

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 8 december 2022(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 42 a – Artikel 197.1 c – Artikel 226.11a – Artikel 141 – Undantag från skatteplikt – Trepартstransaktion – Utseende av den slutliga mottagaren av en leverans som betalningsskyldig för mervärdesskatten – Fakturor – Angivelsen 'Omvänd betalningsskyldighet' – Obligatorisk – Underlåtenhet att ange denne uppgift på en faktura – Retroaktiv korrigering av fakturan”

I mål C-247/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) genom beslut av den 8 april 2021, som inkom till domstolen den 20 april 2021, i målet

Luxury Trust Automobil GmbH

mot

Finanzamt Österreich

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen K. Jürimäe (referent), tillika tillförordnad ordförande på åttonde avdelningen, samt domarna N. Piçarra och N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Luxury Trust Automobil GmbH, genom M. Huber, skatterådgivare och revisor, och S. Lacha, skatterådgivare,
- Österrikes regering, genom M. Augustin, A. Posch och J. Schmoll, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Pethke och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 juli 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 42 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförd med artiklarna 197.1 c och 219a i samma direktiv.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Luxury Trust Automobil GmbH och Finanzamt Österreich (skattemyndigheten i Österrike) (nedan kallad skattemyndigheten) angående den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver att Luxury Trust Automobil GmbH ska betala för räkenskapsåret 2014.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium

i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36”.

4 Avdelning V i direktivet har rubriken ”Platsen för beskattningsbara transaktioner”. I kapitel 2 i denna avdelning definieras platsen för gemenskapsinterna förvärv av varor i artiklarna 40–42.

5 I artikel 40 i direktivet föreskrivs att ”[p]latsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas”.

6 I artikel 41 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 40 skall platsen för sådana gemenskapsinterna förvärv av varor som avses i artikel 2.1 b i anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet, om denne inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40.

Om förvärvet blir föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas efter att ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet.”

7 Artikel 42 i direktivet har följande lydelse:

"Artikel 41 första stycket skall inte tillämpas, och det gemenskapsinterna förvärvet skall anses ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40, när följande villkor är uppfyllda:

- a) Förvärvaren styrker att han har gjort det gemenskapsinterna förvärvet för en efterföljande leverans inom den medlemsstats territorium som fastställs i enlighet med artikel 40 och för vilken mottagaren har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197.
- b) Förvärvaren har uppfyllt de skyldigheter när det gäller överlämnande av den sammanställning som fastställs i artikel 265."

8 Avdelning IX i direktivet har rubriken "Undantag från skatteplikt". Kapitel 4 i denna avdelning avser undantag från skatteplikt i samband med gemenskapsinterna transaktioner. Avsnitt 2 i detta kapitel avser undantag för gemenskapsinterna förvärv av varor. I detta avsnitt i direktivet föreskrivs följande i artikel 141:

"Medlemsstaterna skall vidta särskilda åtgärder för att se till att mervärdesskatt inte tas ut på gemenskapsinterna förvärv av varor inom deras territorium, i enlighet med artikel 40, när följande villkor är uppfyllda:

- a) Förvärvet görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten, men som har registrerats till mervärdesskatt i en annan medlemsstat.
- b) Förvärvet görs för en efterföljande leverans av varorna inom samma medlemsstat av den beskattningsbara person som avses i a.
- c) De varor som på detta sätt förvärvats av den beskattningsbara person som avses i a försänds eller transporteras direkt från en annan medlemsstat än den där han har registrerats till mervärdesskatt till den person för vilken han gör den efterföljande leveransen.
- d) Mottagaren av den efterföljande leveransen är en annan beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person, som har registrerats till mervärdesskatt i samma medlemsstat.
- e) Den mottagare som avses i d har i enlighet med artikel 197 utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatt som skall betalas för den leverans som görs av den beskattningsbara person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten skall betalas."

