

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 30 november 2017(1)

Mål C-580/16

Firma Hans Bühler KG

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Leverans av varor som försänds eller transporteras inom Europeiska unionen – Undantag från skatteplikt – Leverans från en beskattningsbar person i en medlemsstat till en förvärvare i en annan medlemsstat – Situation där den beskattningsbara personen på fakturan anger sitt mervärdesskatteregistreringsnummer i en tredje medlemsstat”

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 141 c samt artiklarna 42 och 265 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,(2) i dess lydelse som var tillämplig i det nationella målet, jämförda med artikel 41 första stycket samt artiklarna 197 och 263 i samma direktiv.
2. Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Firma Hans Bühler KG och Finanzamt Graz-Stadt (skattemyndigheten i Graz, Österrike) angående betalning av mervärdesskatt för transaktioner som genomförts från oktober 2012 till mars 2013.
3. Begäran syftar till att få klarhet i villkoren för tillämpning av en förenklande åtgärd för beskattning av transaktioner som involverar tre beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt i tre olika medlemsstater.
4. I detta särskilda fall av gemenskapsinterna förvärv, vanligen kallat trepartstransaktion, och nedan redovisat i schema, levereras en vara av den beskattningsbara personen A, som är registrerad till mervärdesskatt i medlemsstat 1, till den beskattningsbara personen B, som är registrerad till mervärdesskatt i medlemsstat 2 och i sin tur levererar samma vara till den beskattningsbara personen C, som är registrerad till mervärdesskatt i medlemsstat 3, medan varan försänds eller transporteras direkt från medlemsstat 1 till medlemsstat 3.

5. Syftet är att den beskattningsbara personen B ska undantas från mervärdesskatteplikt för det gemenskapsinterna förvärv som han gör i ankomstmedlemsstaten för varan och följaktligen vara befriad från skyldigheten att vara registrerad till mervärdesskatt i denna medlemsstat. Skatten för den efterföljande leveransen ska bäras av den beskattningsbara personen C i samma medlemsstat.

6. Jag kommer att hävda att om de materiella kraven avseende gemenskapsinterna förvärv är uppfyllda, kan den beskattningsbara personen B inte nekas rätten till den förenklande åtgärd som föreskrivs i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet med motiveringen att han inte måste vara registrerad till mervärdesskatt i avgångsmedlemsstaten för varorna, eller att sammanställningen avseende transaktionerna i fråga inte har lämnats in eller rättats inom den fastställda fristen.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

7. I artikel 40 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Platsen 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.”

8. Artikel 41 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

9. I artikel 42 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

10. I artikel 141 i direktivet föreskrivs följande:

”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.”

11. Artikel 197 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.

2. Om en skatterepresentant utsetts till betalningsskyldig, i enlighet med artikel 204, får medlemsstaterna fastställa en avvikelse från punkt 1 i den här artikeln.”

12. I artikel 262 i direktivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt ska lämna in en sammanställning, där följande anges:

- a) De mervärdesskatteregistrerade förvärvare till vilka han har levererat varor enligt de villkor som anges i artikel 138.1 och 138.2 c.
- b) De mervärdesskatteregistrerade personer till vilka han har levererat varor som levererats till honom genom sådana gemenskapsinterna förvärv som avses i artikel 42.

...”

13. I artikel 263 i direktivet föreskrivs följande:

”1. En sammanställning ska upprättas för varje kalendermånad inom en tidsfrist på högst en månad och i enlighet med de förfaranden som medlemsstaterna fastställer.

1a. Medlemsstaterna kan emellertid tillåta de beskattningsbara personerna, på villkor och inom

gränser som medlemsstaterna får fastställa, att lämna in sammanställningen för varje kalenderkvartal inom en tidsfrist på högst en månad från och med kvartalets utgång, när beloppet för kvartalet, före mervärdesskatt, för de varuleveranser som avses i artiklarna 264.1 d och 265.1 c inte överstiger beloppet 50 000 EUR eller motsvarande belopp i nationell valuta vare sig för det aktuella kvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen.

Den möjlighet som ges i första stycket ska upphöra att vara tillämplig från och med utgången av den månad under vilken det totala beloppet, före mervärdesskatt, för de varuleveranser som avses i artiklarna 264.1 d och 265.1 c för det pågående kvartalet överstiger beloppet 50 000 EUR eller motsvarande belopp i nationell valuta. I sådana fall ska det inom en tidsfrist på högst en månad upprättas en sammanställning för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början.

1b. Till och med den 31 december 2011 kan medlemsstaterna fastställa beloppet som avses i första stycket till 100 000 EUR eller motsvarande belopp i nationell valuta.

...

2. Medlemsstaterna ska tillåta, och får kräva, att den sammanställning som avses i punkt 1 lämnas in genom elektronisk filöverföring, i enlighet med villkor som de själva fastställer.”

14. I artikel 265 i direktivet föreskrivs följande:

”1. För sådana gemenskapsinterna förvärv av varor som avses i artikel 42 skall den beskattningsbara person som är registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstat som har tilldelat honom det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket han har gjort dessa förvärv på ett tydligt sätt ange följande uppgifter i sammanställningen:

a) Det registreringsnummer för mervärdesskatt i den medlemsstaten under vilket han gjort förvärvet och utfört den efterföljande leveransen av varor.

b) Registreringsnumret för mervärdesskatt för mottagaren av den beskattningsbara personens efterföljande leverans i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutades.

c) För varje sådan mottagare det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, för de leveranser som gjorts av den beskattningsbara personen i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutades.

2. Det belopp som avses i punkt 1 c ska deklarerars för den inlämningsperiod som fastställs i enlighet med artikel 263.1–1b under vilken skatten blivit utkrävbar.”

15. Artikel 266 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med avvikelse från artiklarna 264 och 265 får medlemsstaterna kräva att sammanställningen innehåller ytterligare uppgifter.”

B. Österrikisk rätt

16. I 3 § punkt 8 i Umsatzsteuergesetz 1994 (lag om omsättningsskatt) av den 23 augusti 1994(3) föreskrivs följande:

”Ett gemenskapsinternt förvärv utförs i den medlemsstat i vilken varan befinner sig när transporten eller försändelsen avslutas. Om förvärvaren använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt gentemot leverantören som denne tilldelats av en annan medlemsstat, så anses förvärvet ha utförts i denna medlemsstat till dess att förvärvaren visar att förvärvet har beskattats i den

medlemsstat som anges i första meningen. Vad gäller detta styrkande är 16 § tillämplig analogt.”

