

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremsat den 30. november 2017 (1)

Sag C-580/16

Firma Hans Bühler KG

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – levering af varer, der forsendes eller transporteres inden for Den Europæiske Union – fritagelse – levering fra en afgiftspligtig person i en medlemsstat til en erhverver i en anden medlemsstat – situation, hvor den afgiftspligtige person på fakturaen anfører sit momsregistreringsnummer fra en tredje medlemsstat«

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 141, litra c), og artikel 42 og 265 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, sammenholdt med direktivets artikel 41, stk. 1, og artikel 197 og 263.
2. Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem selskabet Firma Hans Bühler KG og Finanzamt Graz-Stadt (afgiftsmyndigheden i Graz, Østrig) vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) på de transaktioner, der blev gennemført mellem oktober 2012 og marts 2013.
3. Med anmodningen ønskes en præcisering af betingelserne for gennemførelsen af en forenklingsforanstaltning i forbindelse med afgiften på transaktioner, der involverer tre afgiftspligtige personer, som er momsregistreret i tre forskellige medlemsstater.
4. I dette særlige tilfælde med erhvervelser inden for Fællesskabet, normalt betegnet som »repartstransaktioner« og opstillet i et skema som gengivet nedenfor, er en vare leveret af en afgiftspligtig person A, momsregistreret i medlemsstat 1, til en afgiftspligtig person B, momsregistreret i medlemsstat 2, som derefter leverer den samme vare til en afgiftspligtig person C, momsregistreret i medlemsstat 3, idet varen direkte forsendes eller transporteres fra medlemsstat 1 til medlemsstat 3.

5. Formålet hermed er, at den afgiftspligtige person B fritages for moms for de erhvervelser inden for Fællesskabet, som han foretager i den medlemsstat, der er ankomststed for varen, og herefter fritages for momsregistreringspligten (herefter »momsregistrering«) i denne medlemsstat, idet afgiften på den efterfølgende levering skal betales af den afgiftspligtige person C i denne medlemsstat.

6. Såfremt de materielle betingelser for erhvervelser inden for Fællesskabet er opfyldt, er jeg af den opfattelse, at forenklingsforanstaltningen fastsat i momsdirektivets artikel 141 ikke kan nægtes den afgiftspligtige person B med den begrundelse, at han ikke må være momsregistreret i den medlemsstat, hvorfra varerne er afsendt, eller at oversigten over de omhandlede operationer ikke er blevet indgivet eller berigtiget inden for den fastsatte frist.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

7. Momsdirektivets artikel 40 bestemmer følgende:

»Stedet 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.«

8. Dette direktivs artikel 41 har følgende ordlyd:

»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.«

9. Direktivets artikel 42 fastsætter følgende:

»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) [E]rhververen 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) [E]rhververen har opfyldt forpligtelserne med hensyn til at indsende den i artikel 265 omhandlede oversigt.«

10. Samme direktivs artikel 141 bestemmer 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) [E]rhvervelsen af varer foretages af en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i denne medlemsstat, men er momsregistreret i en anden medlemsstat.
- b) [E]rhvervelsen 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) [D]e 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) [M]odtageren af den efterfølgende levering er en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret i samme medlemsstat.
- e) [D]en 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.«

11. Momsdirektivets artikel 197 har følgende ordlyd:

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

- a) [D]en afgiftspligtige transaktion er en levering af varer foretaget på de i artikel 141 fastsatte betingelser.
- b) [M]odtageren 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) [D]en 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.

2. Når der er udpeget en fiskal repræsentant som betalingspligtig for momsen i medfør af bestemmelserne i artikel 204, kan medlemsstaterne fastsætte en undtagelse fra nærværende artikels stk. 1.«

12. Samme direktivs artikel 262 foreskriver:

»Enhver momsregistreret afgiftspligtig person skal indsende en oversigt over følgende:

- a) de momsregistrerede erhververe, som han har leveret varer til på de i artikel 138, stk. 1, og stk. 2, litra c), fastsatte betingelser
- b) de momsregistrerede personer, som han har leveret varer til efter selv at have fået varerne leveret ved erhvervelse inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 42 [...]«

13. Direktivets artikel 263 har følgende ordlyd:

»1. En oversigt udarbejdes for hver kalendermåned inden for en frist, der ikke overstiger en måned, og efter procedurer, der fastlægges af medlemsstaterne.

1a. Dog kan medlemsstaterne på betingelser, som de selv kan fastsætte, give afgiftspligtige personer tilladelse til at vælge at indgive oversigten for hvert kalenderkvartal inden for en frist, der ikke overstiger en måned fra kvartalets udgang, når det samlede kvartalsbeløb uden moms for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 264, stk. 1, litra d), og artikel 265, stk. 1, litra c),

hverken for det pågældende kvartal eller for nogen af de fire foregående kvartaler overstiger et beløb på 50 000 EUR eller et tilsvarende beløb i national valuta.

Den i første afsnit omhandlede valgmulighed ophører med at gælde fra udgangen af den måned, i hvilken det samlede beløb uden moms for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 264, stk. 1, litra d), og artikel 265, stk. 1, litra c), for det i gangværende kvartal overstiger et beløb på 50 000 EUR eller et tilsvarende beløb i national valuta. I så fald udarbejdes der en oversigt for den eller de måneder, der er gået siden kvartalets begyndelse, inden for en frist, der ikke overstiger en måned.

1b. Indtil den 31. december 2011 kan medlemsstaterne fastsætte beløbet i stk. 1a til 100 000 EUR eller et tilsvarende beløb i national valuta.

[...]

2. Medlemsstaterne skal tillade og kan kræve, at den i stk. 1 omhandlede oversigt indgives ved elektronisk filoverførsel på betingelser, som de selv fastsætter.«

14. Direktivets artikel 265 bestemmer følgende:

»1. I tilfælde af erhvervelser af varer inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 42 skal den afgiftspligtige person, der er momsregistreret i den medlemsstat, som har tildelt ham det momsregistreringsnummer, hvorunder han har erhvervet varerne, på oversigten tydeligt angive følgende oplysninger:

a) hans momsregistreringsnummer i denne medlemsstat, og hvorunder erhvervelsen og den efterfølgende levering af varer er foretaget

b) momsregistreringsnummeret for modtageren af den efterfølgende levering fra den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes

c) for hver enkelt af disse modtagere det samlede beløb uden moms af de leveringer, som den afgiftspligtige person har foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne afsluttes.