9 I avdelning XI i mervärdesskattedirektivet, med rubriken "Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer", föreskrivs följande i artikel 197.1:

"Mervärdesskatt skall betalas av mottagaren av en leverans av varor när följande villkor är uppfyllda:

- a) Den beskattningsbara transaktionen utgörs av en leverans av varor som görs på de villkor som anges i artikel 141.
- b) Mottagaren av denna leverans av varor är en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person, som är registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstat där leveransen görs.
- c) Den faktura som har utfärdats av den beskattningsbara person som inte är etablerad i varumottagarens medlemsstat har upprättats i enlighet med kapitel 3 avsnitten 3–5."

10 Artikel 219a i direktivet har följande lydelse:

"Utan att det påverkar artiklarna 244–248 ska följande gälla:

- 1) Fakturering ska omfattas av de tillämpliga reglerna i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts i enlighet med bestämmelserna i avdelning V.
- 2) Med avvikelse från punkt 1 ska fakturering omfattas av reglerna i den medlemsstat där leverantören eller tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket leveransen eller tillhandahållandet görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den medlemsstat där leverantören eller tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas, om
 - a) leverantören eller tillhandahållaren är inte etablerad i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts i enlighet med bestämmelserna i avdelning V, eller vars etableringsställe i den medlemsstaten inte medverkar i leveransen eller tillhandahållandet i den mening som avses i artikel 192a, och den person som ska betala mervärdesskatten är den till vilken varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.

Vid transaktioner då förvärvaren utfärdar fakturan (självfakturering) ska dock punkt 1 tillämpas.

- b) leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster inte anses ha gjorts i gemenskapen i enlighet med bestämmelserna i avdelning V."

11 Innehållet i fakturorna behandlas i avsnitt 4 i kapitel 3 i avdelning XI i direktivet. Bland bestämmelserna i detta avsnitt återfinns artikel 226, i vilken följande föreskrivs:

"Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

11a När förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten, uppgiften omvänt betalningsskyldighet.

..."

Direktiv 2010/45

12 Skäl 7 i direktiv 2010/45 har följande lydelse:

"Vissa krav på vilka uppgifter som ska anges på fakturor bör ändras för att möjliggöra bättre skattekontroll, införa en mer enhetlig behandling av gränsöverskridande och inhemska leveranser eller tillhandahållanden och främja elektronisk fakturering."

Österrikisk rätt

13 I 3 § punkt 8 i Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års mervärdesskattelag) av den 23 augusti 1994 (BGBl. 663/1994), i den lydelse som var tillämplig år 2014, (BGBl. I, 112/2012) (nedan kallad UStG 1994), med rubriken "Platsen för det gemenskapsinterna förvärvet", föreskrivs följande:

"Det gemenskapsinterna förvärvet ska anses ha ägt rum inom den medlemsstats territorium där varorna befinner sig när transporten eller transporten avslutas. Om förvärvaren gentemot leverantören använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats denne av en

annan medlemsstat, ska förvärvet anses ha ägt rum på den medlemsstatens territorium till dess att förvärvaren styrker att förvärvet har beskattats av den medlemsstat som avses i första meningen. Vad gäller bevisningen ska artikel 16 gälla i tillämpliga delar.”

14 I 25 § UStG 1994, som har rubriken ”trepартstransaktion”, föreskrivs följande:

”Begrepp

25 § punkt 1 En trepartstransaktion föreligger när tre näringsidkare i tre olika medlemsstater genomför transaktioner avseende samma vara, och denna vara transporteras direkt från den första leverantören till den sista förvärvaren och de villkor som anges i punkt 3 är uppfyllda. Detta gäller även när den sista förvärvaren är en juridisk person som inte är näringsidkare eller inte förvärvar varan för sin näringsverksamhet.

Platsen för det gemenskapsinterna förvärvet vid trepartstransaktioner

2) Det gemenskapsinterna förvärvet i den mening som avses i 3 § punkt 8 andra meningen anses vara beskattat när näringsidkaren (förvärvaren) visar att det föreligger en trepartstransaktion och att denne har fullgjort sin deklarationsskyldighet enligt punkt 6. Om näringsidkaren inte fullgör sin deklarationsskyldighet, upphör med retroaktiv verkan undantaget från skatteplikt att gälla.

