Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. EMILIOU
fremsat den 7. april 2022 [1]

Sag C-696/20

B.
mod
Dyrektor Izby Skarbowej w.

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – momsdirektivet – artikel 41 – anvendelsesområde – ikke-fritagne leveringer inden for Fællesskabet – skattemyndighedens ændrede kvalifikation af en transaktion i en kædetransaktion – forpligtelse til at betale merværdiafgift (moms) for en transaktion, som en part fejlagtigt har kvalificeret som en national transaktion – proportionalitetsprincippet«

I. Indledning

1. Hvis man begår en fejl, når man løser en matematisk opgave, der i øvrigt er veludført, kan det generelt føre til to forskellige resultater afhængigt af underviserens personlighed. Man kan enten få point for den del, der er løst korrekt, eller opnå en karakter, der er fastsat alene på grundlag af en opgave, der er løst forkert. Hvis skattemyndigheder agerede som matematikundervisere, ville de, i hvert fald at dømme ud fra omstændighederne i den foreliggende sag, sandsynligvis fastsætte karakterer på grundlag af sidstnævnte tilgang.

2. B., der er et selskab etableret i Nederlandene, agerede som mellemhandler i en kædetransaktion, der involverede mindst tre aktører. B. købte varer fra selskabet BOP, der er etableret i Polen, og videresolgte disse varer til B.s egne kunder i andre medlemsstater.

3. Selv om der ikke var tegn på svig i transaktionskæden, og selv om aktørerne faktisk angav merværdiafgift (moms) i alle kædens led, fandt de polske myndigheder dog, at momsen var angivet forkert, fordi leveringen under den transport, hvorved varerne blev forsendt direkte fra BOP til B.s endelige aftagere, var kvalificeret forkert. Mens B. behandlede den første transaktion (leveringen fra BOP til B.) som en national transaktion og den anden transaktion (B.s egne leveringer til selskabets kunder) som en levering inden for Fællesskabet, der omfattede transport, fandt de polske myndigheder, at transporten var knyttet til den første transaktion, der dermed var at anse for en levering inden for Fællesskabet.

[1] – Originalsprog: engelsk.

4. Efter den ændrede kvalifikation anvendte de polske myndigheder den fiktion, der er foreskrevet i momsdirektivets artikel 41 [2], hvorefter stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet (og dermed beskatningsstedet) kort sagt anses for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, medmindre momsen er blevet pålagt på det sted, hvor varerne befinder sig, når transporten til kunden afsluttes. Da B. ikke kunne godtgøre, at selskabet havde svaret moms i bestemmelsesmedlemsstaterne af de omkvalificerede erhvervelser inden for Fællesskabet, lagde de polske myndigheder det polske momsregistreringsnummer, som B. havde anvendt i forbindelse med erhvervelserne, til grund for opkrævning af moms.

5. Den forelæggende ret, Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), der behandler sagen, har dog tilkendegivet, at B.s kunder allerede havde svaret moms. Den forelæggende ret nærer derfor tvivl om, hvorvidt momsdirektivets artikel 41, sammenholdt med proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet, er til hinder for en situation som den foreliggende, hvor momsen er betalt to gange; dvs. både af B.s kunder i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne og af B. i Polen i henhold til den nationale retsforskrift, hvorved bestemmelsen er gennemført.

II. Retsforskrifter

1. EU-retten

6. Momsdirektivets artikel 20 foreskriver:

»Ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« forstås 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.

[…]«

7. I henhold til momsdirektivets artikel 40 anses »[s]tedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet […] for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes«.

8. Momsdirektivets 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.«

[2] – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

9. Momsdirektivets artikel 138, stk. 1, foreskrev i den affattelse, som var gældende inden vedtagelsen af direktiv (EU) 2018/1910 [3]:

»Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

10. Artikel 1, nr. 3), i direktiv 2018/1910 foreskriver:

»Artikel 138 [i momsdirektivet] ændres således:

a) stk. 1 affattes således:

»1. Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, når følgende betingelser er opfyldt:

a) varerne leveres til en anden afgiftspligtig person eller til en ikkeafgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes

b) den afgiftspligtige person eller den ikkeafgiftspligtige juridiske person, til hvem leveringen foretages, er momsregistreret i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes, og har angivet dette momsregistreringsnummer til leverandøren«

[…]«

2. Nationale retsforskrifter

11. Artikel 25 i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser af 11.3.2004, herefter »momsloven«) bestemmer:

»1. Erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for sket på den medlemsstats område, hvor varer befinder sig, når disses forsendelse eller transport afsluttes.

2. Med forbehold for anvendelsen af stk. 1 i tilfælde, hvor erhververen som omhandlet i artikel 9, stk. 2, ved erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet har angivet et momsregistreringsnummer, som denne har fået tildelt til brug for erhvervelser inden for Fællesskabet af en anden medlemsstat end den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, når disses forsendelse eller transport afsluttes, anses erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet for foretaget også på denne medlemsstats område, medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse:

1) er blevet pålagt afgift på den medlemsstats område, hvor varerne befinder sig, når disses forsendelse eller transport afsluttes, eller

[3] – Rådets direktiv af 4.12.2018 om ændring af direktiv 2006/112 for så vidt angår harmonisering og forenkling af visse regler i det fælles merværdiafgiftssystem for beskatning af samhandelen mellem medlemsstaterne (EUT 2018, L 311, s. 3).