2. Det i stk. 1, litra c), omhandlede beløb angives for den indgivelsesperiode, der er fastsat i henhold til artikel 263, stk. 1-1b, i hvilken afgiften er forfaldet.«

15. Momsdirektivets artikel 266 har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 264 og 265 kan medlemsstaterne bestemme, at oversigterne skal indeholde flere oplysninger.«

B. Østrigsk ret

16. § 3, stk. 8, i Umsatzsteuergesetz 1994 (forbundsloven om merværdiafgift) af 23. august 1994 (3) bestemmer følgende:

»Erhvervelser inden for Fællesskabet anses for foretaget på den medlemsstats område, hvor forsendelsen [...] eller transporten af varen afsluttes. Såfremt erhververen over for leverandøren anvender et momsregistreringsnummer, som er tildelt ham af en anden medlemsstat, anses erhvervelsen for foretaget på denne medlemsstats område, indtil erhververen godtgør, at erhvervelsen er blevet pålagt moms i den i første punktum nævnte medlemsstat. Hvis dette kan godtgøres, gælder § 16 tilsvarende.«

17. § 25 i UStG 1994 med overskriften »Trepартstransaktion«, i den for 2012 gældende affattelse (4), er affattet således:

»Definition

(1) En trepartstransaktion anses for at være gennemført, 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 artikel 3, stk. 8, andet punktum, anses for at være blevet pålagt moms, 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) [D]en erhvervsdrivende (erhververen) har ikke bopæl eller hjemsted på det nationale område, men er momsregistreret i [Unionen].

b) [E]rhvervelsen 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) [D]e erhvervede varer stammer fra en anden medlemsstat end den, hvor den erhvervsdrivende (erhververen) er momsregistreret.

d) [R]åderetten over de erhvervede varer overdrages direkte fra den første erhvervsdrivende eller den første aftager til den sidste aftager (modtager).

e) [A]fgiften skal i henhold til stk. 5 betales af modtageren.

Erhververens fakturaudstedelse

(4) (5) Fakturaen skal ved anvendelse af fritagelsen i henhold til stk. 3 desuden indeholde følgende oplysninger:

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

Betalingspligt for momsen

(5) I forbindelse med en trepartstransaktion skal modtageren af den afgiftspligtige leverance 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 erhververen 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 afgiften er opstået.

Modtagerens forpligtelser

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

18. Oversigter skal i henhold til § 21, stk. 3, i UStG 1994 indgives inden udløbet af den kalendermåned, der følger efter angivelsesperioden.

II. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19. Firma Hans Bühler, et kommanditselskab, der er etableret og momsregistreret i Tyskland, driver i denne medlemsstat en produktions- og handelsvirksomhed. I perioden fra oktober 2012 til april 2013 (6) var selskabet også momsregistreret i Østrig som følge af et projekt om oprettelse af et fast forretningssted i denne anden medlemsstat. På tidspunktet for den præjudicielle forelæggelse var dette projekt stadig ikke iværksat (7).

20. Mellem oktober 2012 og marts 2013 købte selskabet flere gange varer hos leverandører med hjemsted i Tyskland, som det videresolgte til en kunde med hjemsted og momsregistreringsnummer i Den Tjekkiske Republik. Disse varer blev transporteret direkte fra den tyske leverandør til den tjekkiske kunde. Firma Hans Bühler anvendte udelukkende sit østrigske momsregistreringsnummer til disse transaktioner, som det betragtede som trepartstransaktioner.

21. De tyske leverandører havde angivet deres tyske momsregistreringsnummer og Firma Hans Bühlers østrigske momsregistreringsnummer på fakturaerne til denne. Selskabet havde

udarbejdet fakturaer til sin tjekkiske kunde, som indeholdt selskabets østrigske registreringsnummer og erhververens tjekkiske momsregistreringsnummer. Det fremgik heraf, at transaktionerne var »trepartstransaktioner inden for Fællesskabet«, og at den endelige erhverver følgelig var betalingspligtig for momsen.

22. Den 8. februar 2013 indgav Firma Hans Bühler til den østrigske skatteforvaltning oversigter for perioden fra oktober 2012 til januar 2013, hvori det anførte selskabets østrigske momsregistreringsnummer og den endelige erhververs tjekkiske momsregistreringsnummer. Der var intet angivet i rubrikken »trepartstransaktion«.

23. Den 10. april 2013 rettede Firma Hans Bühler disse oversigter, idet selskabet anførte, at det havde gennemført trepartstransaktioner, og indgav andre oversigter for februar og marts 2013.

24. Skattemyndigheden i Graz fandt, at transaktionerne mellem de tyske leverandører og Firma Hans Bühler var momspligtige i Østrig som erhvervelser inden for Fællesskabet.

25. Myndigheden var af den opfattelse, at der var tale om »mangelfulde« trepartstransaktioner, idet denne afgiftspligtige person ikke havde opfyldt sin angivelsespligt og ikke havde godtgjort, at transaktionen faktisk var momspligtig i Den Tjekkiske Republik som den endelige erhvervelse. Myndigheden var også af den opfattelse, at selv om erhvervelserne inden for Fællesskabet havde været foretaget i Den Tjekkiske Republik, skulle de også anses for foretaget i Østrig, idet Firma Hans Bühler havde anvendt sit østrigske momsregistreringsnummer.

26. Firma Hans Bühlers klage over denne afgørelse blev forkastet af Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) med den begrundelse, at denne erhverver havde mistet adgangen til momsfritagelse på sine erhvervelser inden for Fællesskabet i henhold til § 25, stk. 2, i UStG 1994 på grund af manglende opfyldelse af den særlige angivelsespligt, som fremgår af denne bestemmelse. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fandt ligeledes, at Firma Hans Bühlers østrigske momsregistreringsnummer ikke havde været gyldigt den 10. april 2013, og dermed havde selskabet heller ikke opfyldt sin angivelsespligt i henhold til § 25, stk. 6, i UStG 1994 for transaktionerne i februar og marts 2013.

27. Firma Hans Bühler iværksatte revisionsanke til prøvelse af denne afgørelse ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig).

28. Denne ret har udtrykt tvivl over for den konsensus, der foreligger mellem den afgiftspligtige person, skattemyndigheden i Graz og Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) vedrørende anvendelsen af reglerne om trepartstransaktioner.

29. Efter at have anført, at to »erhvervsdrivende«, jf. definitionen i § 25, stk. 1, i UStG 1994, har hjemsted i den samme medlemsstat, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland, har den rejst spørgsmål til konsekvensen af den omstændighed, at varerne er blevet forsendt eller transporteret fra denne medlemsstat, henset til bestemmelserne i momsdirektivets artikel 141, litra c), og derved til det afgørende element for kvalificeringen af transaktionen. Hvis det kun drejer sig om det momsregistreringsnummer, der anvendes af den afgiftspligtige person, henviser retten til de eventuelle indvirkninger af en sådan løsning i tilfælde af en registrering med det ene formål at gennemføre trepartstransaktioner.

