserne i dette direktivs afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-5.

30 Modtageren af en levering er således »udpeget« som betalingspligtig for momsen som omhandlet i nævnte direktivs artikel 42, når fakturaen indeholder en angivelse som den, der er anført i samme direktivs artikel 226, nr. 11a), dvs. angivelsen »Omvendt betalingspligt«.

31 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at selv om syvende betragtning til direktiv 2010/45 taler for en streng overholdelse af bestemmelserne om fakturering, er formålet med angivelsen »Omvendt betalingspligt« på fakturaer vedrørende trepartstransaktioner at sikre, at den sidste erhverver inden for rammerne af en sådan transaktion klart og nemt kan se, at afgiftsskylden er overført til denne. Ifølge denne ret kan dette formål imidlertid ligeledes sikres ved angivelsen »Afgiftsfritaget trepartstransaktion inden for Fællesskabet«, der fremgår af de omtvistede fakturaer, og dette gælder så meget desto mere, hvis der tages hensyn til den omstændighed, at disse fakturaer ikke angiver noget momsbeløb, men at det beløb, der er anført i disse fakturaer, udtrykkeligt er angivet som »fakturabeløb netto«.

32 Under disse omstændigheder er det ikke udelukket, at den oprindelige angivelse på de omtvistede fakturaer kan opfylde de betingelser, der er fastsat i EU-retten med henblik på udpegelsen af modtageren af en levering som betalingspligtig for momsen.

33 Hvis dette ikke måtte være tilfældet, har den forelæggende ret for det andet anført, at Domstolen i præmis 49 i dom af 19. april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), fastslog, at momsdirektivets artikel 42, litra a), vedrører den materielle betingelse, der skal være opfyldt for, at en erhvervelse som den, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, kan anses for at være momspligtig i henhold til dette direktivs artikel 40. Det nævnte direktivs artikel 42, litra b), præciserer derimod de nærmere bestemmelser vedrørende beviset for afgiftspåligning i bestemmelsesmedlemsstaten, som skal anses for at være formelle betingelser.

34 En af de materielle betingelser i henhold til denne artikel 42, litra a), kræver, at modtageren af en levering i henhold til momsdirektivets artikel 197 er blevet udpeget som betalingspligtig for momsen på fakturaen vedrørende denne levering.

35 Under disse omstændigheder skal fakturaerne for så vidt angår fradrag af indgående afgift anses for at udgøre formelle betingelser, der som hovedregel kan berigtiges, idet berigtigelsen finder anvendelse med tilbagevirkende kraft i det år, hvor fakturaen oprindeligt blev udstedt. Selv om momsen med urette er blevet faktureret, kan en faktura desuden berigtiges, hvis udstederen godtgør, at vedkommende har handlet i god tro, eller rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter.

36 Den forelæggende ret er ikke desto mindre i tvivl om, hvorvidt en sådan mulighed for berigtigelse ligeledes foreligger med hensyn til en materiel betingelse, og dette så meget desto mere som anvendelsen af lovgivningen om trepartstransaktioner ikke er bindende, idet de afgiftspligtige personer kan beslutte ikke at gøre brug af den forenklingsordning, som er indført

med denne lovgivning.

37 I denne sammenhæng skal det ligeledes afgøres, om det er tilstrækkeligt, at udstederen af en faktura berigtiger fakturaen og sender den til modtageren af den omhandlede levering, eller om det desuden er nødvendigt, at berigtigelsen kommer frem til modtageren. Den eventuelle tilbagevirkende kraft af en sådan berigtigelse skal ligeledes fastlægges i overensstemmelse med dom af 15. september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 For det tredje har den forelæggende ret anført, at Luxury Trust Automobil har påberåbt sig, at tjekkisk ret finder anvendelse. I henhold til tjekkisk ret kræves det ikke, i modsætning til østrigsk ret, at fakturaerne indeholder en angivelse vedrørende overdragelsen af afgiftsskylden. Fastlæggelsen af, hvilken lovgivning der finder anvendelse, kræver imidlertid en fortolkning af momsdirektivets artikel 219a.