17. I 25 § UStG 1994, i den lydelse som var tillämplig 2012,(4) med rubriken ”Trepårtstransaktion”, föreskrivs följande:

”Begrepp

1) En trepartstransaktion föreligger när tre näringsidkare i tre olika medlemsstater genomför transaktioner där föremålet för transaktionen transporteras direkt från den första leverantören till den sista köparen och de villkor som anges i led 3 är uppfyllda. Detta är även tillämpligt när den sista köparen 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 bortfaller undantaget från skatteplikt med retroaktiv verkan.

Undantaget från skatteplikt vid gemenskapsinterna förvärv av varor

3) Gemenskapsinterna förvärv är undantagna från mervärdesskatt på följande villkor:

a) Näringsidkaren (förvärvaren) har inte något hemvist eller säte i landet, men är registrerad för mervärdesskatt inom [unionen].

b) Förvärvet äger rum mot bakgrund av en efterföljande leverans från näringsidkaren (förvärvaren) inom landet till en näringsidkare eller en juridisk person vilken är registrerad för mervärdesskatt i landet.

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 köparen till den sista köparen (mottagaren).

e) Skatten ska enligt punkt 5 betalas av mottagaren.

Fakturerings genom förvärvaren

4)(5) Fakturan ska vid tillämpning av undantaget i punkt 3 innehålla följande ytterligare uppgifter:

– En uttrycklig hänvisning till att det föreligger en gemenskapsintern trepartstransaktion och att den sista köparen 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.

Betalningsskyldig för mervärdesskatt

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 från 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 den skatt som ska betalas har uppkommit.

Mottagarens skyldigheter

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

18. Enligt 21 § punkt 3 UStG 1994 ska sammanställningar inges före utgången av den efter rapporteringsperioden påföljande kalendermånaden.

II. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19. Firma Hans Bühler är ett kommanditbolag etablerat och registrerat till mervärdesskatt i Tyskland, där det bedriver tillverknings- och handelsverksamhet. Från oktober 2012 till april 2013(6) var bolaget även registrerat till mervärdesskatt i Österrike, eftersom det planerade att upprätta ett fast driftställe i denna medlemsstat. Vid tidpunkten för begäran om förhandsavgörande hade planerna inte ännu förverkligats.(7)

20. Från oktober 2012 till mars 2013 köpte Firma Hans Bühler upprepade gånger varor från leverantörer etablerade i Tyskland och sålde dem vidare till en kund som var etablerad och registrerad till mervärdesskatt i Republiken Tjeckien. De tyska leverantörerna transporterade varorna direkt till den tjeckiska kunden. Firma Hans Bühler använde uteslutande sitt österrikiska mervärdesskatteregistreringsnummer för dessa transaktioner, vilka bolaget betraktade som trepartstransaktioner.

21. På de fakturor som de tyska leverantörerna skickade till Firma Hans Bühler angav de sina tyska mervärdesskatteregistreringsnummer och Firma Hans Böhlers österrikiska mervärdesskatteregistreringsnummer. Firma Hans Bühler upprättade fakturor till sin tjeckiska kund som innehöll bolagets österrikiska mervärdesskatteregistreringsnummer och förvärvarens tjeckiska mervärdesskatteregistreringsnummer. På fakturorna angavs att det rörde sig om ”gemenskapsinterna trepartstransaktioner” och att den slutliga förvärvaren följaktligen var betalningsskyldig för mervärdesskatt.

22. Den 8 februari 2013 lämnade Firma Hans Bühler in sammanställningar för perioden oktober 2012 till januari 2013 till den österrikiska skattemyndigheten, i vilka bolaget hade angett sitt österrikiska mervärdesskatteregistreringsnummer och den slutliga förvärvarens tjeckiska mervärdesskatteregistreringsnummer. Inga noteringar hade förts in under rubriken "trepартstransaktioner".
23. Den 10 april 2013 lämnade Firma Hans Bühler in en rättelse av sammanställningarna, i vilken bolaget angav att det hade genomfört trepartstransaktioner, och lämnade även in sammanställningar för månaderna februari och mars 2013.
24. Skattemyndigheten i Graz bedömde att transaktionerna mellan de tyska leverantörerna och Firma Hans Bühler skulle beskattas som gemenskapsinterna förvärv i Österrike.
25. Den konstaterade att det rörde sig om förfelade trepartstransaktioner, eftersom denna beskattningsbara person inte hade fullgjort sina deklarationsskyldigheter och inte hade styrkt att transaktionerna faktiskt hade varit föremål för mervärdesskatt på nivån för det slutliga förvärvet i Republiken Tjeckien. Skattemyndigheten i Graz konstaterade också att även om de gemenskapsinterna förvärven hade gjorts i Republiken Tjeckien, ansågs de även ha gjorts i Österrike, eftersom Firma Hans Bühler hade använt ett österrikiskt registreringsnummer för mervärdesskatt.
26. Firma Hans Bühler överklagade detta beslut vid Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), som avlog överklagandet med motiveringen att denna förvärvare hade förlorat rätten till undantag från mervärdesskatteplikt för gemenskapsinterna förvärv enligt 25 § punkt 2 UStG 1994, eftersom bolaget inte hade fullgjort de särskilda deklarationsskyldigheter som anges i den bestämmelsen. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) konstaterade även att Firma Hans Bühlers österrikiska mervärdesskatteregistreringsnummer inte längre var giltigt den 10 april 2013 och att bolaget därför inte heller hade fullgjort sina deklarationsskyldigheter enligt 25 § punkt 6 UStG 1994 med avseende på de transaktioner som genomförts i februari och mars 2013.
27. Firma Hans Bühler överklagade detta beslut till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike).
28. Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) är tveksam till huruvida reglerna om trepartstransaktioner är tillämpliga, även om den beskattningsbara personen, skattemyndigheten i Graz och Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) är eniga om att så är fallet.
29. Efter att ha konstaterat att två "näringsidkare" i den mening som avses i 25 § punkt 1 UStG 1994 är etablerade i samma medlemsstat, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i vilken konsekvens som med hänsyn till bestämmelserna i artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet ska dras av den omständigheten att varorna har försänts eller transporterats från denna medlemsstat och följaktligen vilken faktor som är avgörande för hur transaktionen ska betecknas. Om det endast handlar om vilket mervärdesskatteregistreringsnummer den beskattningsbara personen har använt, medför en sådan lösning en risk för att bolag registrerar sig till mervärdesskatt enbart i syfte att genomföra trepartstransaktioner.
30. Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen) har slutligen, med hänsyn till artiklarna 41 och 42 i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis avseende rättelse av fakturor, gjort en annan bedömning än skattemyndigheten i Graz och Bundesfinanzgericht

(Federala skattedomstolen) vad gäller de rättsliga följderna av underlåtenhet att fullgöra sina deklarationsskyldigheter.