2) er blevet anset for at være blevet pålagt afgift på den medlemsstats område, hvor varerne befinder sig, når deres forsendelse eller transport afsluttes, som resultat af anvendelsen af den forenklede ordning ved trekantshandel inden for Fællesskabet som omhandlet i kapitel XII.«

III. De faktiske omstændigheder, hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12. B. er et selskab, der er etableret i Nederlandene og momsregistreret i samme medlemsstat. På det relevante tidspunkt (april 2012) var selskabet tillige momsregistreret i Polen.

13. Selskabet agerede i den pågældende periode som mellemhandler i en kædetransaktion angående de samme varer, som involverede mindst tre aktører. B. købte varer fra BOP og videresolgte dem efterfølgende til sine egne kunder. Varerne blev forsendt direkte fra den første leverandør i Polen (BOP) til den sidste enhed i leveringskæden.

14. Når B. erhvervede varerne fra BOP, anvendte B. sit polske momsregistreringsnummer. B. anså leveringerne for at være indenlandske leveringer og ansatte dem således til moms på 23%. B. klassificerede herefter de leveringer, som selskabet foretog til sine egne kunder, som leveringer inden for Fællesskabet med moms på 0%. Disse kunder svarede den relevante moms for erhvervelse inden for Fællesskabet.

15. I sin afgørelse af 11. juni 2015 omkvalificerede Dyrektor Urzedu Kontroli Skarbowej w R. (direktøren for skatte- og afgiftskontrolmyndigheden i R., Polen) (herefter »skatte- og afgiftskontrolmyndigheden«) den pågældende transaktion, da myndigheden havde fastslået, at transporten som følge af en fejlagtig identificering ikke var henført til den rette levering. Mens B. henførte transporten til den anden levering (som B. havde foretaget til sine kunder), var det skatte- og afgiftskontrolmyndighedens opfattelse, at transporten skulle have været henført til den første levering i kædetransaktionen, der blev foretaget fra BOP til B. Det var således skatte- og afgiftskontrolmyndighedens opfattelse, at den første transaktion var at anse for en levering inden for Fællesskabet, som B. med henblik på momsansættelse burde have angivet som en erhvervelse inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten for varen, mens B.s leveringer til selskabets egne kunder skulle have været angivet som nationale transaktioner.

16. Da B. desuden anvendte sit polske momsregistreringsnummer, dvs. et momsregistreringsnummer, der var udstedt af en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvori transporten af de pågældende varer afsluttedes, vurderede skatte- og afgiftskontrolmyndigheden med henvisning til momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, der gennemfører momsdirektivets artikel 41, at B. var forpligtet til at angive moms på selskabets (omkvalificerede) erhvervelse inden for Fællesskabet i Polen. Skatte- og afgiftskontrolmyndigheden bekræftede tillige, at BOP var forpligtet til at opkræve moms på 23% på sine leveringer til B.[4], og at B. ikke var berettiget til at fradrage den tilsvarende indgående moms[5].

[4] – Det kan udledes af forelæggelsesafgørelsen, at det ikke var muligt at fritage de omkvalificerede leveringer inden for Fællesskabet i henhold til de på daværende tidspunkt gældende nationale regler, hvorefter der ikke kunne opnås fritagelse, når køberen handlede under sit nationale momsregistreringsnummer.

[5] – Det fremgår ikke af forelæggelsesafgørelsen, hvorfor B. blev nægtet fradragsret.

17. Dyrektor Izby Skarbowej w. (direktøren for den regionale skatteankemyndighed i W., herefter »skatteankemyndigheden«) var i afgørelse af 11. september 2015 i det væsentlige enig i denne vurdering [6].

18. B. anlagde sag til prøvelse af afgørelsen ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen), der afviste sagen som åbenbart ugrundet.

19. Retten var enig med skattemyndighederne i, at B. havde foretaget en ukorrekt kvalifikation af de pågældende leveringer og ikke havde henført transporten til den korrekte levering.

20. B. har iværksat kassationsappel ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), der er den forelæggende ret.

21. B. har for den nævnte ret anført, at momslovens artikel 25, stk. 1, og artikel 25, stk. 2, nr. 1, er anvendt med urette, da bestemmelserne alene finder anvendelse på erhvervelse inden for Fællesskabet og ikke på nationale forhold (dvs., som B. har forklaret, når transporten af varen påbegyndes i den medlemsstat, der har udstedt momsregistreringsnummeret). B. har tillige gjort gældende, at der er foretaget en ukorrekt anvendelse af momslovens artikel 25, stk. 2, og momsdirektivets artikel 41, sammenholdt med artikel 16 i gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 [7], da momslovens artikel 25, stk. 2, blev anvendt på en transaktion, der allerede var blevet pålagt moms som en national transaktion i Polen. Endelig har B. gjort gældende, at momslovens artikel 25, stk. 2, nr. 1, blev anvendt fejlagtigt i den relevante situation, fordi de pågældende leveringer var blevet pålagt afgift i de medlemsstater, hvor transporten afsluttedes (selskabets egne kunder).

22. Den forelæggende ret har bemærket, at der er erlagt moms på samtlige trin i den pågældende transaktionskæde, og at der ikke er grundlag for at antage momssvig. Den har tillige anført, at aktøren i Polen blev opkrævet moms som følge af B.s ukorrekte vurdering af de pågældende leveringer.