Undantaget från skatteplikt vid gemenskapsinterna förvärv av varor

3) Gemenskapsinterna förvärv är undantagna från mervärdesskatt om följande villkor är uppfyllda:

a) Näringsidkaren (förvärvaren) har inte någon hemvist eller säte i Österrike, men är dock registrerad för mervärdesskatt inom gemenskapen.

b) Förvärvet äger rum i syfte att därefter tillhandahålla en leverans från näringsidkaren (förvärvaren) i Österrike till en näringsidkare eller en juridisk person vilken är registrerad för mervärdesskatt i Österrike.

c) De förvärvade varorna härstammar från en annan medlemsstat än den där näringsidkaren (förvärvaren) är registrerad för mervärdesskatt.

d) Förfoganderätten över de förvärvade varorna går direkt över från den första näringsidkaren eller första förvärvaren till den sista förvärvaren (mottagaren).

e) Skatten ska enligt punkt 5 betalas av mottagaren.

Förvärvarens fakturering

4) Faktureringen ska göras i enlighet med bestämmelserna i den medlemsstat från vilken förvärvaren driver sitt företag. Om leveransen äger rum från förvärvarens fasta driftsställe är lagstiftningen i den medlemsstat tillämplig där det fasta driftsstället är beläget. Om mottagaren, på vilken skyldigheten att betala skatt övergår, avräknar genom kreditering, så ska faktureringen göras utifrån bestämmelserna i den medlemsstat där leveransen genomförs.

Om bestämmelserna i denna federala lag är tillämpliga på faktureringen ska fakturan dessutom innehålla följande uppgifter:

– En uttrycklig hänvisning till att det föreligger en gemenskapsintern trepartstransaktion och att den sista förvärvaren ska betala skatten.

- Det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket näringsidkaren (förvärvaren) har utfört det gemenskapsinterna förvärvet och den efterföljande leveransen av varorna.
- Mottagarens registreringsnummer för mervärdesskatt.

Person som är betalningsskyldig för skatten

5) Vid en trepartstransaktion ska skatten betalas av mottagaren till den beskattningsbara leveransen om den faktura som förvärvaren har utfärdat överensstämmer med punkt 4.

Förvärvarens skyldigheter

6) För att uppfylla sin deklarationsskyldighet i den mening som avses i punkt 2 ska näringsidkaren lämna följande uppgifter i sammanställningen:

- Det inhemska registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket näringsidkaren har utfört det gemenskapsinterna förvärvet och den efterföljande leveransen av varorna.
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för mottagaren till den efterföljande leverans som näringsidkaren utfört, vilket denne har tilldelats i den medlemsstat till vilken varorna har försänts eller transporterats.
- Summan av ersättningen från var och en av dessa mottagare för de leveranser som näringsidkaren har utfört i den medlemsstat till vilken varorna har försänts eller transporterats. Dessa belopp ska anges för det kvartal under vilket skyldigheten att betala skatten har uppkommit.

Mottagarens skyldigheter

7) Vid beräkningen av skatten enligt 20 § ska det belopp som ska betalas enligt punkt 5 läggas till det fastställda beloppet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Luxury Trust Automobil är ett aktiebolag med säte i Österrike som bedriver verksamhet i form av förmedling och försäljning av lyxfordon i flera länder, såväl inom Europeiska unionen som i tredjeländer.

16 Under år 2014 köpte Luxury Trust Automobil fordon av en leverantör i Förenade kungariket som bolaget sålde vidare till bolaget M s. r. o. (nedan kallat bolaget M), med säte i Tjeckien. Fordonen transporterades direkt från Förenade kungariket till Tjeckien.

17 De företag som var inblandade i leveranserna använde registreringsnumret för mervärdesskatt härrörande från den medlemsstat där de hade sitt säte. I tre fakturor som Luxury Trust Automobil utfärdade i mars 2014 (nedan kallade de omtvistade fakturorna) angavs således nämnda bolags österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt, bolaget M:s tjeckiska registreringsnummer för mervärdesskatt samt registreringsnumret för mervärdesskatt för leverantörsbolaget med säte i Förenade kungariket. Fakturorna innehöll även uppgiften ”Gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt”.