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

”1) Ska artikel 141 c i [mervärdesskattedirektivet], vilken enligt artikel 42 (jämförd med artikel 197) i [mervärdesskattedirektivet] är avgörande för en fastställelse att artikel 41 första stycket i [mervärdesskattedirektivet] inte ska tillämpas, tolkas så, att det där angivna villkoret inte är uppfyllt om den beskattningsbara personen är etablerad och registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras, även om den beskattningsbara personen använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt från en annan medlemsstat för den konkreta gemenskapsinterna transaktionen?

2) Ska artiklarna 42 och 265 jämförda med artikel 263 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att endast en sammanställning som ingetts inom föreskriven frist gör att artikel 41 första stycket i [mervärdesskattedirektivet] inte blir tillämplig?”

III. Bedömning

A. Inledande synpunkter

32. Genom sin första fråga har den hänskjutande domstolen anmodat domstolen att för första gången uttala sig om de villkor för tillämpning av den mekanism som införts genom artikel 141 i mervärdesskattedirektivet⁽⁸⁾ som ska vara uppfyllda för att ett gemenskapsinternt förvärv av varor, som görs av en beskattningsbar person för en efterföljande leverans inom samma medlemsstat, inte ska vara föremål för mervärdesskatt i den medlemsstaten.

33. Eftersom det rör sig om en förenklande åtgärd, är det lämpligt att först redogöra för det mer allmänna sammanhang som åtgärden ingår i och de regler som är tillämpliga vid gemenskapsintern handel med varor.⁽⁹⁾

34. Artikel 141 i mervärdesskattedirektivet återger i huvudsak innehållet i första till femte strecksatserna i artikel 28c E 3 i sjätte direktivet.

35. Artikel 28c E i sjätte direktivet infördes genom artikel 1.22 i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser.⁽¹⁰⁾ Genom nämnda artikel 1.22 infördes avdelning XVIa, som omfattade artiklarna 28a–28m och innehöll övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna,⁽¹¹⁾ särskilt rörande undantag från skatteplikt.

36. Det materiella innehållet i bestämmelserna i artikel 28c E i sjätte direktivet har inte ändrats sedan de ändrades genom artikel 1.13 i rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt.⁽¹²⁾

37. Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt,⁽¹³⁾ vilken enligt skäl 4 i denna förordning syftar till ”att säkerställa enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för [mervärdesskattedirektivet], särskilt med avseende på beskattningsbara personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt platsen för beskattningsbara transaktioner”, innehåller inga särskilda bestämmelser om de undantag från skatteplikt för

gemenskapsinterna transaktioner som avses i artiklarna 138–142 i mervärdesskattedirektivet.(14)

38. Artikel 141 i mervärdesskattedirektivet ingår således i den allmänna ordningen för undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv. För att underlätta förståelsen av den mekanism som har inrättats genom denna bestämmelse(15) är det också nödvändigt att erinra om vissa väsentliga begrepp på området gemenskapsintern handel med varor, vilka härrör från mervärdesskattedirektivet och domstolens praxis.

39. Inledningsvis följer av artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet att gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt.(16)

40. I artikel 20 första stycket i mervärdesskattedirektivet anges att med gemenskapsinternt förvärv av varor avses ”förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick”.

41. Artikel 42 i mervärdesskattedirektivet avser, liksom artikel 141 b i direktivet, det särskilda fallet att förvärvet har gjorts för en efterföljande leverans.

42. Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor, det vill säga den plats där transaktionen ska beskattas, ska enligt artikel 40 i mervärdesskattedirektivet ”anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas”.

43. Vidare har domstolen erinrat om följande:

– ”En leverans inom gemenskapen av en vara och ett förvärv inom gemenskapen av densamma i realiteten utgör en och samma ekonomiska transaktion, även om denna ger upphov till olika rättigheter och skyldigheter såväl för parterna i transaktionen som för skattemyndigheterna i de berörda medlemsstaterna.”(17)

– ”Varje förvärv inom gemenskapen som beskattas i den medlemsstat dit varor skickats eller transporterats inom gemenskapen enligt artikel 28a.1 a) första stycket i sjätte direktivet[(18)] leder till en leverans som med stöd av artikel 28c A a första stycket är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten avgår[(19)] (dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).”(20)

– ”Av detta följer att undantaget från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen som svarar mot ett förvärv inom gemenskapen gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning och, följaktligen, ett åsidosättande av den i det gemensamma mervärdesskattesystemet inneboende principen om skatteneutralitet”.(21)

– ”Förvärv inom gemenskapen av en vara och undantaget från skatteplikt för leveransen inom gemenskapen sker, respektive blir tillämpligt, bara om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och tillhandahållaren visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, och att varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.”(22)

44. Slutligen är det endast trepartstransaktioner som är föremål för en specialbestämmelse i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 141, där det anges vad som avses med sådana transaktioner. Av detta följer att trepartstransaktioner ska genomföras av tre beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt i tre olika medlemsstater och att de berörda

varorna ska försändas eller transporteras av den första beskattningsbara personen till den tredje beskattningsbara personen.

45. Trepårtstransaktioner ska således skiljas från de på varandra följande transaktioner eller kedjetransaktioner avseende samma varor som resulterar i en enda gemenskapsintern transport,(23) vilka domstolen tidigare har prövat, även om lösningarna kan jämföras med varandra.(24)

46. I de fallen gällde det nämligen att, i avsaknad av särskilda bestämmelser, fastställa villkoren för hur principen om undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser skulle genomföras, för att det skulle bli "betydligt enklare att uppnå de mål som eftersträvas ..., närmare bestämt att flytta skatteintäkterna till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras" och att "säkerställ[a] en klar avgränsning av de berörda medlemsstaternas skattemässiga suveränitet".(25)

47. Domstolen fastslog således att "denna sändning eller transport bara kan hänföras till den ena av dessa två leveranser, och [att] det endast [är] denna leverans som skall undantas från skatteplikt med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet"(26) och att "[d]enna tolkning gäller oavsett vem av de skattskyldiga personerna – den första säljaren, förvärvaren i mellanledet eller förvärvare nummer två – som har förfoganderätten över varorna under nämnda sändning eller transport".(27)

48. Domstolen har senare preciserat(28) att "svaret på frågan, huruvida denna transport ska hänföras till den första eller till den andra leveransen ... [beror] på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet för att slå fast vilken av de två leveranserna som uppfyller samtliga villkor som ställs för en leverans inom gemenskapen".(29)

49. Frågan om till vilken leverans den gemenskapsinterna transporten ska hänföras vid tillämpning av artikel 141 i mervärdesskattedirektivet uppkommer emellertid inte på grund av de villkor som anges i artikel 141 b och c, det vill säga att förvärvet av varor ska göras av en beskattningsbar person "*för en efterföljande leverans av varorna*"(30) inom ankomstmedlemsstaten för varorna och att de på detta sätt förvärvade varorna ska försändas eller transporteras direkt till mottagaren av den efterföljande leveransen.