23. Den forelæggende ret har endvidere tilkendegivet, at de polske skattemyndigheder ikke har beføjelse til at kontrollere hele den pågældende leveringskæde, hvorfor der ikke kan tages hensyn til den moms, som B.s kunder har svaret i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne. Dette medfører efter den forelæggende rets opfattelse en uforholdsmæssig afgiftsbyrde for B.

24. Under disse omstændigheder har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [momsdirektivets] artikel 41 samt proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet til hinder for anvendelsen, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, af en national forskrift som den, der er fastsat i [momslovens] artikel 25, stk. 2, på erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der foretages af en afgiftspligtige person

[6] – Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at skatteankemyndigheden annullerede skatte- og afgiftskontrolmyndighedens afgørelse i det hele og fastsatte beløbet for momsbetalingen for april 2012 en anelse højere. Det er tillige anført, at ændringen er irrelevant for det forelagte præjudicielle spørgsmål, da skatteankemyndigheden var enig i skatte- og afgiftskontrolmyndighedens opfattelse af de faktiske og retlige omstændigheder i sagen.

[7] – Rådets gennemførelsesforordning af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1).

– såfremt der allerede er blevet erlagt afgift af erhvervelsen på den medlemsstats område, hvor forsendelsen af varer afsluttedes, af den person, der købte varerne af den afgiftspligtige person

– det er blevet fastslået, at den afgiftspligtiges handlinger ikke var forbundet med nogen form for momssvig, men var resultat af en fejlagtig identificering af [leveringer] inden for rammerne af kædetransaktioner, og at den afgiftspligtiges polske momsregistreringsnummer var udstedt til brug for indenlandsk levering og ikke en levering inden for Fællesskabet?«

25. B., skatteankemyndigheden, den polske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i den foreliggende sag. De samme parter har tillige afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, der fandt sted den 27. januar 2022.

IV. Bedømmelse

26. Det er bl.a. en forudsætning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 41, at der foreligger erhvervelse af varer inden for Fællesskabet. Det afhænger af »henførelsen af transport«, om en relevant levering i en transaktionskæde (såsom den første levering i hovedsagen) kan kvalificeres som en sådan. Da parterne har givet udtryk for forskellige holdninger til, hvordan denne problemstilling skal vurderes, vil jeg begynde dette forslag til afgørelse med indledende bemærkninger om netop dette spørgsmål (under A). Jeg behandler herefter den egentlige problemstilling i den foreliggende sag ved at afklare den logiske begrundelse for momsdirektivets artikel 41 (under B) og ved at undersøge, om bestemmelsen finder anvendelse i hovedsagen (under C).

A. Indledende bemærkninger om henførelsen af transporten

27. Jeg bemærker, at det er en forudsætning for en vurdering af den afgiftsmæssige behandling af levering af varer, der indgår i en transaktionskæde, at der foretages en identifikation af det faktiske led, hvortil den pågældende transport skal henføres. Med henførelsen afklares det, hvilken del af leveringerne der skal kvalificeres som en levering inden for Fællesskabet og således fritages for moms af medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

28. Bestemmelsen foreskrev i den affattelse, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, at medlemsstaterne »fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes« [8].

29. Da Domstolen fortolkede bestemmelsen, fastslog den, at transporten i tilfælde af transaktioner, som udgør en kæde af flere på hinanden følgende leveringer, der kun har givet anledning til en enkelt transport inden for Fællesskabet, »kun kan pålægges en enkelt af de to leveringer, som derfor er den eneste, der er fritaget ved anvendelse af denne bestemmelse […]« [9].

[8] – Momsdirektivets artikel 138, stk. 1, er ændret ved direktiv 2018/1910. Jeg behandler ændringen mere uddybende nedenfor i punkt 57 i dette forslag til afgørelse.

[9] – Jf. f.eks. dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis), eller af 23.4.2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

30. Domstolen fastslog, at besvarelsen af spørgsmålet om, hvilken levering i transaktionskæden transporten skal henføres til, afhænger af en samlet bedømmelse af alle de relevante særlige omstændigheder i den enkelte sag [10]. I denne sammenhæng fremhævede Domstolen, at det er væsentligt at fastslå, hvornår overførslen af retten til at råde over varen som en ejer finder sted [11].

31. B. og skatteankemyndigheden er i den foreliggende sag ikke enige om, til hvilken levering transporten, hvorved varerne fra den første aktør i kæden (BOP) blev forsendt til den sidste aktør (B.s kunder), skal henføres. Mens B. var af den opfattelse, at transporten skulle henføres til den anden levering i kæden, dvs. til B.s egne leveringer til selskabets kunder, vurderede skatteankemyndigheden, at transporten skulle henføres til den første levering (som BOP foretog til B.). Parternes forskellige opfattelser har afspejlet sig i deres individuelle vurderinger af, hvilke leveringer der er at anse for leveringer inden for Fællesskabet. Dette har påvirket deres opfattelse af, hvordan de enkelte leveringer skal momsansættes.

32. I den foreliggende sag har B. nærmere bestemt med henvisning til momsdirektivets artikel 36a anført, at selskabets vurdering for så vidt angår henførelse af transporten er i overensstemmelse med bestemmelsens stk. 2.