18 I sammanställningen för mars månad år 2014 angav Luxury Trust Automobil bolaget M:s tjeckiska registreringsnummer för mervärdesskatt och uppgav att det rörde sig om gemenskapsinterna trepartstransaktioner.

19 Vid en skattekontroll konstaterades emellertid att ordningen för trepartstransaktioner inte var

tillämplig, eftersom de omtvistade fakturorna, i motsats till vad som föreskrivs i 25 § punkt 4 i UStG 1994, inte innehöll någon uppgift om överföringen av betalningsskyldigheten för skatten. Det rörde sig således om en bristfällig trepartstransaktion med en brist som inte kunde avhjälpas i efterhand. Med hänsyn till användningen av Luxury Trust Automobils österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt skulle det anses föreligga ett gemenskapsinternt förvärv i Österrike, i enlighet med 3 § punkt 8 i UStG 1994. Det var på grundval av dessa omständigheter som skattemyndigheten, genom beslut av den 25 april 2016, fastställde den mervärdesskatt som Luxury Trust Automobil skulle betala för år 2014.

20 Den hänskjutande domstolen har angett att Luxury Trust Automobil, efter denna skattekontroll, rättat de omtvistade fakturorna genom rättelsemeddelanden av den 23 maj 2016 genom att på fakturorna lägga till en uppgift om att skyldigheten att betala skatten hade överförts till bolaget M. Det finns dock inga bevis för att bolaget M faktiskt tagit del av dessa rättelsemeddelanden. Dessutom har den tjeckiska skattemyndigheten kvalificerat sistnämnda bolag som "Missing Trader". Trots att bolaget M var registrerat för mervärdesskatt i Tjeckien under den period som de aktuella leveranserna genomfördes, lyckades den tjeckiska skattemyndigheten inte kontakta bolaget och bolaget M hade varken redovisat eller betalat in någon mervärdesskatt för dessa leveranser i Tjeckien.

21 Efter begäran om omprövning fastställde Finanzamt Baden Mödling (skattekontoret i Baden Mödling, Österrike) skattemyndighetens beslut av den 25 april 2016. Luxury Trust Automobil överklagade därefter till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike).

22 Enligt nämnda domstol är det inte obligatoriskt att tillämpa bestämmelserna om trepartstransaktioner i en sådan situation som avses i 25 § punkt 1 i UStG 1994. Förvärvaren i mellanledet av en trepartstransaktion, såsom Luxury Trust Automobil i förevarande fall, har rätt att välja huruvida denne vill att dessa bestämmelser ska tillämpas på en viss leverans. Denna rätt ska utövas vid tidpunkten för genomförandet av transaktionen i fråga.

23 Om förvärvare i mellanledet vill erhålla undantag från skatteplikt för ett gemenskapsinternt förvärv i destinationsmedlemsstaten och överföra skyldigheten att betala skatten avseende detta förvärv till den slutliga mottagaren av denna leverans, måste förstnämnde förvärvare upprätta en faktura som innehåller de uppgifter som avses i 25 § punkt 4 i UStG 1994. Uppgiften om att den sista förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten, som föreskrivs i denna bestämmelse, fanns emellertid inte med på de omtvistade fakturorna.

24 Följaktligen är 25 § UStG 1994 inte tillämplig, varför den aktuella transaktionen ska behandlas enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag. Enligt dessa bestämmelser gjorde Luxury Trust Automobil ett gemenskapsinternt förvärv i Österrike, eftersom bolaget använde sitt österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt. Förvärvet ska således anses ha genomförts i Österrike såvida inte bolaget visar att förvärvet har beskattats i Tjeckien. Eftersom sistnämnda villkor inte har uppfyllts har bolaget inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för nämnda förvärv.

25 Luxury Trust Automobil överklagade det beslut som fattats Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike) till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike), som är den hänskjutande domstolen i förevarande mål.

26 Tvisten vid den nationella domstolen avser beskattningen enligt 3 § punkt 8 andra meningen i UStG 1994, det vill säga den ytterligare beskattningen av ett gemenskapsinternt förvärv som anses utgöra sådant förvärv på grund av att ett österrikiskt registreringsnummer för mervärdesskatt har använts.