30. Endelig har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) påpeget en uoverensstemmelse mellem analysen fra skattemyndigheden i Graz og Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) hvad angår de retlige konsekvenser af den manglende overholdelse af angivelsespligten med hensyn til artikel 41 og 42 i momsdirektivet og Domstolens retspraksis

vedrørende berigtigelse af fakturaer.

31. Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 141, litra c), i [moms]direktivet [...], af hvilken bestemmelse det i henhold til artikel 42 (sammenholdt med artikel 197) i [moms]direktivet [...] afhænger, om artikel 41, stk. 1, i [moms]direktivet [...] finder anvendelse, fortolkes således, at den deri nævnte betingelse ikke er opfyldt, såfremt den afgiftspligtige person har hjemsted og er momsregistreret i den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres, selv om denne afgiftspligtige person til den konkrete erhvervelse inden for Fællesskabet anvender momsregistreringsnummeret fra en anden medlemsstat?

2) Skal artikel 42 og artikel 265 [i momsdirektivet], sammenholdt med artikel 263 i [moms]direktivet [...], fortolkes således, at kun rettidig indsendelse af oversigten bevirker, at artikel 41, stk. 1, i [moms]direktivet [...] ikke finder anvendelse?«

III. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

32. Med sit første spørgsmål har den forelæggende ret anmodet Domstolen om for første gang at udtale sig om gennemførelsesbetingelserne for den ordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 141 (8), som skal være opfyldt for, at den erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, der foretages af en afgiftspligtig person i forbindelse med en efterfølgende levering på den samme medlemsstats område, ikke pålægges moms i denne medlemsstat.

33. Eftersom der er tale om en forenklingsforanstaltning, anser jeg det for hensigtsmæssigt at betragte den i en bredere sammenhæng med de gældende regler for handel med varer inden for Fællesskabet (9), som den indgår i.

34. Momsdirektivets artikel 141 afspejler i det væsentlige artikel 28c, punkt E, nr. 3), første og femte led, i det sjette direktiv.

35. Artikel 28c, punkt E, i sjette direktiv blev indført ved artikel 1, stk. 22, i Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (10), som indførte et afsnit XVIa, der indeholder artikel 28a-28m, der gennemfører momsovergangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne (11) og navnlig for fritagelser.

36. Bestemmelserne i artikel 28c, punkt E, i sjette direktiv er i det væsentlige ikke blevet revideret siden, at de blev ændret ved artikel 1, stk. 13, i Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (12).

37. Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem (13), hvis formål ifølge ordlyden af fjerde betragtning til denne forordning er »at sikre en ensartet anvendelse af det nuværende momssystem ved at fastsætte bestemmelser til gennemførelse af [moms]direktiv[et], navnlig i henseende til afgiftspligtige personer, levering af varer og ydelser og stedet for afgiftspligtige transaktioner«, indeholder ingen særlige bestemmelser om fritagelse for transaktioner inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 138-142 (14).

38. Dette direktivs artikel 141 udgør således en del af den generelle ordning for fritagelse for

erhvervelser inden for Fællesskabet. Med henblik på at fremme forståelsen af den ordning, som denne bestemmelse skaber (15), finder jeg det ligeledes nødvendigt at anføre visse væsentlige begreber inden for handel med varer inden for Fællesskabet, der hidrører fra momsdirektivet og Domstolens retspraksis.

39. Først og fremmest følger det af ordlyden af direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), at leveringer af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er en momspligtig transaktion (16).

40. Direktivets artikel 20, stk. 1, definerer »erhvervelse inden for Fællesskabet« som »erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes«.

41. Momsdirektivets artikel 42 omhandler det særlige tilfælde med erhvervelse med henblik på en efterfølgende levering som i dette direktivs artikel 141, litra b).

42. Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af varer, dvs. beskatningsstedet for transaktionen, »anses« i medfør af direktivets artikel 40 »for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes«.

43. Dernæst har Domstolen således bemærket, at:

– »levering inden for Fællesskabet af et gode og erhvervelsen heraf inden for Fællesskabet i realiteten udgør én og samme økonomiske transaktion, selv om den skaber forskellige rettigheder og forpligtelser for både transaktionens parter og for skatte- og afgiftsmyndighederne i de berørte medlemsstater« (17)

– »[e]nhver erhvervelse inden for Fællesskabet, som er afgiftsbelagt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goder afsluttes i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit[(18)], modsvares således af en levering, som i henhold til samme direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit[(19)] er afgiftsfritaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes (jf. dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)« (20)

– »[d]et følger heraf, at fritagelse af en levering inden for Fællesskabet, der modsvarer en erhvervelse inden for Fællesskabet, gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning og derved tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for den fælles momsordning« (21)

– »der først [er] sket erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, og fritagelsen for levering inden for Fællesskabet først [kan] bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område« (22).

44. Endelig er det kun trepartstransaktioner, der er genstand for en særlig bestemmelse i momsdirektivet, dvs. dets artikel 141, som definerer dem. Det følger heraf, at de skal være foretaget af tre afgiftspligtige personer, der er momsregistreret i tre forskellige medlemsstater, og med det kendetegn, at de pågældende varer er forsendt eller transporteret af den første afgiftspligtige person til modtagelse hos den tredje.

45. Som Domstolen tidligere har undersøgt, skal de derfor være adskilte efterfølgende

transaktioner eller kædetransaktioner af de samme varer, som er resulteret i en og samme transport inden for Fællesskabet (23), selv om løsningerne minder om hinanden (24).

46. I sådanne tilfælde drejer det sig nemlig om – i mangel af særlige bestemmelser – at definere betingelserne for gennemførelse af princippet om fritagelse af erhvervelser inden for Fællesskabet med henblik på at »nå det mål, som forfølges med den overgangsordning [...], nemlig at afgiftsprovenuet overflyttes til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted«, og at »[sikre] en klar afgrænsning af de berørte medlemsstaters fiskale suverænitet« (25).

47. Domstolen har således først og fremmest afgjort, at »denne forsendelse eller transport kun [kan] omfatte én af disse to leveringer, der som den eneste fritages for afgift i henhold til artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i sjette direktiv« (26), og at »[d]enne fortolkning gælder, uanset hvem af de afgiftspligtige personer – den første sælger, den mellemkommende erhverver eller den anden erhverver – der har retten til at råde over goderne under nævnte forsendelse eller transport« (27).

48. Domstolen har senere præciseret (28), at »der ved afgørelsen af, hvilken transaktion denne transport skal tilskrives, nemlig den første eller den anden levering [...], [skal] foretages en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder med henblik på at bestemme, hvilken af de to leveringer der opfylder alle betingelserne for en levering inden for Fællesskabet« (29).