33. Jeg bemærker, at spørgsmålet om henførelse af transporten i forbindelse med en kædetransaktion faktisk er afklaret i momsdirektivets artikel 36a, stk. 2, der foreskriver, at »[u]anset stk. 1 henføres forsendelsen eller transporten kun til leveringen af varen foretaget af mellemhandleren, hvis mellemhandleren [(såsom B. i den foreliggende sag)] har meddelt leverandøren det momsregistreringsnummer, som vedkommende er blevet tildelt af den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres«. Hvis bestemmelsen finder anvendelse i den foreliggende sag, understøtter den således B.s antagelse. Det er dog min opfattelse, at B. ikke kan gøre bestemmelsen gældende i den foreliggende sag, da den først blev indført i momsdirektivet ved direktiv 2018/1910 [12] flere år efter, at den pågældende transaktion blev udført. Bestemmelsen finder således ikke anvendelse ratione temporis i den foreliggende sag. Derudover ser jeg ingen tegn hverken i ordlyden af direktiv 2018/1910 eller i bestemmelsens tilblivelseshistorie, der understøtter B.s anbringende, hvorefter indholdet af momsdirektivets artikel 36a, stk. 2, afspejler Domstolens tidligere praksis.

34. Det fremgår af Kommissionens forslag, der ledte til vedtagelsen af direktiv 2018/1910, at bestemmelsen beroede på medlemsstaternes anmodning »om lovgivningsmæssige forbedringer for at øge retssikkerheden for de økonomiske operatører, når disse skal bestemme, hvilken levering i kædetransaktionen transporten inden for Fællesskabet skal henføres til« [13]. Også andre forarbejder afspejler EU-lovgivers intention om »at undgå, at medlemsstaterne anvender forskellige fremgangsmåder, hvilket kan føre til dobbelt- eller ikke-beskatning, og […] at øge retssikkerheden for operatørerne« [14]. Den bekymring har nu fundet udtryk i sjette betragtning til direktiv 2018/1910.

[10] – Jf. f.eks. dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 27), eller af 23.4.2020, Herst (C-401/18, EU:C:2020:295, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

[11] – Jf. senere dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70 og 72), og af 10.7.2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 39). Jf. tillige for yderligere vejledning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 58-64), hvor generaladvokaten direkte understreger den dermed beslægtede risiko for varens hændelige undergang under transporten.

[12] – Jf. fodnote 3 ovenfor i dette forslag til afgørelse.

[13] – Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår harmonisering og forenkling af visse regler i det fælles merværdiafgiftssystem og om indførelse af det endelige system for beskatning af samhandelen mellem medlemsstaterne (COM(2017) 569 final), s. 11 in fine.

[14] – Jf. Rådets dokument ST 10335 2018 INIT af 20.6.2018, syvende betragtning til den foreslåede tekst.

35. Ovenstående bekræfter efter min opfattelse, at henførelsen af transporten i hovedsagen skal vurderes i lyset af den i punkt 30 ovenfor nævnte praksis, der afspejler omstændighederne forud for vedtagelsen af direktivet. Denne vurdering bekræftes af de forklarende bemærkninger til de såkaldte »hurtige løsninger«, hvori anføres, at »momsdirektivet, som affattet forud for ændringerne af 1. januar 2020, ikke indeholdt en egentlig regel vedrørende fordelingen af transporten inden for Fællesskabet af varerne«, hvorfor den måtte foretages på grundlag af en »samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder […] i hver enkelt sag« [15].

36. Efter disse præciseringer erindrer jeg om, at det tilkommer den forelæggende ret, der alene har kompetence til at fastslå og vurdere de faktiske omstændigheder i hovedsagen [16], at træffe afgørelse vedrørende den rette henførelse af transporten i den relevante transaktionskæde [17]. Den følgende bedømmelse er således alene relevant, såfremt den forelæggende ret bekræfter, at transporten skal henføres til den første af de pågældende leveringer.

B. Den logiske begrundelse for momsdirektivets artikel 41

37. En erhvervelse af varer inden for Fællesskabet er som udgangspunkt afgiftspligtig i de medlemsstater, hvori transporten af varerne afsluttes. Det følger af momsdirektivets artikel 40 og afspejler hovedreglen i den nugældende ordning for det fælles merværdiafgiftssystem, hvorefter den medlemsstat, hvori det endelige forbrug af de leverede goder finder sted, har kompetencen til afgiftsopkrævning [18].

38. Uanset ovennævnte hovedregel (og uden at det berører denne) anses stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet (og dermed beskatningsstedet) tillige kort sagt i henhold til momsdirektivets artikel 41 for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, medmindre erhvervelsen er blevet pålagt moms i det område, hvor transporten af varer afsluttes.

39. Som Domstolen har fastslået, har momsdirektivets artikel 41 »for det første […] til formål at sikre, at den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet pålægges afgift, og for det andet […] til formål at undgå, at den samme erhvervelse pålægges dobbelt afgift« [19].

[15] – Europa-Kommissionen, forklarende bemærkninger til ændringerne i EU's momsregler vedrørende konsignationslagre, kædetransaktioner og fritagelsen af leveringer af varer inden for Fællesskabet (»hurtige løsninger 2020«), Rådets direktiv (EU) 2018/1910, Rådets gennemførelsesforordning (EU) 2018/1912, Rådets forordning (EU) 2018/1909, 2019 (»forklarende bemærkninger til hurtige løsninger 2020«), punkt 3.2.