27 I detta sammanhang har Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) påpekat tre svårigheter.

28 För det första konstaterade den hänskjutande domstolen att det följer av artikel 41 första stycket i mervärdesskattedirektivet att ett gemenskapsinternt förvärv ska anses ha ägt rum i den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt som användes för detta förvärv. Enligt artikel 42 i direktivet är detta emellertid inte fallet när mottagaren av en efterföljande leverans har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197 i direktivet.

29 Härvidlag föreskrivs i artikel 197.1 c i mervärdesskattedirektivet att fakturan för en sådan transaktion ska upprättas i enlighet med bestämmelserna i avsnitten 3–5 i kapitel 3 i avdelning XI i direktivet.

30 Mottagaren av en leverans anses således ha blivit "utsedd" som betalningsskyldig för mervärdesskatten, i den mening som avses i artikel 42 i direktivet, när fakturan innehåller en sådan uppgift som den som anges i artikel 226.11a i direktivet, det vill säga uppgiften "omvänd betalningsskyldighet".

31 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att även om skäl 7 i direktiv 2010/45 talar för ett strikt iakttagande av bestämmelserna om fakturering, är syftet med hänvisningen "omvänd betalningsskyldighet" på fakturor avseende trepartstransaktioner att säkerställa att den sista förvärvaren i samband med en sådan transaktion på ett klart och enkelt sätt kan godkänna att betalningsskyldigheten för skatten överförs till denne. Enligt den hänskjutande domstolen kan detta syfte emellertid även säkerställas genom uppgiften "Gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt", som anges på de omtvistade fakturorna. Detta gäller i än högre grad om det beaktas att dessa fakturor inte anger något mervärdesskattebelopp, och det belopp som anges på fakturorna uttryckligen anges vara "fakturans nettobelopp".

32 Under dessa omständigheter är det inte uteslutet att den ursprungliga uppgiften på de omtvistade fakturorna kan uppfylla de villkor som föreskrivs i unionsrätten för att utse mottagaren av en leverans som betalningsskyldig för mervärdesskatten.

33 Om så inte är fallet har den hänskjutande domstolen för det andra påpekat att EU-domstolen, i punkt 49 i dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), slog fast att artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet avser det materiella villkoret för att ett sådant förvärv som det som var aktuellt i det målet ska anses vara föremål för mervärdesskatt enligt artikel 40 i direktivet. I artikel 42 b i nämnda direktiv preciseras däremot närmare vilka regler som gäller för bevisning om beskattning i destinationsmedlemsstaten, vilka ska anses vara formella villkor.

34 Ett av de materiella villkoren som anges i artikel 42 a är att mottagaren av en leverans enligt artikel 197 i mervärdesskattedirektivet ska ha utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten på fakturan avseende leveransen.

35 Under dessa omständigheter ska fakturorna, i fråga om avdrag för ingående mervärdesskatt, anses utgöra formella villkor vilka som regel kan rättas, varvid rättelsen ska tillämpas retroaktivt på det år då fakturan ursprungligen upprättades. Vidare gäller att även om mervärdesskatten har fakturerats felaktigt, kan en faktura rättas om den som har utfärdat fakturan visar att denne var i god tro eller i god tid agerat så att risken för skattebortfall varit helt utesluten.

36 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida en sådan möjlighet till

rättelse även föreligger med avseende på ett materiellt villkor, särskilt som tillämpningen av bestämmelserna om trepartstransaktioner inte är tvingande, eftersom beskattningsbara personer kan besluta att inte tillämpa den förenklade ordning som införts genom dessa bestämmelser.

37 I detta sammanhang ska det även fastställas huruvida det räcker att fakturautfärdaren rättar och skickar denna faktura till mottagaren av den aktuella leveransen eller om även krävs att rättelsen når den sistnämnde. Det ska också fastställas vilken eventuell retroaktiv verkan en sådan rättelse har, i enlighet med dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 För det tredje har den hänskjutande domstolen påpekat att Luxury Trust Automobil har gjort gällande att tjeckisk rätt är tillämplig. Till skillnad från vad som gäller enligt österrikisk rätt, krävs enligt tjeckisk rätt inte att fakturor ska innehålla en uppgift om överföring av skyldigheten att betala skatten. För att fastställa tillämplig rätt krävs dock en tolkning av artikel 219a i mervärdesskattedirektivet.