49. Med henblik på anvendelse af momsdirektivets artikel 141 er spørgsmålet om, hvilken transaktion denne transport skal tilskrives, dog ikke relevant for de betingelser, som er opført herfor i litra b) og c), dvs. dels en erhvervelse af varer foretaget »med henblik på en efterfølgende levering af disse varer« (30), som foretages af en afgiftspligtig person i varernes ankomstmedlemsstat, dels en direkte forsendelse eller transport af varer, der således er erhvervet på stedet for den person, der modtager den efterfølgende levering.

50. Såfremt den forelæggende rets spørgsmål vedrører de pågældende afgiftspligtige personers momsregistrering i tre forskellige medlemsstater, finder jeg det nødvendigt at fremhæve (31), at det ikke kun er denne momsregistrering, der kendetegner en trepartstransaktion. De betingelser, hvorunder den pågældende økonomiske transaktion er foretaget, er afgørende. Således skal den være foretaget af en mellemkommende erhverver, eller med andre ord en køber-videreforhandler, der samtidig beslutter at købe med henblik på at videresælge og at lade varerne transportere direkte fra sin leverandør til sin kunde. I dette tilfælde vil retten til som ejer at råde over varen nødvendigvis blive overdraget til den første erhverver, eftersom den, »der foranlediger transporten, som regel er den, der foretager erhvervelsen inden for Fællesskabet« (32).

51. Følgelig finder jeg det afgørende, at disse særlige omstændigheder, der gør det muligt at sondre mellem trepartstransaktioner og successive- eller kædetransaktioner, kontrolleres forudgående (33), før forenklinger overvejes.

52. Dette gælder også de mere generelle betingelser for transaktioner inden for Fællesskabet, såsom den faktiske forsendelse eller transport (34) og udpegelsen af den endelige modtager af den efterfølgende levering som den, der er betalingspligtig for momsen i den pågældende medlemsstat (35).

53. Det følger heraf, at der, for så vidt som den i hovedsagen omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet efterfølges af en national levering, kan svares hensigtsmæssigt på den forelæggende rets to spørgsmål om gennemførelsen af den forenklingsforanstaltning, som er indført til fordel for en afgiftspligtig formidler i momsdirektivets artikel 141.

B. Det første præjudicielle spørgsmål:

54. Det første præjudicielle spørgsmål vedrører undersøgelsen af betingelsen om hver af de tre afgiftspligtige personers momsregistrering i en forskellig medlemsstat som krævet i henhold til momsdirektivets artikel 141. Dette spørgsmål bør præciseres med hensyn til, om det er nødvendigt at holde sig til den blotte konstatering, at der anvendes tre forskellige momsregistreringsnumre, eller om det derimod skal bekræftes, at den afgiftspligtige formidler har forskellige registreringer.

55. Det bemærkes, at den eneste begrænsning, der udtrykkelig er anført i denne artikel 141, litra a) og e), er, at den afgiftspligtige person, som foretager en efterfølgende levering i den medlemsstat, der er stedet for erhvervelsen inden for Fællesskabet af varer, dvs. deres ankomststed, ikke er »etableret« der.

56. De forskellige sprogversioner, bl.a. den spanske, den tyske, den engelske, den italienske og den polske (36), er affattet med dette enkelte forbehold.

57. Dette er begrundet i det formål, der forfølges med den omhandlede bestemmelse. Således, hvilket fremgår af punkt 248 i beretningen af 1994, er »[f]ormålet med forenklingsforanstaltningerne [nemlig] at undgå, at [den] erhvervsdrivende [formidler] får registrerings- og angivelsesforpligtelser [(37)] i medlemsstat[en] [for varernes ankomststed]«, eftersom han på dette sted foretager en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, der efterfølges af en national levering i samme medlemsstat, som er afgiftspligtig i henhold til de gældende regler i denne medlemsstat (38).

58. Formålet er således at »ophæve« beskatningen af erhvervelsen inden for Fællesskabet, som i princippet er afgiftspligtig i medlemsstat[en for transportens ankomst], og overflytte beskatningen af [den endelige senere købers] salg til den endelige erhverver [formidleren af transaktionen]« (39).

59. Det følger heraf, at hvis alle de øvrige betingelser i momsdirektivets artikel 141 er opfyldt, navnlig betingelsen om udpegelsen af den betalingspligtige for momsen, kan anvendelsen af en medlemsstats momsregistreringsnummer – en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvortil varerne ankommer – for erhvervelsen inden for Fællesskabet ikke have til virkning at pålægge denne erhvervelse en afgift i den medlemsstat, der har tildelt den afgiftspligtige formidler momsregistreringen.

60. Den forelæggende ret rejser imidlertid spørgsmål om, hvorvidt momsdirektivets artikel 141 finder anvendelse, når den afgiftspligtige person er etableret i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes, og navnlig til fortolkningen af denne artikels litra c). Alle de forhold, der bør indgå i drøftelserne, skal derfor præciseres.

61. For det første, således som den forelæggende ret har anført, kan ordene i momsdirektivets artikel 141, litra c), der vedrører forsendelsen eller transporten af varer »fra en anden medlemsstat end den, hvor [transaktionens formidler] er momsregistreret«, efter ordlyden fortolkes således, at de tilfælde, hvor den afgiftspligtige person er etableret, dvs. er registreret, i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes, ikke er omfattet, uanset hvilken registrering der findes på vedkommende ved transaktionens gennemførelse.

62. For det andet kan en sådan fortolkning ikke stå alene. Således som forfatterne B. Terra og J. Kajus har anført, er det i flere medlemsstater fastsat, at registrering i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes, er udelukket (40).

63. For det tredje har den en praktisk begrundelse. Eftersom etableringen i en medlemsstat skaber rettigheder (41) og forpligtelser inden for skat og angivelser, har forenklingsforanstaltningen ingen betydning for den afgiftspligtige person.

64. For det fjerde tjener den omstændighed, at de situationer, hvor den afgiftspligtige person er registreret i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes, udelukkes, til at begrænse de situationer, hvor der indhentes et enkelt momsregistreringsnummer med det ene formål at begrunde en deltagelse i en trepartstransaktion. Herom har Kommissionen i beretningen af 1994 fremhævet, at der bør udvises en vis påpasselighed (42), hvilket den forelæggende ret ligeledes har anført.

65. Disse forskellige argumenter forekommer mig at kunne forkastes af følgende årsager.

66. Først og fremmest kan det indvendes, at en ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 141, litra c) (43), vil føre til, at situationer med tildeling af momsregistreringsnummer i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes, som ikke kun er tilknyttet den afgiftspligtige persons forretningssted, udelukkes. En sådan udelukkelse vil ikke kunne begrundes med indberetningskrav (44).