39 På denne baggrund har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 42, litra a) [...], sammenholdt med artikel 197, stk. 1, litra c), i direktivet [...], fortolkes således, at modtageren også er udpeget som betalingspligtig for momsen, når der anføres følgende i fakturaen, der ikke angiver moms: »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:

a) Kan en sådan fakturaoplysning gyldigt berigtiges efterfølgende (ved følgende angivelse: »trepartstransaktion inden for Fællesskabet i henhold til UStG's § 25. Afgiftsskylden overgår til modtageren af varen«)?

b) Kan en berigtigelse kun være gyldig, hvis den berigtigede faktura kommer frem til fakturamodtageren?

c) Har berigtigelsen tilbagevirkende kraft fra det tidspunkt, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget?

3) Skal [momsdirektivets] artikel 219a [...] fortolkes således, at fakturaen skal udstedes efter reglerne i den medlemsstat, hvis bestemmelser ville skulle anvendes, hvis der i fakturaen endnu ikke er udpeget en »modtager« som betalingspligtig for momsen; eller er det bestemmelserne i den medlemsstat, hvis bestemmelser ville skulle anvendes, hvis det antages, at der gyldigt er udpeget en »modtager« som betalingspligtig for momsen, der skal finde anvendelse?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

40 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 42, litra a), sammenholdt med dette direktivs artikel 197, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den endelige erhverver inden for rammerne af en trepartstransaktion gyldigt er blevet udpeget som betalingspligtig for momsen, når den faktura, der er udstedt af den mellemliggende erhverver, ikke indeholder angivelsen »omvendt betalingspligt«.

41 Indledningsvis bemærkes, at en trepartstransaktion er en transaktion, hvorved en vare leveres af en leverandør, der er momsregistreret i en første medlemsstat, til en mellemliggende erhverver, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, som dernæst leverer varen til en endelig erhverver, der er momsregistreret i en tredje medlemsstat, idet nævnte vare transporteres

direkte fra den første medlemsstat til den tredje medlemsstat.

42 Denne trepartstransaktion kan omfattes af en undtagelsesordning til den regel, der er fastsat i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), hvorefter erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område, er momspligtig (jf. i denne retning dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 27).

43 Denne undtagelsesordning består dels i at fritage den erhvervelse inden for Fællesskabet, der er foretaget af den mellemliggende erhverver, som er momsregistreret i den anden medlemsstat, dels i at udskyde afgiftspåligningen af denne erhvervelse til den endelige erhverver, der er etableret og momsregistreret i den tredje medlemsstat, idet den mellemliggende erhverver er fritaget for forpligtelsen til at lade sig momsregistrere i den sidstnævnte medlemsstat. Denne ordning er en følge af sammenhængen mellem reglen i direktivets artikel 40 og den undtagelse, der følger af direktivets artikel 42.

44 Momsdirektivets artikel 40 fastsætter således reglen om, at afgiftsstedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet er det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes. Med henblik på at sikre den korrekte anvendelse af denne regel fastsætter dette direktivs artikel 41, at når erhververen ikke godtgør, at erhvervelsen er blevet pålagt moms efter nævnte direktivs artikel 40, anses stedet for erhvervelsen inden for Fællesskabet for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen.

45 Samme direktivs artikel 42 fraviger anvendelsen af denne regel inden for rammerne af trepartstransaktioner som fastlagt i momsdirektivets artikel 141, dels når erhververen godtgør at have foretaget den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet med henblik på en efterfølgende levering, som foretages på den efter direktivets artikel 40 fastsatte medlemsstats område, og for hvilken modtageren er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med direktivets artikel 197, dels når erhververen har opfyldt forpligtelserne til at indsende den i samme direktivs artikel 265 omhandlede oversigt.

46 I henhold til momsdirektivets artikel 197, stk. 1, litra c), skal den faktura, der er udstedt af den mellemliggende erhverver, være udfærdiget i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets kapitel 3, afdeling 3-5. Blandt disse bestemmelser fastsætter nævnte direktivs artikel 226, nr. 11a), at fakturaen skal indeholde angivelsen »omvendt betalingspligt«, når kunden er betalingspligtig for momsen.

47 I denne forbindelse skal der med henblik på at besvare det første spørgsmål ikke blot tages hensyn til ordlyden af momsdirektivets artikel 42, litra a), men ligeledes til den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. i denne retning dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 33).