[16] – Jf. f.eks. dom af 13.1.2022, Benedetti Pietro e Angelo m.fl. (C-377/19, EU:C:2022:4, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

[17] – Jf. f.eks. henvisningerne i fodnote 10 og 11 ovenfor.

[18] – Jf. tiende betragtning til momsdirektivet og f.eks. dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

[19] – Jf. i forbindelse med sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, der svarer til momsdirektivets artikel 41, dom af 22.4.2010, X (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 35). 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).

40. Målet om at hindre afgiftstab afspejler usikkerheden med hensyn til fastsættelse af den medlemsstat, hvori forsendelse eller transport faktisk afsluttes [20]. En erhvervelse af varer inden for Fællesskabet følger efter en levering inden for Fællesskabet af varer, der principielt skal fritages i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1 [21]. Det er således med henblik på at undgå afgiftstab væsentligt at sikre, at transaktionen er afgiftspligtig for den person, der foretager erhvervelsen.

41. Det er korrekt, at momsdirektivets artikel 41 i forfølgelsen af dette formål giver mulighed for en dobbelt påligning af afgift, da bestemmelsen foreskriver to steder for erhvervelse af varer, nemlig den medlemsstat, der udsteder momsregistreringsnummeret, som udgør det fiktive sted for erhvervelse, og den medlemsstat, hvori transporten til kunden afsluttes (der er det faktiske sted for erhvervelse).

42. En sådan dobbelt påligning af afgift bør dog alene være foreløbig, da momsdirektivets artikel 41 fastsætter en korrigerende mekanisme, hvorefter den relevante aktør kan godtgøre, at transaktionen er blevet pålagt afgift i henhold til momsdirektivets artikel 40, dvs. i den medlemsstat, hvor transporten afsluttes. I en sådan situation »nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget denne erhvervelse«.

43. Gennem muligheden for at anvende den korrigerende mekanisme har momsdirektivets artikel 41 til formål at undgå, at den samme erhvervelse pålægges dobbelt afgift [22]. Derudover er det endnu et udtryk for formålet om at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted [23].

C. Spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivets artikel 41 finder anvendelse i hovedsagen

44. Spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivets artikel 41 finder anvendelse i hovedsagen er i denne sag blevet anskuet fra forskellige vinkler. Med henblik på en vurdering af disse vil jeg først undersøge B.s argument, hvorefter anvendelsen af momsdirektivets artikel 41 er udelukket, fordi B. foretog erhvervelsen under et polsk momsregistreringsnummer, dvs. under et momsregistreringsnummer i oprindelsesmedlemsstaten for varen (under 1).

45. Herefter vil jeg konkludere, at den nævnte omstændighed på det pågældende tidspunkt ikke var til hinder for anvendelse af momsdirektivets artikel 41, inden jeg behandler den forelæggende rets spørgsmål om, hvorvidt det er relevant, at B.s kunder svarede moms af den *anden* transaktion i den relevante transaktionskæde (under 2).

46. I denne henseende vil jeg tillige konkludere, at ovennævnte omstændighed ikke har betydning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 41. I samme forbindelse vil jeg bevæge mig ud over det spørgsmål, der konkret er forelagt, for at behandle den omstændighed, at de nationale myndigheder behandlede den *første levering* i den pågældende transaktionskæde, efter den var omkvalificeret som en levering inden for Fællesskabet, der ikke er fritaget for moms. Jeg vil i lyset

[20] – I forbindelse med sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 1, der svarer til momsdirektivets artikel 40, er det anført, at det »ikke [er] sikret tilstrækkeligt, at [varerne er overført fra en medlemsstat til en anden], så længe godet ikke har passeret grænsen«. Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:7, punkt 46).

[21] – Jf. tillige Kommissionens forslag (COM(2017) 569 final), s. 2, der er nævnt i fodnote 13 ovenfor.

[22] – I forbindelse med sjette direktiv jf. dom af 22.4.2010, X (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 35).

[23] – Ibidem., præmis 44. Jf. punkt 37 ovenfor i dette forslag til afgørelse.

af denne specifikke omstændighed konkludere, at det ikke er muligt at anvende de nationale regler, hvorved momsdirektivets artikel 41 er gennemført, da de skaber en uforholdsmæssig afgiftsbyrde (under 3).

1. Finder momsdirektivets artikel 41 anvendelse i tilfælde, hvor mellemhandleren anvender det momsregistreringsnummer, der er udstedt i oprindelsesmedlemsstaten for varen?

47. B. har gjort gældende, at momsdirektivets artikel 41 ikke finder anvendelse i hovedsagen, fordi B., da denne erhvervede varerne fra BOP, anvendte sit polske momsregistreringsnummer, der var udstedt af oprindelsesmedlemsstaten for varen. Ifølge B. foreligger der dermed en indenlandsk levering, der ikke er omfattet af momsdirektivets artikel 41.

48. Det må erkendes, at omstændighederne i den foreliggende sag ikke udgør et typeeksempel for anvendelsen af momsdirektivets artikel 41. Et typeeksempel kan involvere tre medlemsstater, hvor eksempelvis en afgiftspligtig person, der er etableret i Nederlandene, erhverver varer under sit nederlandske momsregistreringsnummer i Polen, der skal leveres i Tyskland [24]. De nederlandske myndigheder vil under sådanne omstændigheder agere ud fra den fiktion, der er foreskrevet i momsdirektivets artikel 41 med henblik på at »sikre« opkrævning af moms, medmindre (og indtil) der faktisk svares moms i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne (Tyskland i det pågældende eksempel).