50. Även om de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt avser den omständigheten att de berörda beskattningsbara personerna måste vara registrerade till mervärdesskatt i tre olika medlemsstater, är det därför nödvändigt att betona(31) att det inte endast är registreringen till mervärdesskatt som kännetecknar en trepartstransaktion. De omständigheter under vilka den ekonomiska transaktionen i fråga genomförs är avgörande. Den måste genomföras av en förvärvare i mellanledet, eller med andra ord en köpare/återförsäljare, som beslutar sig för att förvärva varor och samtidigt sälja dem vidare och transportera dem direkt från leverantören till kunden. I detta fall har rätten att såsom ägare förfoga över varorna nödvändigtvis överförts till den första förvärvaren, eftersom det är denna person som "ombesörjer transporten [som] gör ett gemenskapsinternt förvärv".(32)

51. Det är följaktligen nödvändigt att först kontrollera dessa särskilda omständigheter, vilka gör det möjligt att skilja mellan trepartstransaktioner och på varandra följande transaktioner eller kedjetransaktioner,(33) innan den eventuella förenklingen prövas.

52. Likaså måste de mer allmänna villkoren för gemenskapsinterna transaktioner kontrolleras, såsom att försändelsen eller transporten faktiskt har genomförts⁽³⁴⁾ och att den slutliga mottagaren av den efterföljande leveransen har utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatt i den berörda medlemsstaten.⁽³⁵⁾

53. Av detta följer att om det gemenskapsinterna förvärv som avses i det nationella målet följs av en intern leverans, kan ett ändamålsenligt svar ges på de två frågor som den hänskjutande domstolen har ställt avseende tillämpningen av den förenklade åtgärd som till förmån för den beskattningsbara personen i mellanledet har införts genom artikel 141 i mervärdesskattedirektivet.

B. Den första tolkningsfrågan

54. Den första tolkningsfrågan avser prövningen av villkoret att de tre beskattningsbara personerna ska vara registrerade till mervärdesskatt i tre olika medlemsstater, såsom det krävs enligt artikel 141 i mervärdesskattedirektivet. Genom denna fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det räcker att konstatera att tre olika registreringsnummer har använts, eller huruvida det tvärtom måste kontrolleras om den beskattningsbara personen i mellanledet har flera registreringsnummer.

55. Det ska påpekas att den enda restriktionen, vilken uttryckligen anges i artikel 141 a och e, är den att den beskattningsbara person som gör en efterföljande leverans i den medlemsstat där platsen för det gemenskapsinterna förvärvet av varorna är belägen, det vill säga ankomstorten för varorna, inte ska vara "etablerad" där.

56. Enligt lydelsen i olika språkversioner, bland annat den engelska, den italienska, den polska, den spanska och den tyska,⁽³⁶⁾ är detta det enda förbehållet.

57. Detta förbehåll motiveras av målsättningen med bestämmelsen i fråga. I punkt 248 i rapporten från 1994 erinras om att "[m]ålsättningen med de förenklade åtgärderna är att undvika att aktören [i mellanledet] måste fullgöra registrerings-⁽³⁷⁾ och deklarationsskyldigheter i [den] medlemsstat [där ankomstorten för varorna är belägen]", när han gör ett gemenskapsinternt förvärv av varor i den medlemsstaten som följs av en intern leverans i samma medlemsstat, vilken är föremål för mervärdesskatt enligt den medlemsstatens tillämpliga regler.⁽³⁸⁾

58. Det rör sig således om "att 'neutralisera' beskattningen av det gemenskapsinterna förvärvet, som i princip är skattepliktigt i den medlemsstat [där ankomstorten för transporten är belägen] och att till [den slutliga] förvärvaren överföra beskattningen av den försäljning som [aktören i mellanledet] gjort till honom".⁽³⁹⁾

59. Om alla övriga villkor i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda, särskilt villkoret att den beskattningsbara person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt har utsetts, kan användningen av ett mervärdesskatteregistreringsnummer för det gemenskapsinterna förvärvet, som har tilldelats av en annan medlemsstat än ankomstmedlemsstaten för varorna, följaktligen inte leda till att förvärvet beskattas i den medlemsstat som har tilldelat den beskattningsbara personen i mellanledet detta mervärdesskatteregistreringsnummer.

60. Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida artikel 141 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig när den beskattningsbara personen är etablerad i avgångsmedlemsstaten för varorna och särskilt hur artikel 141 c ska tolkas. Jag kommer i det följande därför att ange samtliga de faktorer som härvidlag ska övervägas.

61. För det första skulle, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, ordalydelsen i artikel

141 c i mervärdesskattedirektivet, avseende att varorna måste försändas eller transporteras "från en annan medlemsstat än den där [aktören i mellanledet] har registrerats till mervärdesskatt" kunna tolkas bokstavligt, på så sätt att undantaget inte gäller i det fallet att den beskattningsbara personen är etablerad, eller till och med endast registrerad till mervärdesskatt, i avgångsmedlemsstaten för varorna, utan hänsyn till att han hade möjlighet att välja ett annat mervärdesskatteregistreringsnummer vid genomförandet av transaktionen.

62. En sådan läsning skulle, för det andra, inte ske isolerat. Som författarna B. Terra och J. Kajus har påpekat föreskrivs i olika medlemsstater att undantaget inte gäller när den beskattningsbara personen är registrerad till mervärdesskatt i avgångsmedlemsstaten för varorna.(40)

63. För det tredje skulle denna tolkning vara praktiskt motiverad. Eftersom etablering i en medlemsstat skapar rättigheter(41) och skyldigheter vad gäller beskattning och deklarationer, skulle den förenklande åtgärden inte vara av intresse för den beskattningsbara personen.