39 Mot denna bakgrund har Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska artikel 42 a i [mervärdesskattedirektivet] jämförd med artikel 197.1 c i detta direktiv ... tolkas så, att det även är fråga om ett utseende av mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatt när fakturan, på vilken inget mervärdesskattebelopp anges, innehåller följande uppgift: 'Gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt'?

2. Om den första frågan besvaras nekande:

a) Kan en sådan uppgift i fakturan i efterhand rättas med giltig verkan (genom uppgiften: ”gemenskapsintern trepartstransaktion enligt 25 § UStG [1994]. Skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på mottagaren”)?

b) Krävs det för att en rättelse ska ha giltig verkan att mottagaren har tagit emot den rättade fakturan?

c) Får rättelsen retroaktiv verkan från tidpunkten för utfärdandet av den ursprungliga fakturan?

3. Ska artikel 219a i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att det är bestämmelserna om fakturering i den medlemsstat vars bestämmelser skulle vara tillämpliga om en 'förvärvare' (ännu) inte i fakturan utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten som ska tillämpas, eller är det bestämmelserna i den medlemsstat vars bestämmelser skulle vara tillämpliga om utseendet av 'förvärvaren' som betalningsskyldig för mervärdesskatten antas vara giltigt som ska tillämpas?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 197.1 c i samma direktiv, ska tolkas så, att den slutliga förvärvaren, i samband med en trepartstransaktion, med giltig verkan utses som betalningsskyldig för mervärdesskatten när den faktura som utfärdats av förvärvaren i mellanledet inte innehåller uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”.

41 Domstolen erinrar inledningsvis om att en trepartstransaktion är en transaktion genom vilken en leverantör, som är registrerad till mervärdesskatt i en första medlemsstat, levererar en vara till en mellanliggande förvärvare (nedan kallad mellanman) som är registrerad till mervärdesskatt i en andra medlemsstat, och som i sin tur levererar varan till en slutlig förvärvare som är registrerad till

mervärdesskatt i en tredje medlemsstat, och varan transporteras direkt från den första medlemsstaten till den tredje medlemsstaten.

42 Denna trepartstransaktion kan omfattas av det undantag från regeln i artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium ska vara föremål för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 27).

43 Denna undantagsordning innebär dels att gemenskapsinterna förvärv som görs av en mellanman, som är registrerad till mervärdesskatt i den andra medlemsstaten, ska undantas från skatteplikt, dels att beskattningen av detta förvärv flyttas över till den slutliga förvärvaren, som är etablerad och registrerad till mervärdesskatt i den tredje medlemsstaten, och mellanmannen är befriad från skyldigheten att vara registrerad till mervärdesskatt i sistnämnda medlemsstat. Denna ordning är en följd av kombinationen av regeln i artikel 40 i direktivet och det undantag som föreskrivs i artikel 42 i direktivet.

44 I artikel 40 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs nämligen att platsen för beskattning av ett gemenskapsinternt förvärv är den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. För att säkerställa en korrekt tillämpning av denna bestämmelse föreskrivs i artikel 41 i direktivet att om förvärvaren inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i nämnda direktiv, ska platsen för det gemenskapsinterna förvärvet anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet.

45 Artikel 42 i samma direktiv utgör ett undantag från tillämpningen av nämnda bestämmelse i samband med de trepartstransaktioner som definieras i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet, när, för det första, förvärvaren styrker att denne har gjort det aktuella gemenskapsinterna förvärvet för en efterföljande leverans inom den medlemsstats territorium som fastställts i enlighet med artikel 40 i direktivet och för vilken mottagaren har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197 i direktivet, och, för det andra, förvärvaren har uppfyllt de skyldigheter när det gäller överlämnande av den sammanställning som fastställs i artikel 265 i direktivet.