49. Når dette er sagt, ser jeg intet i ordlyden af momsdirektivets artikel 41, i den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, eller i dens formål [25], der begrænser anvendelsen af bestemmelsen til det tilfælde, der involverer tre medlemsstater, og som i det hele taget kan understøtte B.s opfattelse, når de sammenholdes med de bestemmelser i momsdirektivet, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder.

50. *For det første* følger det for så vidt angår ordlyden af momsdirektivets artikel 41, at myndighederne i den medlemsstat, der har tildelt momsregistreringsnummeret, kan udøve deres beføjelser i medfør af bestemmelsen over for en handlende, der har foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet under det momsregistreringsnummer, som er udstedt af den pågældende medlemsstat. Disse betingelser synes at være opfyldt i hovedsagen. Ifølge bestemmelsens ordlyd forudsætter anvendelsen af bestemmelsen derimod ikke en specifik registrering af moms [26].

51. *For det andet* har B. i relation til den bredere normative sammenhæng gjort gældende, at der skal tages hensyn til momsdirektivets artikel 20, hvoraf det ifølge denne part kan udledes, at der alene er tale om erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, hvis den handlende har handlet under et momsregistreringsnummer, der er udstedt af en anden medlemsstat end oprindelsesmedlemsstaten for varen.

[24] – Jf. bl.a. de praktiske eksempler, der gives i denne sammenhæng, i Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, punkt 11.3.1, og for så vidt angår tysk lovgivning, hvorved momsdirektivets artikel 41 er gennemført, af Marchal *i* Rau/Dürrwächter, *Umsatzsteuerrecht*, UStG, § 3d, punkt 16, eller af Hummel *i* Mössner m.fl., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, punkt 14.387.

[25] – Jeg erindrer om, at der ved »fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse […] i henhold til fast retspraksis ikke blot [skal] tages hensyn til dens ordlyd, men ligeledes til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af«. Jf. f.eks. dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

[26] – I modsætning til andre bestemmelser i momsdirektivet. Jf. f.eks. momsdirektivets artikel 141, litra a), c) og d).

52. Begrebet »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« defineres i momsdirektivets artikel 20, hvorefter det vedrører »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«.

53. B. har i retsmødet i det væsentlige forklaret, at momsdirektivets artikel 41 ikke kan udvide anvendelsesområdet for begrebet »erhvervelse inden for Fællesskabet«, således som det defineres i direktivets artikel 20. Det er B.s opfattelse, at momsdirektivets artikel 41 alene foreskriver en særlig ordning for momsansættelse af erhvervelser inden for Fællesskabet. Ifølge B. er det en forudsætning for anvendelse af begrebet erhvervelse inden for Fællesskabet, at afgangsmedlemsstaten og bestemmelsesmedlemsstaten for varerne er forskellige. Ifølge B. opkrævede de polske myndigheder i det foreliggende tilfælde dog moms af erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i oprindelsesmedlemsstaten for varen, selv om varerne blev transporteret fra samme stat. Det er B.s opfattelse, at en sådan transaktion skal momsansættes som en national transaktion.

54. Jeg kan i modsætning til B. ikke se, hvordan den definition, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 20, sammenholdt med de bestemmelser i momsdirektivet, der finder anvendelse ratione temporis i hovedsagen, kan medføre, at vurderingen af, om en transaktion er en erhvervelse inden for Fællesskabet, afhænger af anvendelsen af et specifikt momsregistreringsnummer.

55. Forud for vedtagelsen af direktiv 2018/1910 [27] lagde Domstolen ordlyden af momsdirektivets artikel 20 og artikel 138, stk. 1 (i deres daværende affattelse), til grund for den vurdering, at »stedet for en operatørs momsregistrering ikke er et kriterium ved kvalificeringen af en levering inden for Fællesskabet eller en erhvervelse inden for Fællesskabet« [28].

56. Begrebet erhvervelse inden for Fællesskabet, som det er defineret i momsdirektivets artikel 20, er ganske vist knyttet til begrebet levering inden for Fællesskabet i direktivets artikel 138, stk. 1, da der principielt alene kan ske erhvervelse inden for Fællesskabet, når der er sket en levering inden for Fællesskabet [29]. Da det ifølge bestemmelsens ordlyd er en forudsætning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 41, at der er foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet, er denne bestemmelse i sig selv knyttet til både momsdirektivets artikel 20 og artikel 138, stk. 1 [30].

57. Jeg skal påpege, at Domstolens praksis, hvortil der henvises ovenfor i punkt 55, nu skal læses i lyset af de efterfølgende ændringer af ordlyden af momsdirektivets artikel 138, stk. 1. I bestemmelsen defineres de materielle betingelser for fritagelse af leveringer inden for Fællesskabet. Forpligtelsen til fritagelse opstod nærmere bestemt indtil vedtagelsen af direktiv 2018/1910 [31] først, når »retten til som en ejer at råde over denne vare er overdraget til erhververen, og leverandøren har godtgjort, at nævnte vare er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt

[27] – Jf. fodnote 3 ovenfor i dette forslag til afgørelse.