64. Om undantaget inte gällde i situationer där den beskattningsbara personen är registrerad till mervärdesskatt i avgångsmedlemsstaten för varorna, skulle detta, för det fjärde, ha fördelen att begränsa de fall där ett registreringsnummer för mervärdesskatt tillfälligt införskaffas uteslutande i syfte att rättfärdiga deltagandet i trepartstransaktioner. Som den hänskjutande domstolen har påpekat underströk kommissionen i rapporten från 1994 att en viss uppmärksamhet är nödvändig på denna punkt.(42)

65. Av nedan angivna skäl måste dessa olika argument dock underkännas.

66. Inledningsvis kan det invändas att en bokstavlig tolkning av artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet(43) skulle medföra att undantaget inte gäller i sådana fall där tilldelningen av ett registreringsnummer för mervärdesskatt i avgångsmedlemsstaten för varorna inte enbart är kopplad till den beskattningsbara personens etablering. Att undantaget inte skulle gälla i sådana fall kan inte motiveras med hänvisning till deklarationsskyldigheterna.(44)

67. Vidare, och vilket är mer grundläggande, måste det konstateras att eftersom särskilda bestämmelser saknas avseende det fallet att en beskattningsbar person har flera registreringsnummer, ska artikel 141 i mervärdesskattedirektivet tolkas både restriktivt och teleologiskt.

68. En restriktiv tolkning av bestämmelserna i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet är nämligen nödvändig på grund av bestämmelsernas syfte, det vill säga att införa en förenklande åtgärd av vilken det naturligt följer att undantag inte medges i ett fall, nämligen när den beskattningsbara personen är registrerad till mervärdesskatt i ankomstmedlemsstaten för varorna. Med andra ord kan man inte utifrån allmänna ordalag sluta sig till att undantaget inte gäller en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt i avgångsmedlemsstaten för varorna.

69. Detta resonemang kan inte ifrågasättas genom konstaterandet att det av artikel 141 a i mervärdesskattedirektivet följer att det inte endast är beskattningsbara personer som är etablerad i ankomstmedlemsstaten för varorna som inte ska omfattas av undantaget, utan även beskattningsbara personer som endast är registrerade till mervärdesskatt i den medlemsstaten. Detta villkor följer nämligen naturligt av det syfte som eftersträvas med denna bestämmelse, nämligen att undvika att den beskattningsbara personen i mellanledet måste registrera sig till mervärdesskatt. Rapporten från 1994, i vilken det hänvisas till att den beskattningsbara personen i mellanledet använder "det registreringsnummer för mervärdesskatt ... som han har tilldelats av en annan medlemsstat än den dit transporten av varorna ankommer", bekräftar denna bedömning.(45)

70. I likhet med kommissionen anser jag vidare att bestämmelserna i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet ska läsas tillsammans och att de ska jämföras med bestämmelserna i artikel 265(46) i samma direktiv, vilken det hänvisas till i artikel 42 i direktivet och i vilken det anges vad som ska ingå i den sammanställning som ska upprättas i samband med ett gemenskapsinternt förvärv som görs för en efterföljande leverans. Orden "det registreringsnummer för mervärdesskatt ... under vilket [förvärvaren] har gjort [detta förvärv]" tyder på att det finns en möjlighet att välja mellan olika registreringsnummer. Denna ordalydelse återfinns även i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet avseende fastställandet av platsen för gemenskapsinterna förvärv av varor.

71. Denna tolkning motiveras av syftet med mekanismen i fråga. Att beskattningen kontrolleras på den slutliga plats där varan konsumeras räcker enligt min mening för att rättfärdiga unionslagstiftarens val att i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet inte utesluta att den förenklade åtgärden kan tillämpas när den beskattningsbara person som är förvärvare i mellanledet även har ett annat registreringsnummer för mervärdesskatt som gäller hans etablering i avgångsmedlemsstaten för varorna.(47)

72. En motsatt lösning, som hindrar en beskattningsbar person från att välja vilket registreringsnummer för mervärdesskatt han vill använda, skulle skapa betydande svårigheter i hanteringen avseende beskattningsbara personer och riskera att begränsa den ekonomiska verksamhetsutövningen, trots att det individuella registreringsnumret för mervärdesskatt endast är ett bevismedel.(48)

73. Som den österrikiska regeringen har betonat(49) motiverar dessutom de ekonomiska realiteterna att åtgärder vidtas för att underlätta den administrativa bördan(50) samtidigt som möjligheten för beskattningsbara personer att fritt välja vilket registreringsnummer för mervärdesskatt de vill använda för gemenskapsinterna transaktioner bevaras och rättssäkerheten vid transaktioner för den slutliga förvärvaren garanteras.(51) Vid förhandlingen åberopades även den fördel som förenklingen innebär för skattebefriade företags kassaflödeshantering.

74. Slutligen återstår att visa huruvida den medlemsstat i vilken den beskattningsbara personen i mellanledet är registrerad till mervärdesskatt har intresse av att invända mot att denne även har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i avgångsmedlemsstaten för varorna. I ett sådant fall kan nämligen endast den sistnämnda medlemsstaten beskatta leveransen.

75. Mot bakgrund av samtliga dessa överväganden anser jag att det – för att hålla sig till "vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten"(52) i ankomstmedlemsstaten för varorna – räcker att konstatera att tre olika mervärdesskatteregistreringsnummer har använts, för att den förenklade mekanism som föreskrivs i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet ska vara tillämplig, förutsatt att, såsom det följer av domstolens fasta praxis,(53) användningen av flera registreringsnummer för mervärdesskatt inte syftar till undandragande av skatt.

76. Såsom den hänskjutande domstolen har erinrat om kan nämligen omständigheter av det slag som kommissionen redogjort för i rapporten från 1994(54) motivera ett ifrågasättande av det val av registreringsnummer för mervärdesskatt som gjorts i syfte att genomföra trepartstransaktioner.(55)

77. Av kommissionens handlingsplan för mervärdesskatt(56) framgår även allmänt att det med nuvarande lagstiftning är nödvändigt att vara särskilt uppmärksam.

78. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att den första tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den

beskattningsbara personen, som uppfyller villkoren avseende registrering till mervärdesskatt i artikel 141 a, ska ha gjort det förvärv av varor som avses i artikel 141 b med användning av ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats av en annan medlemsstat än den från vilken varorna försänds eller transporteras för det gemenskapsinterna förvärvet i fråga, oavsett om han är etablerad eller registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstaten.