46 Av artikel 197.1 c i mervärdesskattedirektivet framgår att den faktura som utfärdas av mellanmannen ska upprättas i enlighet med bestämmelserna i avsnitten 3–5 i kapitel 3 i avdelning XI i direktivet. Artikel 226.11a i direktivet ingår bland dessa bestämmelser, och däri föreskrivs att fakturan ska innehålla uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” när förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten.

47 För att besvara den första frågan ska inte bara lydelsen i artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 33).

48 Vad för det första gäller lydelsen i artikel 42 i mervärdesskattedirektivet, följer det av denna artikel dels att det rör sig om ett undantag från artikel 41 första stycket i direktivet, dels att tillämpningen av detta undantag förutsätter att de två kumulativa villkoren i artikel 42 a och b är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 45).

49 I artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet preciseras det materiella villkoret för att ett förvärv som görs inom ramen för en trepartstransaktion ska anses vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i direktivet. I artikel 42 b i direktivet anges de formella villkoren för hur det

ska bevisas att den gemenskapsinterna transporten eller försändelsen har beskattats i destinationsmedlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 49).

50 Vad för det andra gäller det sammanhang som artikel 42 i mervärdesskattedirektivet ingår i, framgår det av domstolens praxis att denna artikel preciserar och kompletterar villkoren för tillämpning av den förenklingsåtgärd som föreskrivs i artikel 141 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 37). Såväl artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet som artikel 141 e i direktivet hänvisar emellertid till artikel 197 i direktivet, i vilken det i sin tur föreskrivs att bestämmelserna i kapitel 3 i avdelning XI i samma direktiv, i vilket artikel 226 ingår, ska iakttas.

51 Härav följer att mellanmannen i en trepartstransaktion, inom den specifika ramen för den undantagsordning som är tillämplig på trepartstransaktioner, inte kan ersätta uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet” med ett angivande av annan uppgift, när artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet uttryckligen kräver att den förstnämnda uppgiften anges.

52 För det tredje ger de syften som eftersträvas med undantagsordningen i artiklarna 42 och 141 i mervärdesskattedirektivet stöd för denna tolkning.

53 Även om syftet med artikel 141 i direktivet är att undvika att mellanmannen måste uppfylla skyldigheten att registrera och deklarerar varorna i destinationsmedlemsstaten (dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 41), syftar artiklarna 41 och 42 i direktivet till att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på det gemenskapsinterna förvärvet i fråga hos den slutliga förvärvaren, samtidigt som man undviker dubbelbeskattning av transaktionen (dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

54 Såsom generaladvokaten har påpekat, i punkt 46 i sitt förslag till avgörande, är syftet med de uppgifter som en faktura ska innehålla enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet att informera mottagaren av fakturan om fakturautfärdarens rättsliga bedömning av transaktionen. Detta syfte är än mer relevant när i undantagsfall fakturautfärdaren anser att inte denne, utan mottagaren, är skyldig att betala mervärdesskatten.

55 Eftersom den undantagsordning som föreskrivs i artiklarna 42 och 141 i mervärdesskattedirektivet är fakultativ, är det formkravet i artikel 226.11a i direktivet som gör det möjligt att säkerställa att den slutliga mottagaren av en leverans har kännedom om sina skattemässiga skyldigheter. Det som kännetecknar förfarandet för omvänd betalningsskyldighet är nämligen just att om det inte sker någon betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och den beskattningsbara person som mottar en leverans, beror det på att den sistnämnde är skyldig att betala denna skatt för leveransen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 22). Det kan således inte råda någon osäkerhet i detta avseende.

56 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 197.1 c i samma direktiv, ska tolkas så, att den slutliga förvärvaren, i samband med en trepartstransaktion, inte med giltig verkan har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten när den faktura som utfärdats av mellanmannen inte innehåller uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”, såsom föreskrivs i artikel 226.11a i direktivet.

Den andra frågan

57 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel

226.11a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att underlåtenheten att i en faktura ange den uppgift om "omvänd betalningsskyldighet" som krävs enligt denna bestämmelse kan rättas i efterhand genom tillägget av uppgiften att fakturan avser en gemenskapsintern trepartstransaktion och att skyldigheten att betala skatten överförs till mottagaren av leveransen.