[28] – Dom af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 42). Jf. tillige dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

[29] – Det skal erindres, at »begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet [har] en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater«. Jf. f.eks. dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

[30] – Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse X (C-84/09, EU:C:2010:252, punkt 49), hvor generaladvokaten påpeger, at medlemsstaterne er »forpligtet til at lægge en ensartet fortolkning af bestemmelserne om fritagelse af leveringer inden for Fællesskabet ([momsdirektivets] artikel 138) og om beskatning af erhvervelse inden for Fællesskabet ([momsdirektivets] artikel 20) til grund«.

[31] – Jf. fodnote 3 ovenfor i dette forslag til afgørelse.

leveringsmedlemsstatens område«[32]. I forbindelse med vedtagelsen af direktiv 2018/1910 tilføjede EU-lovgiver en ny betingelse, hvorefter »den afgiftspligtige person eller den ikkeafgiftspligtige juridiske person, til hvem leveringen foretages, [skal være] momsregistreret i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes«, og skal have »angivet dette momsregistreringsnummer til leverandøren« som angivet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, litra b).

58. Det følger heraf, at det er blevet en materiel betingelse for fritagelse af leveringer inden for Fællesskabet af varer, at køberen anvender et momsregistreringsnummer, der er tildelt af *en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor forsendelse eller transport af varerne påbegyndes*[33].

59. Ovenstående er efter min opfattelse, som angivet i punkt 40 ovenfor, af betydning for fortolkningen af momsdirektivets artikel 20 i den nuværende affattelse, da erhvervelse inden for Fællesskabet er en logisk følge af levering inden for Fællesskabet. Førstnævnte kan med andre ord ikke finde sted uden sidstnævnte, da levering inden for Fællesskabet og erhvervelse inden for Fællesskabet i det væsentlige er to sider af samme sag. Ændringen for så vidt angår materielle betingelser for fritagelse af leveringer inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1, har tillige aktuel betydning for anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 41, eftersom denne bestemmelse som anført ovenfor, og som B. principielt har bemærket med rette, alene finder anvendelse i tilfælde af erhvervelse inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 20.

60. Den væsentlige ændring af ordlyden af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, hvorved momsregistreringsnummeret blev ændret fra en formel til en materiel betingelse, blev foretaget af EU-lovgiver i forbindelse med vedtagelsen af direktiv 2018/1910[34], mens den foreliggende sag fortsat hører under den tidligere ordning, hvorunder momsregistreringsnummeret ikke blev anset for en materiel, men snarere som en formel, betingelse[35]. Som jeg allerede har nævnt, er den omstændighed, at B. anvendte momsregistreringsnummeret, der var udstedt af oprindelsesmedlemsstaten for varen, ikke i sig selv til hinder for at anse transaktionen for en transaktion inden for Fællesskabet og for at anvende momsdirektivets artikel 41 på de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

61. Jeg vil herefter undersøge, om de to formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 41, henholdsvis bekæmpelse af momssvig og undgåelse af dobbelt påligning af afgift, understøtter den fortolkning af bestemmelsen, jeg har foreslået.

62. Jeg nævner i denne sammenhæng, at begge disse formål kan forfølges af myndighederne i oprindelsesmedlemsstaten for varen, når denne medlemsstat tillige udstedte det momsregistreringsnummer, der blev anvendt i forbindelse med den pågældende transaktion.

[32] – Jf. f.eks. dom af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

[33] – Forklarende bemærkninger til hurtige løsninger 2020, jf. fodnote 15 ovenfor, punkt 1.1, s. 9. Jf. tillige Kommissionens forslag (COM(2017) 569 final), jf. ovenfor, fodnote 13, s. 10 og 11.

[34] – Af tredje betragtning til direktiv 2018/1910 fremgår, at »Rådet [i sine konklusioner opfordrede] Kommissionen til at foretage visse forbedringer af EU's momsregler for grænseoverskridende transaktioner, nærmere bestemt i forbindelse med momsregistreringsnummerets betydning for fritagelsen af leveringer inden for Fællesskabet, konsignationslagre, kædetransaktioner og bevis for transport med henblik på fritagelse af transaktioner inden for Fællesskabet«. Jf. tillige syvende betragtning.

[35] – Jf. f.eks. dom af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 41 og 42), eller af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis). Jf. tillige forklarende bemærkninger til hurtige løsninger 2020, der er nævnt ovenfor i fodnote 15, punkt 4.3.1, s. 71.

63. Domstolen fastslog, at tildelingen »af et sådant nummer beviser […] den afgiftspligtige persons momsstatus og letter afgiftsmyndighedernes kontrol med transaktioner inden for Fællesskabet« [36]. Der er ingen tvivl om, at momsregistreringsnummeret kan udfylde den rolle og lette afgiftskontrollen, når den udføres af myndighederne i oprindelsesmedlemsstaten for varen i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 41.

64. Oprindelsesmedlemsstaten for varen, såsom Polen i den foreliggende sag, anses således for stedet for erhvervelse af de pågældende varer inden for Fællesskabet i henhold til den fiktion, der med henblik på at sikre opkrævning af moms og at undgå momssvig er fastsat i momsdirektivets artikel 41. Bestemmelsen sikrer også gennem anvendelsen af den korrigerende mekanisme, at der ikke pålignes dobbelt afgift, hvis den handlende godtgør, at der er svaret moms i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne.