C. Den andra tolkningsfrågan

79. Denna fråga ska endast prövas för det fall att det bekräftas att trepartstransaktioner föreligger.

80. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida iakttagandet av de krav avseende upprättande av en sammanställning vilka fastställs i artiklarna 263(57) och 265(58) i mervärdesskattedirektivet utgör ett materiellt villkor för tillämpning av artikel 42 i direktivet, och följaktligen för att den beskattningsbara personen i mellanledet ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt genom tillämpning av den mekanism som föreskrivs i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet.(59)

81. Mer konkret vill den hänskjutande domstolen få klarhet i vilka konsekvenser som ska dras av att sammanställningarna för de transaktioner som genomfördes från oktober till december 2012 ingavs för sent(60) och av att rättelser senare gjordes i avsikt att visa att det rörde sig om trepartstransaktioner.(61)

82. I artikel 265 i mervärdesskattedirektivet anges vilka uppgifter den beskattningsbara personen ska lämna i den sammanställning som han ska upprätta enligt artikel 262 i mervärdesskattedirektivet. Följderna av detta krav för fastställandet av platsen för beskattningen framgår av artikel 42 i mervärdesskattedirektivet.

83. I artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 197 i samma direktiv, särskilt punkt 1 a, anges de materiella villkor som ska vara uppfyllda. Av dessa bestämmelser framgår att de villkor som föreskrivs i artikel 141 i nämnda direktiv först ska vara uppfyllda för att det gemenskapsinterna förvärv av varor som har gjorts ”för en efterföljande leverans”(62) ska anses vara föremål för mervärdesskatt i ankomstmedlemsstaten för varorna.

84. Kravet på iakttagande av ”de skyldigheter när det gäller överlämnande av den sammanställning som fastställs i artikel 265”, vilket anges i artikel 42 b i mervärdesskattedirektivet ska, i överensstämmelse med domstolens praxis, bedömas annorlunda, närmare bestämt som ett formellt villkor som endast gör det möjligt att försäkra sig om att beskattningen sker i den medlemsstat där varorna slutligen konsumeras.

85. För det första följer det nämligen av lydelsen i artikel 42 första stycket i mervärdesskattedirektivet att artikel 42 b ska läsas mot bakgrund av bestämmelserna i artikel 41 i detta direktiv.(63) Artikel 41 är avsedd att tillämpas endast ”om [förvärvaren] inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40”. Denna ordalydelse uttrycker en högre kravnivå och har en vidare innebörd än ordalydelsen i artikel 42 som endast avser överlämnandet av en sammanställning. Även bestämmelsernas syfte ska beaktas, vilket, såsom domstolen erinrade om i domen av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading,(64) är ”att säkerställa att förvärvet i fråga är mervärdesskattepliktigt”.(65)

86. Vidare anser jag inte, i motsats till den österrikiska regeringen, att argument kan åberopas som grundas på skillnaden i ordalydelse mellan artikel 42 i mervärdesskattedirektivet och artikel 138 i samma direktiv, där det inte sägs något om denna fråga. I gällande unionslagstiftning(66) finns det enligt min mening inget som hindrar en parallell till domstolens fasta praxis, vilken kan

överföras på det förevarande fallet och enligt vilken rätten till undantag från mervärdesskatteplikt inte kan underordnas andra administrativa krav, om de materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans är uppfyllda.

87. Domstolen har slagit fast att undantag från mervärdesskatteplikt inte kan nekas avseende en gemenskapsintern leverans som faktiskt har ägt rum, enbart av det skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i tid.(67) Domstolen har även hänvisat till ”den förteckning som ska lämnas in till skattemyndigheten” som en av de formella skyldigheter som anges i artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, nu artikel 263 i mervärdesskattedirektivet.(68)

88. Det samma är fallet, vad gäller situationer som kan överföras på målet vid den nationella domstolen, i fråga om övriga krav utöver att ha ett giltigt mervärdesskattenummer, såsom att vara registrerad i systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VAT Information Exchange System eller VIES), att omfattas av regler för beskattning av gemenskapsinterna förvärv(69) eller att ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt.(70)

89. Enligt samma resonemang kan en rättelse av en obligatorisk uppgift i en faktura, nämligen registreringsnumret för mervärdesskatt, ha en retroaktiv verkan.(71) Inte heller kan undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans nekas enbart av det skälet att skattemyndigheten i en annan medlemsstat har strukit förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt med verkan från ett datum före denna leverans.(72)

90. Det ska slutligen beaktas att varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt är skyldig att upprätta sammanställningar,(73) vilket möjliggör en extrakontroll av de lämnade uppgifterna. I ett bredare perspektiv ska det påpekas att det sker en utveckling av unionslagstiftningen om administrativt samarbete inom mervärdesskatteområdet.(74) I rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri,(75) vilken trädde i kraft den 1 januari 2012, fastställs således gemensamma regler och förfaranden, bland annat för informationsutbyte mellan de behöriga nationella myndigheterna i syfte att tillämpa mervärdesskatten korrekt.(76) Dessa regler kommer nödvändigtvis att mildra följderna av en ofullständig eller för sent inlämnad deklaration.

91. Denna ”princip om förkastande av ett formalistiskt synsätt”,(77) som traditionellt bygger på vad som objektivt kännetecknar de begrepp som definieras i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet, har emellertid två undantag som är tillämpliga oavsett de rättigheter som följer av unionsrätten.(78) Det rör sig dels om avsiktligt deltagande i skatteundandragande,(79) dels om underlåtenhet att styrka att de materiella kraven är uppfyllda.(80)

92. Det är just sistnämnda undantag som enligt min mening, och tvärtemot vad den österrikiska regeringen har hävdat,(81) förklarar den lösning som tillämpades i domen av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading,(82) eftersom domstolen konstaterade att varorna i fråga inte faktiskt förts in i registreringsmedlemsstaten.(83)

93. Jag anser följaktligen att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt ska vara beroende enbart av att de villkor som fastställs i artikel 141 och artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet har iakttagits, eftersom det villkor som fastställs i artikel 42 b i detta direktiv endast utgör en praktisk genomförandeföreskrift.

94. För det fallet att domstolen emellertid inte skulle instämma i denna bedömning bör det beaktas att diskussionen i det nationella målet, såsom kommissionen har betonat, inte handlar om att en sammanställning eller någon annan deklaration inte har lämnats in.

95. Jag föreslår därför att den andra tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artikel 42 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att skattemyndigheten i den medlemsstat som har tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen har använt för att göra ett gemenskapsinternt förvärv för en efterföljande leverans nekar undantag från mervärdesskatteplikt för leveransen enbart av det skälet att den sammanställning som avses i artikel 265 i mervärdesskattedirektivet har lämnats in för sent eller har rättats i efterhand av den beskattningsbara personen, trots att det inte finns något konkret tecken på ett skatteundandragande och det har fastställts att de materiella villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda.