67. Endvidere og mere principielt er det, da det er konstateret, at der ikke foreligger særlige bestemmelser vedrørende situationer med flere momsregistreringer, min opfattelse, at dette direktivs artikel 141 skal være genstand for både en snæver og en teleologisk fortolkning.

68. Det er nemlig på den ene side nødvendigt med en snæver fortolkning af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 141 som følge af deres formål, dvs. indførelsen af en forenklingsforanstaltning, som indebærer, at situationer med registrering i den medlemsstat, hvortil varerne ankommer, udelukkes. Med andre ord kan udelukkelsen af at registrere den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes, ikke udledes af de generelle bestemmelser.

69. Denne tankegang kan, hvad angår anvendelsen af direktivets artikel 141 litra c), ikke anfægtes af den konstatering, at det ikke kun er det forretningssted i den medlemsstat, hvortil varerne ankommer, som skal udelukkes, men også den afgiftspligtige persons egentlige momsregistrering i denne medlemsstat. Denne betingelse udledes nemlig naturligt af det formål, der forfølges med denne bestemmelse: at undgå, at den afgiftspligtige formidler skal registreres. Beretningen af 1994, hvori der henvises til den afgiftspligtige formidlers brug af et »momsnummer [...] tildelt af en anden medlemsstat end den, hvor transporten af goderne ankommer«, bekræfter denne analyse (45).

70. På den anden side er jeg i modsætning til Kommissionen af den opfattelse, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 141 skal læses samlet og sammenholdes med bestemmelserne i dette direktivs artikel 265 (46), som er omhandlet i det nævnte direktivs artikel 42 om indholdet i oversigten, der skal være fastlagt i tilfælde af erhvervelser inden for Fællesskabet med henblik på en efterfølgende levering. Udtrykket »momsregistreringsnummer [...], hvorunder han har erhvervet vare[n]« antyder valgfrihed mellem forskellige numre. Denne ordlyd fremgår også af samme direktivs artikel 41 om fastlæggelse af stedet for erhvervelse af varer inden for Fællesskabet.

71. Denne fortolkning er begrundet i formålet med den omhandlede ordning. Det er min opfattelse, at kontrollen af afgiftspålæggelsen, hvor det endelige forbrug af varen finder sted, er

egnet til at begrunde EU-lovgivers valg i momsdirektivets artikel 141 om ikke at udelukke enhver forenkling, når den mellemkommende erhverver råder over en anden registrering, der svarer til den afgiftspligtige persons forretningssted i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes (47).

72. En modsat løsning, hvor en erhvervsdrivende afgiftspligtig person forhindres i at vælge sit momsregistreringsnummer, vil skabe en betydelig forskel i måden at behandle de afgiftspligtige personer på og vil risikere at begrænse udøvelsen af erhvervsmæssige aktiviteter, eftersom det individuelle momsregistreringsnummer kun er et bevismiddel (48).

73. Således som den østrigske regering har gjort gældende (49), begrundes de økonomiske realiteter endvidere, at de administrative byrder (50) nedbringes ved at bevare de afgiftspligtige personers frie valg af at lade sig registrere ved transaktioner inden for Fællesskabet og ved at sikre transaktionens retlige sikkerhed for den endelige erhverver (51). Under retsmødet blev fordelene ved forenklingen – for den afgiftsfritagne virksomheds likviditetsstyring – også gjort gældende.

74. Endelig er interessen for den medlemsstat, hvori den afgiftspligtige er registreret, for at gøre indsigelse med en anden registrering i den medlemsstat, hvorfra varerne afsendes, endnu ikke påvist. I en sådan situation vil nemlig kun den sidstnævnte medlemsstat kunne pålægge leveringen afgift.

75. Alle disse forhold fører mig til at antage, at det, for at kunne holde sig til, »hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften« (52) i den medlemsstat, hvortil varerne ankommer, er tilstrækkeligt at fastslå anvendelsen af tre forskellige momsregistreringsnumre med henblik på at gennemføre forenklingsmekanismen i momsdirektivets artikel 141, med forbehold for – i overensstemmelse med Domstolens faste retspraksis (53) – at anvendelsen af flere momsregistreringsnumre ikke er svigagtig.

76. Som den forelæggende ret har anført, kan forhold som de i Kommissionens beretning af 1994 beskrevne (54) nemlig føre til, at man kan sætte spørgsmålstegn ved valget af et momsregistreringsnummer med henblik på at foretage trepartstransaktioner (55).

77. Endvidere og mere generelt følger det af Kommissionens handlingsplan for moms (56), at der udvises særlig årvågenhed på retsforskrifternes nuværende udviklingstrin.

78. På baggrund af samtlige betragtninger foreslår jeg, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 141, litra c), skal fortolkes således, at den afgiftspligtige person, som opfylder de betingelser for registrering, der er omhandlet i litra a) i denne artikel, skal have foretaget erhvervelsen af varer som omhandlet i litra b) i den pågældende artikel under et momsregistreringsnummer tildelt af en anden medlemsstat end den, hvorfra varerne er forsendt eller transporteret med henblik på den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet, uanset om denne er etableret eller registreret i denne medlemsstat.

C. Det andet præjudicielle spørgsmål

79. Dette spørgsmål skal kun undersøges, såfremt der foreligger trepartstransaktioner.

80. Med dette andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om overholdelsen af kravene til udarbejdelsen af en oversigt i henhold til momsdirektivets artikel 263 (57) og 265 (58) udgør en materiel betingelse for anvendelsen af dette direktivs artikel 42 og dermed momsfritagelsen for den afgiftspligtige formidler ved anvendelsen af ordningen i det nævnte direktivs artikel 141 (59).

81. Mere konkret er den forelæggende ret i tvivl om de konsekvenser, der skal drages af en forsinket indgivelse af oversigter for de transaktioner, som er foretaget mellem oktober og december 2012 (60), og af den efterfølgende ændring af disse med henblik på at præcisere, at der er tale om trepartstransaktioner (61).

82. Det bemærkes, at de oplysninger, som skal angives af den afgiftspligtige person i den oversigt, som denne skal udarbejde i overensstemmelse med dette direktivs artikel 262, fremgår af momsdirektivets artikel 265. Konsekvenserne af dette krav om fastlæggelse af stedet, hvor afgiften forfalder, fremgår af direktivets artikel 42.