58 För det fall den andra frågan besvaras jakande vill den hänskjutande domstolen få klarhet i dels huruvida giltigheten av en sådan rättelse är beroende av att den når mottagaren, dels om den på så sätt rättade fakturan har retroaktiv verkan från den dag då den ursprungliga fakturan upprättades.

59 Domstolen erinrar härvidlag om att även om den förvisso har slagit fast att det enligt den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet krävs att avdrag eller återbetalning av ingående mervärdesskatt medges trots att de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav, så är detta under förutsättning att de materiella kraven i övrigt har uppfyllts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punkterna 50 och 51, och dom av den 21 oktober 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 76).

60 De aktuella transaktionerna ska nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

61 Det kan följaktligen inte vara fråga om en rättelse av fakturan när ett villkor för tillämpning av undantagsordningen för trepartstransaktioner inte är uppfyllt, såsom den uppgift som krävs enligt artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet. Såsom generaladvokaten har påpekat, i punkterna 57 och 61 i sitt förslag till avgörande, utgör inte det förhållandet att ett villkor för att skyldigheten att betala mervärdesskatt ska övergå på mottagaren av en leverans har uppfyllts i efterhand någon rättelse. Det rör sig om det första utfärdandet av den faktura som krävs, vilket inte kan ha retroaktiv verkan.

62 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 226.11a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att underlåtenheten att på en faktura ange den uppgift om "omvänd betalningsskyldighet" som krävs enligt denna bestämmelse inte kan rättas i efterhand genom tillägget av uppgiften att fakturan avser en gemenskapsintern trepartstransaktion och att skyldigheten att betala skatten överförs till mottagaren av leveransen.

Den tredje frågan

63 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 219a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den innebär att bestämmelserna om fakturering i mellanmannens medlemsstat ska tillämpas eller att bestämmelserna i slutliga förvärvarens medlemsstat ska tillämpas.

64 Att den hänskjutande domstolen är osäker på denna punkt beror på att Luxury Trust Automobil i det nationella målet har gjort gällande att det är tjeckisk rätt som ska tillämpas. Enligt tjeckisk rätt krävs inte att fakturorna innehåller en uppgift om överföringen av betalningsskyldigheten för skatten.

65 Det framgår emellertid av svaren på de två första frågorna att svaret på den tredje frågan saknar betydelse för utgången i det nationella målet.

66 Eftersom uppgiften "omvänd betalningsskyldighet" inte angavs på de omtvistade fakturorna,

har den slutliga förvärvaren inte på ett giltigt sätt utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten. Mellanmannen ska följaktligen anses vara betalningsskyldig för denna skatt i den medlemsstat som tilldelat mellanmannen det registreringsnummer som denne har använt för det aktuella gemenskapsinterna förvärvet, i enlighet med artikel 41 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

67 Under alla omständigheter kan de krav som anges i artiklarna 42, 141 e och 226.11a i mervärdesskattedirektivet inte variera från en medlemsstat till en annan. Den hänskjutande domstolen är skyldig att tolka den lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet i enlighet med unionsrätten, oavsett om det är lagen i mellanmannens medlemsstat eller lagen i den slutliga förvärvarens medlemsstat som är tillämplig (se, analogt, dom av den 18 november 2020, DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, punkt 51).

68 Av ovan anförda skäl saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

69 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

1) **Artikel 42 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, jämförd med artikel 197.1 c i direktiv 2006/112,**

ska tolkas så,

att den slutliga förvärvaren, i samband med en trepartstransaktion, inte med giltig verkan har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten när den faktura som utfärdats av mellanmannen inte innehåller uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”, såsom föreskrivs i artikel 226.11a i direktiv 2006, i ändrad lydelse.

2) **Artikel 226.11a i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45,**

ska tolkas så,

att underlåtenheten att på en faktura ange den uppgift om ”omvänd betalningsskyldighet” som krävs enligt denna bestämmelse inte kan rättas i efterhand genom tillägget av uppgiften att fakturan avser en gemenskapsintern trepartstransaktion och att skyldigheten att betala skatten överförs till mottagaren av leveransen.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.