IV. Förslag till avgörande

96. Mot bakgrund av det ovan anförda förslår jag att domstolen svarar på de frågor som ställts av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) på följande sätt:

1) Artikel 141 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den beskattningsbara personen, som uppfyller villkoren avseende registrering till mervärdesskatt i artikel 141 a, ska ha gjort det förvärv av varor som avses i artikel 141 b med användning av ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats av en annan medlemsstat än den från vilken varorna försänds eller transporteras för det gemenskapsinterna förvärvet i fråga, oavsett om han är etablerad eller registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstaten.

2) Artikel 42 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för att skattemyndigheten i den medlemsstat som har tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen har använt för att göra ett gemenskapsinternt förvärv för en efterföljande leverans nekar undantag från mervärdesskatteplikt för leveransen enbart av det skälet att den sammanställning som avses i artikel 265 i mervärdesskattedirektivet har lämnats in för sent eller har rättats i efterhand av den beskattningsbara personen, trots att det inte finns något konkret tecken på ett skatteundandragande och det har fastställts att de materiella villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda.

1 Originalspråk: franska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

3 BGB1. 663/1994 (nedan kallad UStG 1994).

4 BGB1. I, nr 34/2010.

5 Denna punkt har ändrats genom Abgabenänderungsgesetz 2012 (lag om ändring av skattelagstiftningen) av den 14 december 2012 (BGB1 I, 112/2012), som trädde i kraft den 1 januari 2013. I den föreskrivs följande:

"4) Faktureringen ska göras i enlighet med bestämmelserna i den medlemsstat från vilken förvärvaren driver sitt företag. Om leveransen äger rum från förvärvarens fasta driftställe är lagstiftningen i den medlemsstat tillämplig där det fasta driftstället befinner sig. ...

Om bestämmelserna i denna federala lag är avgörande för faktureringen ska fakturan

dessutom innehålla följande uppgifter:

- En uttrycklig hänvisning till att det föreligger en gemenskapsintern trepartstransaktion och att den sista köparen 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.”

6 I punkt 7 i begäran om förhandsavgörande anges att registreringsnumret för mervärdesskatt inte längre var giltigt den 10 april 2013.

7 Vid förhandlingen angav bolagets ombud att bolaget har gett upp sina planer.

8 Detta gäller även motsvarande bestämmelser i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Se punkt 34 och följande punkter nedan.

9 För ett historiskt perspektiv, se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:7, punkterna 24–29).

10 EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33.

11 I punkt 22 i domen av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548), erinrade domstolen om att "[e]fter att ha konstaterat att villkoren inte var uppfyllda för ett genomförande av principen att tillhandahållna varor skall beskattas i sin ursprungsmedlemsstat utan att det inverkar på principen att skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker, införde ... gemenskapslagstiftaren genom avdelning XVI i sjätte direktivet övergångsbestämmelser för beskattning av handel mellan medlemsstaterna, vilka grundades på fastställandet av en ny beskattningsutlösande händelse i form av förvärv av varor inom gemenskapen (sjunde–tionde skälen i direktiv 91/680)".

12 EGT L 384, 1992, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119. I artikel 4 i detta direktiv fastställdes datumet för genomförande till den 1 januari 1993.

13 EUT L 77, 2011, s. 1. Förutom vissa av bestämmelserna i artiklarna 3, 11, 23 och 24 trädde denna förordning i kraft den tjugonde dagen efter det att den hade offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning* och den är tillämplig från och med den 1 juli 2011 (se artikel 65 i förordningen). Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EUT L 288, 2005, s. 1) upphörde att gälla, se artikel 64 i förordning nr 282/2011.

14 Vad gäller framtida bestämmelser, se förslag till rådets genomförandeförordning av den 4 oktober 2017 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller vissa undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna transaktioner (COM(2017) 568 final), som endast avser artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.

15 Det ska påpekas att denna mekanism inte är tvingande. Förvärvarna kan välja att låta tillämpa den princip enligt vilken den beskattningsbara personen i mellanledet ska fullgöra sina skatteskyldigheter antingen i avgångsmedlemsstaten för varorna, i vilken han utför en gemenskapsintern leverans, eller i ankomstmedlemsstaten för varorna, i vilken han gör ett

gemenskapsinternt förvärv följt av en intern leverans för vilken slutkunden beskattas.

16 I led a i samma artikel föreskrivs att "leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" ska vara föremål för mervärdesskatt.

17 Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 23).

18 Nu artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet.

19 Nu artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

20 Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 24).

21 Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 25).

22 Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 42). Se, för ett exempel på följderna av underlåtenhet att iaktta detta krav, dom av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217, punkterna 41 och 42).

23 Se, för ett exempel på transaktioner som involverar mer än två beskattningsbara personer, dom av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455), och dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Se, för en jämförelse med det system som är tillämpligt på trepartstransaktioner, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 65).

25 Se dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 40).

26 Nu artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

27 Se dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 1 i domslutet).

28 Se dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 27 och följande punkter).

29 Se punkt 44 i den domen.

30 Min kursivering.

31 Såsom domstolen gjorde i sin fråga till parterna som skulle besvaras muntligen vid förhandlingen.

32 Enligt formuleringen i förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 66).

33 Se, för en jämförelse, de situationer som avsågs i rapport från kommissionen till rådet och Europaparlamentet av den 23 november 1994 om övergångssystemet för mervärdesbeskattning av gemenskapsintern handel (KOM(94) 515 slutlig) (nedan kallad rapporten från 1994), i vilken det i punkt 247 anges att "[i] det motsatta fallet, om B får varorna levererade i medlemsstat 1, eller om

hans köpare C i eget namn och för egen räkning påtar sig transporten till ankomstmedlemsstat 2 (läs "3" för överensstämmelse med punkt 4 ovan), utför B ett köp i medlemsstat 1 som följs av en gemenskapsintern leverans från den medlemsstaten". Se, för ett exempel på den försträmda situationen, dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkterna 12, 13 och 40).

34 Se punkt 43 fjärde strecksatsen ovan.

35 Detta krav anges i artikel 42 och artikel 141 e i mervärdesskattedirektivet. Om detta krav inte är uppfyllt är artikel 41 i mervärdesskattedirektivet tillämplig. Villkoret är formulerat på följande sätt: "om [förvärvaren] inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40". Se punkt 85 nedan samt punkterna 6 och 17 i begäran om förhandsavgörande.

36 Se den österrikiska regeringens skriftliga yttranden (punkt 7). Fri bedömning av hur olika översättningar överensstämmer.