83. De krævede materielle betingelser er således fastsat i momsdirektivets artikel 42, litra a), i kombination med direktivets artikel 197 og særligt i denne artikels stk. 1, litra a). Det følger af disse, at betingelserne i dette direktivs artikel 141 skal først og fremmest være opfyldt for, at den erhvervelse inden for Fællesskabet, der er foretaget »med henblik på en efterfølgende levering« (62), anses for at skulle pålægges moms i den medlemsstat, hvortil varerne ankommer.

84. Kravet om opfyldelse af »forpligtelserne med hensyn til at indsende den i artikel 265 omhandlede oversigt«, som fremgår af momsdirektivets artikel 42, litra b), skal undersøges anderledes – i overensstemmelse med Domstolens retspraksis – som en formel betingelse, der kun gør det muligt at sikre afgiftspåleggelsen i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af varerne finder sted.

85. Det bemærkes først og fremmest, at artikel 42, litra b), i medfør af ordlyden af momsdirektivets artikel 42, stk. 1, nemlig skal læses i lyset af bestemmelserne i direktivets artikel 41 (63). Denne kan ikke anvendes, »medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse er blevet pålagt moms efter artikel 40«. Denne formulering, som har en bredere betydning end formuleringen i direktivets artikel 42, der blot omhandler indsendelse af en oversigt, opstiller således et strengere krav. Som bemærket af Domstolen i dommen af 22. april 2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading (64), skal formålet med disse bestemmelser også tages i betragtning, nemlig at »sikre, at der opkræves moms af den omhandlede erhvervelse« (65).

86. Endvidere er jeg i modsætning til den østrigske regering ikke af den opfattelse, at argumentet om forskellen i affattelsen af momsdirektivets artikel 42 i forhold til affattelsen af direktivets artikel 138 stiltiende kan gøres gældende i denne forbindelse. Det er min opfattelse, at der på EU-rettens nuværende udviklingstrin (66) ingen hindringer er for en tilnærmelse til Domstolens faste praksis, der finder anvendelse på den foreliggende sag, hvorefter retten til momsfrigivelse ikke kan underlægges andre administrative krav, for så vidt som de materielle betingelser for en erhvervelse inden for Fællesskabet er opfyldt.

87. Således har Domstolen fastslået, at fritagelse af en levering inden for Fællesskabet, som faktisk har fundet sted, ikke kan nægtes alene med den begrundelse, at der ikke er foretaget en rettidig bogføring heraf (67). Endvidere har Domstolen anført »indgivelsen af oversigten til skatte- og afgiftsmyndighederne« som en række formelle krav i sjette direktivs artikel 22, som ændret ved dette direktivs artikel 28h, nu momsdirektivet artikel 263 (68).

88. Det samme gælder – hvad angår situationer, der kan overføres på hovedsagen – yderligere betingelser for en gyldig registrering såsom registrering i momsinformationsudvekslingssystemet (VAT Information Exchange System (VIES)) eller undergivelse af en afgiftsordning for erhvervelser inden for Fællesskabet (69) eller endda angivelse af erhververens momsregistreringsnummer (70).

89. Ud fra samme logik kan berigtigelse af en faktura, der indeholder en obligatorisk oplysning, dvs. momsregistreringsnummeret, have tilbagevirkende kraft (71). Endvidere kan der kun nægtes

momsfritagelse af en levering inden for Fællesskabet med den begrundelse, at afgiftsmyndigheden i en anden medlemsstat har foretaget en sletning af erhververens momsregistreringsnummer, som har fået virkning fra en dato, der ligger før denne levering (72).

90. Endelig skal der dels tages hensyn til forpligtelsen for enhver afgiftspligtig momsregistreret person til at fremlægge oversigter (73), hvilket muliggør krydstjek mellem de leverede oplysninger. Dels skal der i et større perspektiv henvises til EU-rettens udvikling angående det administrative samarbejde på momsområdet (74). Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (75), der trådte i kraft den 1. januar 2012, fastsætter fælles regler og procedurer bl.a. for informationsudveksling mellem de kompetente nationale myndigheder med det formål at anvende moms korrekt (76). Denne tilrettelæggelse vil nødvendigvis mindske konsekvenserne af en ufuldstændig eller forsinket angivelse.

91. Imidlertid findes der til »princippet om afvisning af en formalistisk tilgang« (77), som traditionelt er baseret på den objektive karakter af de begreber, der er fastsat i momslovgivningen og princippet om afgiftsmæssig neutralitet, to undtagelser, der finder anvendelse, uanset hvilken fordel der følger af en EU-retlig forskrift (78). Der er dels tale om forsætlig medvirken til afgiftssvig (79), dels – i mangel af beviser – at de materielle betingelser er opfyldt (80).

92. Det er netop denne undtagelse, der – ifølge min opfattelse og i modsætning til, hvad den østrigske regering har gjort gældende (81) – forklarer den løsning, der er fastslået i dommen af 22. april 2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading (82), eftersom Domstolen konstaterede, at de pågældende varer reelt ikke var blevet indført i registreringsmedlemsstaten (83).

93. Som følge heraf er det min opfattelse, at retten til momsfritagelse alene følger af en opfyldelse af betingelserne i momsdirektivets artikel 141 og artikel 42, litra a), idet betingelsen i direktivets artikel 42, litra b), blot definerer en praktisk fremgangsmåde til gennemførelsen.

94. Såfremt Domstolen derimod ikke deler denne opfattelse, skal det tages i betragtning – således som Kommissionen har fremhævet – at diskussionen i hovedsagen ikke drejer sig om en manglende oversigt eller en anden angivelse.

95. Jeg vil derfor foreslå at besvare det andet præjudicielle spørgsmål med, at dette direktivs artikel 42, litra b), skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats skatteforvaltning, som har tildelt et momsregistreringsnummer, hvorunder en afgiftspligtig person har foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet med henblik på en efterfølgende levering, nægter at momsfritage denne med den ene begrundelse, at den oversigt, der er omhandlet i det nævnte direktivs artikel 265, er blevet indgivet for sent eller efterfølgende er blevet ændret af den afgiftspligtige person, når der ikke er konkrete indicier for en afgiftsunddragelse, og det er fastslået, at de materielle betingelser for fritagelsen er opfyldt.

IV. Konklusion

96. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) har forelagt, således:

»1) Artikel 141, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den afgiftspligtige person, som opfylder de betingelser for registrering, der er omhandlet i litra a) i denne artikel, skal have foretaget erhvervelsen af varer som omhandlet i litra b) i den pågældende artikel under et momsregistreringsnummer tildelt af en anden medlemsstat end den, hvorfra varerne er forsendt eller transporteret med henblik på den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet, uanset

om denne er etableret eller registreret i denne medlemsstat.