48 Hvad for det første angår ordlyden af momsdirektivets artikel 42 følger det dels heraf, at der er tale om en undtagelse til dette direktivs artikel 41, stk. 1, dels at anvendelsen af denne undtagelse er underlagt opfyldelsen af de to kumulative betingelser, der er fastsat i nævnte artikel 42, litra a) og b) (jf. i denne retning dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 45).

49 Mens momsdirektivets artikel 42, litra a), præciserer den materielle betingelse, som kræves for, at en erhvervelse, der er foretaget inden for rammerne af en trepartstransaktion, anses for at være blevet pålagt moms i henhold til dette direktivs artikel 40, fastsætter nævnte direktivs artikel 42, litra b), de formelle betingelser for, hvordan der skal føres bevis for, at der er blevet pålagt afgift i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten eller forsendelsen inden for Fællesskabet (jf. i

denne retning dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 49).

50 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 42 indgår, fremgår det af Domstolens praksis, at denne artikel præciserer og supplerer betingelserne for anvendelse af forenklingsforanstaltningen i dette direktivs artikel 141 (jf. i denne retning dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 37). Såvel momsdirektivets artikel 42, litra a), som dette direktivs artikel 141, litra e), henviser imidlertid til direktivets artikel 197, som pålægger overholdelse af bestemmelserne i samme direktivs afsnit XI, kapitel 3, som direktivets artikel 226 er en del af.

51 Det følger heraf, at inden for de specifikke rammer for den undtagelsesordning, der finder anvendelse på trepartstransaktioner, kan den mellemliggende erhverver i en trepartstransaktion ikke erstatte angivelsen »omvendt betalingspligt« med en anden angivelse, eftersom momsdirektivets artikel 226, nr. 11a), udtrykkeligt foreskriver denne angivelse.

52 For det tredje understøttes denne fortolkning af de mål, der forfølges med den i momsdirektivets artikel 42 og 141 omhandlede undtagelsesordning.

53 Selv om formålet med dette direktivs artikel 141 er at undgå, at den mellemliggende erhverver får registrerings- og angivelsesforpligtelser i varernes bestemmelsesmedlemsstat (dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 41), har nævnte direktivs artikel 41 og 42 nemlig til formål at sikre, at den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet pålægges moms hos den endelige erhverver, og samtidig undgå at denne transaktion bliver genstand for en dobbelt afgiftspålæggelse (dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

54 Som generaladvokaten har anført i punkt 46 i forslaget til afgørelse, er formålet med de angivelser, som en faktura i henhold til momsdirektivets artikel 226 skal indeholde, at oplyse modtageren om den retlige kvalificering af den transaktion, som udstederen har foretaget. Dette formål er så meget desto mere tvingende, når udstederen er af den opfattelse, at det undtagelsesvis ikke er denne udsteder, men modtageren af leveringen, der er betalingspligtig for momsen.

55 Eftersom undtagelsesordningen fastsat i momsdirektivets artikel 42 og 141 er fakultativ, er det den formalitet, der kræves i dette direktivs artikel 226, nr. 11a), der gør det muligt at sikre, at den endelige modtager af en levering får kendskab til sine afgiftsmæssige forpligtelser. Det karakteristiske ved ordningen for omvendt betalingspligt er således netop den omstændighed, at der ikke finder betaling af moms sted mellem leverandøren og den afgiftspligtige modtager af en levering, idet det er sidstnævnte, der er betalingspligtig for afgiften for denne levering (jf. i denne retning dom af 2.7.2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 22). Der må derfor ikke være usikkerhed i denne henseende.

56 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 42, litra a), sammenholdt med dette direktivs artikel 197, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den endelige erhverver inden for rammerne af en trepartstransaktion ikke gyldigt er blevet udpeget som betalingspligtig for momsen, når den faktura, der er udstedt af den mellemliggende erhverver, ikke indeholder angivelsen »omvendt betalingspligt«, der er omhandlet i nævnte direktivs artikel 226, nr. 11a).

Det andet spørgsmål

57 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 226, nr. 11a), skal fortolkes således, at undladelsen af at anføre den i

denne bestemmelse krævede angivelse »omvendt betalingspligt« på en faktura kan berigtiges efterfølgende ved at tilføje en angivelse, der præciserer, at denne faktura vedrører en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at afgiftsskylden overføres til modtageren af leveringen.