37 Se artikel 214 i mervärdesskattedirektivet avseende skyldigheten att identifiera sig med ett registreringsnummer för varje transaktion. Se även bland annat, för en erinran om syftet, som är att säkerställa mervärdesskattesystemets goda funktion, dom av den 14 mars 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkterna 18 och 19).

38 Se rapporten från 1994, punkt 246 om beskattningsprinciperna.

39 Se rapporten från 1994, punkt 249.

40 Terra, B., och Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, volym 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, s. 619, särskilt fotnot 601. Se även, för ett exempel, det franska cirkuläret BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, som är tillgängligt på internetadressen <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, punkt 240, och kommentaren till den belgiska lagstiftningen i Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, andra utgåvan, Larcier, Bryssel, 2016, s. 163.

41 Enligt vissa nationella lagstiftningar finns det en koppling mellan skatteregistreringsnumret och organisationsnumret för företag som är etablerade i den berörda staten. Mervärdesskatteregistreringsnumret för gemenskapsintern handel tilldelas automatiskt utifrån detta nummer.

42 Se punkterna 252, 254 och 255 i rapporten.

43 Se punkt 61 ovan.

44 Se punkt 63 ovan.

45 Se punkt 251 i rapporten.

46 Närmare bestämt artikel 265.1 a i detta direktiv.

47 Denna lösning kan jämföras med domstolens praxis enligt vilken undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans inte ska vara beroende av om ett registreringsnummer för mervärdesskatt har tilldelats eller angetts eller om det har strukits. Se punkt 87 och följande punkter nedan.

48 Se dom av den 14 mars 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkterna 20 och 32).

- 49 Se punkterna 9–11 i den österrikiska regeringens skriftliga yttranden.
- 50 Se för mer allmänna överväganden om kopplingen mellan denna målsättning och unionens tillväxtstrategi, bland annat för små och medelstora företag, motiveringen till förslag till rådets genomförandeförordning av den 4 oktober 2017 om ändring av genomförandeförordning nr 282/2011 vad gäller vissa undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna transaktioner (COM(2017) 568 final, punkt 3.6).
- 51 Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 48–50).
- 52 Se dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29), och dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 61).
- 53 Jämför dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 54 Se punkterna 254 och 255 i rapporten.
- 55 Det kan härvidlag konstateras att rapporten inte har föranlett införande av några särskilda bestämmelser i samband med ändringarna av mervärdesskattedirektivet eller antagandet av olika förordningar.
- 56 Se meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén av den 4 oktober 2017: *Uppföljning av handlingsplanen för mervärdesskatt: Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU – Dags för beslut* (COM(2017) 566 final, punkt 3.1.2., s. 11).
- 57 Närmare bestämt artikel 263.1 första stycket, vilken motsvarar artikel 28h i sjätte direktivet som infogades genom direktiv 91/680, och vilken har ersatt artikel 22.6 b andra stycket första satsen i sjätte direktivet.
- 58 Närmare bestämt artikel 265.1 a och b, vilken motsvarar artikel 28h i sjätte direktivet som infogades genom direktiv 91/680, och vilken har ersatt artikel 22.6 b femte stycket första och andra strecksatserna i sjätte direktivet.
- 59 Se punkt 16 i den österrikiska regeringens yttranden.
- 60 Se punkt 28 i begäran om förhandsavgörande, där det anges att sammanställningarna ingavs den 8 februari 2013, trots att fristen för ingivande hade löpt ut den 31 januari 2013.
- 61 Se punkterna 5 och 31 i begäran om förhandsavgörande. Rättelserna ingavs den 10 april 2013.
- 62 Artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet.
- 63 Vilken motsvarar artikel 28b A.2 första och andra styckena i sjätte direktivet. Med hänsyn till den bedömning som den hänskjutande domstolen och den österrikiska regeringen har anfört i sina skriftliga yttranden ska det också påpekas att det kan röra sig om fall där varornas slutdestination inte är känd eller, mer allmänt, där något av de materiella villkoren i artikel 42 i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllt.

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

65 Se punkt 33 i den domen.

66 Se, när det gäller lagda förslag, meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén av den 4 oktober 2017: *Uppföljning av handlingsplanen för mervärdesskatt: Mot ett gemensamt mervärdesskatteområde i EU – Dags för beslut* (COM(2017) 566 final, punkt 3.1.1.1 b, s. 9).

67 Se dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 1 i domslutet).

68 Se dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 25).

69 Se dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 37).

70 Se dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 51 och domslutet), och dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 52 och följande punkter).

71 Se dom av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, domslutet).

72 Se dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkterna 60 och 61 (rörande ett formellt krav) och punkt 2 i domslutet).

73 Se artiklarna 262 och 263 i mervärdesskattedirektivet.

74 Jämför dom av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 37).

75 EUT L 268, 2010, s. 1.

76 Se följande skäl i förordning nr 904/2010:

”(7) Med tanke på skatteuppbörden bör medlemsstaterna samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt. Följaktligen måste de inte bara kontrollera att skatten tillämpas korrekt på sitt territorium utan bör också ge bistånd till andra medlemsstater så att den skatt som är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men ska betalas i en annan medlemsstat tillämpas korrekt.

(8) Tillsynen över en korrekt tillämpning av mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner i en annan medlemsstat än den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad är i många fall beroende av information som den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad förfogar över eller som lättare kan inhämtas av nämnda medlemsstat. För att kontrollen över transaktioner av nämnda slag ska kunna ske effektivt krävs det således att den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad inhämtar eller kan inhämta den informationen.

...

(19) Konsumtionsmedlemsstaten har det grundläggande ansvaret för att säkerställa att icke etablerade leverantörer och tillhandahållare inom gemenskapen uppfyller sina åligganden. ...”

77 Enligt den formulering som använts i förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punkt 82 och följande punkter).

Hans grundade sitt resonemang på de principer som anges i domen av den 27 september 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 31), vilka nyligen upprepats i domen av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punkterna 36–38).

78 Se dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl. (C?131/13, C?163/13 och C?164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 42–49).

79 Se dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkterna 44 och 45). Se även, för ett exempel på skatteundandragande i ankomstmedlemsstaten för varorna i samband med en trepartstransaktion, men där man inte använde sig av den förenklande åtgärden, dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl. (C?131/13, C?163/13 och C?164/13, EU:C:2014:2455).

80 Se dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punkterna 42 och 43).

81 Se punkterna 23, 27 och 39 i den österrikiska regeringens skriftliga yttranden.

82 C?536/08 och C?539/08, EU:C:2010:217.

83 Se punkterna 41 och 42 i den domen.