2) Artikel 42, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats skatteforvaltning, som har tildelt et momsregistreringsnummer, hvorunder en afgiftspligtig person har foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet med henblik på en efterfølgende levering, nægter at momsfritage denne med den ene begrundelse, at den oversigt, der er omhandlet i dette direktivs artikel 265, er blevet indgivet for sent eller efterfølgende er blevet ændret af den afgiftspligtige person, når der ikke er konkrete indicier for en afgiftsunddragelse, og det er fastslået, at de materielle betingelser for fritagelsen er opfyldt.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EFT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«.

3 – BGB1. 663/1994, herefter »UStG 1994«.

4 – BGB1. I, nr. 34/2010.

5 – Dette stykke er ændret ved Abgabenänderungsgesetz 2012 (lov om ændring af afgifter) af 14.12.2012 (BGB1 I, 112/2012) med virkning fra den 1.1.2013. Bestemmelsen fastsætter følgende:

»(4) Fakturaudstedelsen følger reglerne i den medlemsstat, hvorfra erhververen driver sin virksomhed. Såfremt leveringen udføres fra erhververens faste driftssted, gælder retten i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende [...]

Såfremt fakturaudstedelsen er omfattet af denne lovs 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 aftager er betalingspligtig for momsen
- momsregistreringsnummeret, hvorunder den erhvervsdrivende (erhververen) har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne
- momsregistreringsnummeret for modtageren af leveringen.«

6 – Det fremgår af forelæggelsesafgørelsens punkt 7, at den 10.4.2013 var momsregistreringsnummeret ikke længere gyldigt.

7 – Under retsmødet har selskabets repræsentant oplyst, at selskabet har opgivet projektet.

8 – Dette gælder også de tilsvarende bestemmelser i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Jf. punkt 34 ff. i dette forslag til afgørelse.

9 – Med henblik på en historisk perspektivering jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:7, punkt 24-29).

10 – EFT 1991, L 376, s. 1.

11 – Domstolen bemærkede i præmis 22 i dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548), at »efter, at fællesskabslovgiver havde konstateret, at betingelserne for at gennemføre princippet om, at leverede goder og præsterede tjenesteydelser pålægges afgift i oprindelseslandet, uden at dette i samhandelen inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige

personer griber ind i princippet om, at de afgifter, der opkræves i sidste forbrugerled, tilfalder den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, endnu ikke var opfyldt, indførte fællesskabslovgiver ved sjette direktivs afsnit XVIa en momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, der er baseret på indførelsen af en ny afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder (syvende til tiende betragtning til direktiv 91/680)«.

12 – EFT 1992, L 384, s. 47, idet ikrafttrædelsesdatoen i overensstemmelse med dette direktivs artikel 4 blev fastsat til den 1.1.1993.

13 – EFT 2011, L 77, s. 1. Med undtagelse af visse bestemmelser i artikel 3, 11, 23 og 24 trådte denne forordning i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* og finder anvendelse fra den 1.7.2011 (jf. nævnte forordnings artikel 65). Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17.10.2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem er ophævet ((EFT 2005, L 288, s. 1) jf. artikel 64 i forordning nr. 282/2011).

14 – Jf. fremover forslag til Rådets gennemførelsesforordning af 4.10.2017 om ændring af forordning (EU) nr. 282/2011 hvad angår visse fritagelser for transaktioner inden for Fællesskabet (COM(2017) 568 final), som kun vedrører momsdirektivets artikel 138.

15 – Det bemærkes, at denne ordning ikke er obligatorisk. Erhververne kan vælge mellem at anvende den principielle ordning, hvorefter den afgiftspligtige formidler skal opfylde de afgiftsmæssige forpligtelser, der påhviler ham, enten i den medlemsstat, hvorfra varen afsendes, hvori han har foretaget en levering inden for Fællesskabet, eller i den medlemsstat, hvortil varen ankommer, hvori han har foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet, efterfulgt af en intern levering, som den endelige kunde pålægges afgift af.

16 – Denne artikels litra a) fastsætter momspligten på »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

17 – Jf. dom af 27.9.2007, *Teleos m.fl.* (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 23).

18 – Nu momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i).

19 – Nu momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

20 – Jf. dom af 27.9.2007, *Teleos m.fl.* (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 24).

21 – Jf. dom af 27.9.2007, *Teleos m.fl.* (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 25).

22 – Jf. dom af 27.9.2007, *Teleos m.fl.* (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 42). Jf. til illustration af konsekvenserne af den manglende overholdelse af dette krav dom af 22.4.2010, *X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 41 og 42).

23 – Jf. til illustration af transaktioner med mere end to afgiftspligtige personer dom af 22.4.2010, *X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217), af 27.9.2012, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592), og af 18.12.2014, *Schoenimport »Italmoda«* Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455), samt af 26.7.2017, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599).

- 24 – Jf. for en sammenligning med den gældende ordning for trepartstransaktion generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 65).
- 25 – Jf. dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 40).
- 26 – Nu momsdirektivets artikel 138, stk. 1.
- 27 – Jf. dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, domskonklusionen, punkt 1).
- 28 – Jf. dom af 16.12.2010, Vital Pérez Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 27 ff.).
- 29 – Jf. denne doms præmis 44.
- 30 – Min fremhævelse.
- 31 – Således som Domstolen har gjort parterne opmærksom på ved det spørgsmål, de var blevet anmodet om at besvare mundtligt under retsmødet.
- 32 – I overensstemmelse med den formulering, der er anvendt i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 66).
- 33 – Jf. til sammenligning de situationer, der er omhandlet i beretningen fra Kommissionen til Rådet og Europa-Parlamentet af 23.11.1994 om virkningen af momsovergangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne (KOM(94) 515 endelig udg., herefter »beretning af 1994«), hvori det i punkt 247 anføres, at »[i] det modsatte tilfælde, hvor B får goderne leveret i medlemsstat 1, eller hvis hans køber C i eget navn og for egen regning påtager sig transporten til bestemmelsesstedet i ankomstmedlemsstat 2, foretager B et køb inden for medlemsstat-1 efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet fra denne medlemsstat«. Jf. til illustration af den første situation, dom af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 12, 13 og 40).
- 34 – Jf. punkt 43, fjerde led, i dette forslag til afgørelse.
- 35 – Dette krav fremgår af momsdirektivets artikel 42 og af artikel 141, litra e). I modsat fald finder artikel direktivets artikel 41 anvendelse. Betingelsen herfor er formuleret således: »medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse er blevet pålagt moms efter artikel 40«. Jf. punkt 85 i dette forslag til afgørelse og forelæggelsesafgørelsens punkt 6 og 17.
- 36 – Jf. den østrigske regerings skriftlige indlæg (punkt 7). Fri bekræftelse af overensstemmelsen mellem de forskellige oversættelser.
- 37 – Jf. momsdirektivets artikel 214 om forpligtelse til at identificere hver transaktion. Jf. ligeledes bl.a. i forbindelse med formålet, dvs. at sikre momsordningens hensigtsmæssige funktion, dom af 14.3.2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 18 og 19).
- 38 – Jf. beretning af 1994, punkt 246 om beskatningsprincipper.
- 39 – Jf. beretning af 1994, punkt 249.
- 40 – B. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, bind 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, s. 619, navnlig note nederst på s. 601. Jf. f.eks. også den franske instruktion BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912 (som

er tilgængelig på følgende websted: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>), punkt 240, og bemærkningerne til den belgiske lovgivning i F. Baltus, *La TVA: fondements et mécanismes*, anden udg., Larcier, Bruxelles, 2016, s. 163.