58 Såfremt dette andet spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret oplyst, dels om gyldigheden af en sådan berigtigelse er underlagt en betingelse om, at berigtigelsen er kommet frem til modtageren, dels om den således berigtigede faktura har tilbagevirkende kraft fra datoen for udstedelsen af den oprindelige faktura.

59 I denne henseende bemærkes, at selv om Domstolen har anerkendt, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms eller tilbagebetaling heraf, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser, er dette på betingelse af, at de materielle betingelser i øvrigt er opfyldt (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549 præmis 31, af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 50 og 51, og af 21.10.2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, præmis 76).

60 Det handler således om, at afgiftspåligningen af de omhandlede transaktioner skal foretages på grundlag af disses objektive kendetegn (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549 præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

61 Der kan følgelig ikke være tale om berigtigelse af fakturaen, når en af betingelserne for anvendelse af undtagelsesordningen for trepartstransaktioner, såsom påførelse af den angivelse, der kræves i momsdirektivets artikel 226, nr. 11a), ikke er opfyldt. Som generaladvokaten har anført i punkt 57 og 61 i forslaget til afgørelse, udgør den efterfølgende opfyldelse af en nødvendig betingelse for, at momsskylden overføres til modtageren af en levering, ikke en berigtigelse. Der er tale om den første udstedelse af den krævede faktura, som ikke kan have tilbagevirkende kraft.

62 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 226, nr. 11a), skal fortolkes således, at undladelsen af at anføre den i denne bestemmelse krævede angivelse »omvendt betalingspligt« på en faktura ikke kan berigtiges efterfølgende ved at tilføje en angivelse, der præciserer, at denne faktura vedrører en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at afgiftsskylden overføres til modtageren af leveringen.

Det tredje spørgsmål

63 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 219a skal fortolkes således, at bestemmelsen pålægger en forpligtelse til at anvende faktureringsbestemmelserne i den mellemliggende erhververs medlemsstat eller i den endelige erhververs medlemsstat.

64 Den forelæggende ret har udtrykt tvivl herom, idet Luxury Trust Automobil inden for rammerne af hovedsagen har gjort gældende, at det er tjekkisk ret, der skal finde anvendelse. Tjekkisk ret kræver således ikke, at fakturaerne indeholder en angivelse vedrørende overdragelsen af afgiftsskylden.

65 Det fremgår imidlertid af besvarelsen af de to første spørgsmål, at besvarelsen af det tredje spørgsmål ikke kan have betydning for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

66 Som følge af, at angivelsen »omvendt betalingspligt« mangler på de omtvistede fakturaer, er den endelige erhverver nemlig ikke gyldigt blevet udpeget som betalingspligtig for momsen. Den

mellemliggende erhverver skal følgelig anses for at være betalingspligtig for denne afgift i den medlemsstat, der har tildelt den pågældende det momsregistreringsnummer, som vedkommende anvendte med henblik på den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 41, stk. 1.

67 Under alle omstændigheder kan de krav, der er fastsat i momsdirektivets artikel 42, artikel 141, litra e), og artikel 226, nr. 11a), ikke variere fra medlemsstat til medlemsstat. Den forelæggende ret er forpligtet til at fortolke den lovgivning, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, hvad enten der er tale om lovgivningen i den mellemliggende erhververs medlemsstat eller den endelige erhververs medlemsstat, i overensstemmelse med EU-retten (jf. analogt dom af 18.11.2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, præmis 51).

68 Henset til ovenstående betragtninger er det derfor uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål.

Sagsomkostninger

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

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

1) **Artikel 42, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, sammenholdt med artikel 197, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, som ændret,**

skal fortolkes således, at

den endelige erhverver inden for rammerne af en trepartstransaktion ikke gyldigt er blevet udpeget som betalingspligtig for merværdiafgift (moms), når den faktura, der er udstedt af den mellemliggende erhverver, ikke indeholder angivelsen »omvendt betalingspligt«, der er omhandlet i artikel 226, nr. 11a), i direktiv 2006/112, som ændret.

2) **Artikel 226, nr. 11a), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45,**

skal fortolkes således, at

undladelsen af at anføre den i denne bestemmelse krævede angivelse »omvendt betalingspligt« på en faktura ikke kan berigtiges efterfølgende ved at tilføje en angivelse, der præciserer, at denne faktura vedrører en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at afgiftsskylden overføres til modtageren af leveringen.

Underskrifter

* Processprog: tysk.