41 – I visse nationale lovgivninger er der en sammenhæng mellem de sociale identifikationsnumre og skatteidentifikationsnumre for en virksomhed etableret i den pågældende medlemsstat. På baggrund af denne identifikation tildeles således automatisk det fællesskabsinterne momsregistreringsnummer.

42 – Jf. den nævnte beretnings punkt 252, 254 og 255.

43 – Jf. punkt 61 i dette forslag til afgørelse.

44 – Jf. punkt 63 i dette forslag til afgørelse.

45 – Jf. beretningens punkt 251.

46 – Nærmere bestemt nævnte direktivs artikel 265, stk. 1, litra a).

47 – Denne løsning kan sidestilles med Domstolens retspraksis, hvorefter fritagelsen af en levering inden for Fællesskabet ikke kan afhænge af tildelingen eller overdragelsen af et momsregistreringsnummer eller endda dets fjernelse. Jf. punkt 87 ff. i dette forslag til afgørelse.

48 – Jf. dom af 14.3.2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 20 og 32).

49 – Jf. punkt 9-11 i denne regerings skriftlige indlæg.

50 – Jf. for bredere betragtninger vedrørende formålet med EU's vækststrategi, bl.a. for SMV'er begrundelsen for forslaget til Rådets gennemførelsesforordning af 4.10.2017 om ændring af forordning nr. 282/2011 hvad angår visse fritagelser for transaktioner inden for Fællesskabet (COM(2017) 568 final, s. 3, stk. 6).

51 – Jf. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 48-50).

52 – Jf. dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29), og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 61).

53 – Nærmere herom i dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

54 – Jf. punkt 254 og 255 i denne beretning.

55 – I denne henseende skal det ligeledes konstateres, at der som følge af denne beretning ikke blev vedtaget nogen særlige bestemmelser under ændringen af momsdirektivet og udarbejdelsen af forordningerne.

56 – Jf. Kommissionens meddelelse til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale udvalg af 4.10.2017 om opfølgning på momshandlingsplanen, Mod et fælles europæisk momsområde – Tid til handling (COM(2017) 566 final, punkt 3.1.2, s. 11).

57 – Nærmere bestemt stk. 1, første afsnit, som svarer til artikel 28h i sjette direktiv, der blev indsat ved direktiv 91/680, som erstatter sjette direktivs artikel 22, stk. 6, litra b), andet afsnit, første punktum.

58 – Nærmere bestemt stk. 1, litra a) og b), som svarer til artikel 28h i sjette direktiv, der blev

indsat ved direktiv 91/680, som erstatter sjette direktivs artikel 22, stk. 6, litra b), femte afsnit, første og andet led.

59 – Jf. punkt 16 i den østrigske regerings skriftlige indlæg.

60 – Jf. forelæggelsesafgørelsens punkt 28, der præciserer, at oversigterne blev indgivet den 8.2.2013, selv om fristen for denne indgivelse var den 31.1.2013.

61 – Jf. forelæggelsesafgørelsens punkt 5 og 31. Disse ændringer blev indgivet den 10.4.2013.

62 – Det nævnte direktivs artikel 42, litra a).

63 – Svarende til sjette direktivs artikel 28b, stk. 2, første og andet afsnit. Det kan også konstateres – med hensyn til de forhold, som den forelæggende ret og den østrigske regering har anført i deres skriftlige bemærkninger – at der kan være tale om tilfælde, hvor varernes endelige bestemmelsessted ikke er kendt, eller mere generelt, at en af de materielle betingelser i momsdirektivets artikel 42 ikke er opfyldt.

64 – C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 32-36.

65 – Jf. nævnte doms præmis 33.

66 – Jf., hvad angår igangværende projekter, Kommissionens meddelelse til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale udvalg af 4.10.2017 om opfølgning på momshandlingsplanen, mod et fælles europæisk momsområde – Tid til handling [COM(2017) 566 final, punkt 3.1.1.1, litra b), s. 9].

67 – Jf. dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, domskonklusionens punkt 1).

68 – Jf. dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 25).

69 – Jf. dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 37).

70 – Jf. dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 51 og domskonklusion), og af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 52 ff.).

71 – Jf. dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, domskonklusion).

72 – Jf. dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 60 og 61 (hvad angår den formelle betingelse) og domskonklusionens punkt 2).

73 – Jf. momsdirektivets artikel 262 og 263.

74 – Sammenholdt med dom af 22.4.2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 37).

75 – EFT 2010, L 268, s. 1.

76 – Jf. følgende betragtninger i forordning 904/2010:

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

(8) Kontrollen af, om momsen anvendes korrekt i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner, der er afgiftspligtige i en anden medlemsstat end den, hvor leverandøren er etableret, afhænger i mange sager af oplysninger, som etableringsmedlemsstaten råder over, eller som langt lettere kan indhentes af denne medlemsstat. Effektiv kontrol af sådanne transaktioner er derfor afhængig af, at etableringsmedlemsstaten indsamler eller er i stand til at indsamle nævnte oplysninger.

[...]

(19) Forbrugsmedlemsstaten bærer hovedansvaret for at sikre, at ikkeetablerede leverandører overholder deres forpligtelser. [...]«

77 – Jf. den formulering, der er anvendt i generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punkt 82 ff.). Dennes argumentation er baseret på principperne i dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31), gentaget for nylig i dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 36-38).

78 – Jf. dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 42-49).

79 – Jf. dom af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 44 og 45). Jf. også eksemplet, hvor der i en trepartstransaktion ikke forelå svigagtige angivelser i den medlemsstat, hvortil varerne ankom, men uden anvendelse af forenklingsforanstaltningen, dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455).

80 – Jf. dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 42 og 43).

81 – Jf. punkt 23, 27 og 39 i denne regerings skriftlige indlæg.

82 – C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217.

83 – Jf. dommens præmis 41 og 42.