65. Med andre ord er det på ingen måde til hinder for den funktion, som den medlemsstat, der udstedte momsregistreringsnummeret, udfører, når den handler i henhold til fiktionen i momsdirektivets artikel 41 i tilfælde, hvor denne medlemsstat tillige er oprindelsesstat for varen.

66. I lyset af det ovenstående er det min opfattelse, at den omstændighed, at en mellemhandler i en transaktionskæde, såsom B., der handler i en periode, hvor direktiv 2018/1910 ikke finder anvendelse ratione temporis, har anvendt et momsregistreringsnummer, der er udstedt i oprindelsesmedlemsstaten for varen, ikke er afgørende for, om momsdirektivets artikel 41 finder anvendelse på den erhvervelse, som denne aktør har foretaget.

2. Om betydningen af, at momsen, i bestemmelsesmedlemsstaten, pålignes kunderne hos en mellemhandler i en transaktionskæde i forbindelse med erhvervelsen

67. Det er i den foreliggende sag uomtvistet, at momsen er blevet opkrævet på alle trin i transaktionskæden, herunder i forbindelse med B.s kunders erhvervelse af varer i bestemmelsesmedlemsstaten.

68. Ovennævnte er påpeget af den forelæggende ret, der i det væsentlige ønsker oplyst, hvorvidt denne omstændighed er til hinder for, at nationale myndigheder pålægger B. moms for den omkvalificerede erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til den nationale bestemmelse, hvorved momsdirektivets artikel 41 er gennemført. Spørgsmålet hviler på den forudsætning, at der ikke er udøvet svig, og at den handlende, der agerede som mellemhandler i transaktionskæden (B. i det foreliggende tilfælde) begik en fejl, da denne kvalificerede de pågældende leveringer i den omhandlede transaktion.

69. Så vidt jeg har forstået, er den forelæggende ret af den opfattelse, at B. er blevet pålagt en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, da B.s kunder for det første i bestemmelsesmedlemsstaten svarede moms af varerne (som kunderne tilsyneladende anså for erhvervelser inden for Fællesskabet), og de polske skattemyndigheder for det andet pålagde B. moms for den første levering, der blev foretaget af BOP til B., da denne var omkvalificeret til en levering inden for Fællesskabet og blev behandlet i overensstemmelse med de nationale bestemmelser, hvorved momsdirektivets artikel 41 er gennemført.

70. Kommissionen har i det væsentlige givet udtryk for samme opfattelse.

[36] – Dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 60).

71. Efter min opfattelse har det dog ikke betydning for vurderingen af, om momsdirektivets artikel 41 finder anvendelse, at B.s kunder svarede moms ved erhvervelsen af varer i bestemmelsesmedlemsstaten.

72. Denne konklusion hviler på den simple begrundelse, at den moms, der er erlagt af B.s kunder, vedrører *deres* erhvervelse af varer fra B., mens hovedsagen vedrører anvendelsen af momsdirektivets artikel 41 på den erhvervelse inden for Fællesskabet, der er *foretaget af B.* for så vidt angår de varer, som BOP har leveret til denne. Den moms, som B.s kunder har erlagt, er med andre ord moms på den *anden* levering i den relevante transaktionskæde, mens hovedsagen vedrører moms på den *første* levering i samme kæde. Det drejer sig om to forskellige transaktioner, og de momsforpligtelser, der er forbundne hermed, medfører en momsbyrde for forskellige aktører.

73. Det er således min opfattelse, at B. over for de polske myndigheder ikke kan støtte sig på, at B.s kunder har erlagt moms i henhold til den korrigerende mekanisme (hvis det bekræftes, at momsdirektivets artikel 41 finder anvendelse). Det er for det første min opfattelse, at bestemmelsens ordlyd er til hinder for denne mulighed, fordi fiktionen om erhvervelse i den medlemsstat, som har tildelt momsregistreringsnummeret, ikke længere finder anvendelse, når »erhververen godtgør, at *denne erhvervelse* er blevet pålagt moms [i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne]« [37]. Betegnelsen »denne erhvervelse« henviser rent logisk efter min opfattelse, og som den polske regering i det væsentlige har anført, til den erhvervelse inden for Fællesskabet, der er foretaget af »erhververen«, der således kan være momspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 41.

74. For det andet understøttes ingen af de to formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 41, af, at B.s afgiftsbyrde lettes ved, at B.s kunder betaler moms.

75. I denne forbindelse sikres en effektiv opkrævning af moms ikke, da der under sådanne omstændigheder reelt ikke kan opkræves moms på en konkret erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til den fiktion, der er fastsat i momsdirektivets artikel 41. Den korrigerende mekanisme, der er foreskrevet i denne sammenhæng, kan så meget desto mere ikke anvendes for at undgå dobbelt påligning af afgift, fordi B. i det pågældende tilfælde ikke ville blive pålagt moms i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne, og momsen således principielt ville blive refunderet til en handlende, der i dette tilfælde ikke havde erlagt moms i bestemmelsesmedlemsstaten.

76. Som følge af ovenstående betragtninger er det min konklusion, at momsdirektivets artikel 41 samt proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet ikke er til hinder for anvendelsen af momslovens artikel 25, stk. 2, på en afgiftspligtig persons erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, når de personer, der erhvervede varerne fra den pågældende afgiftspligtige person, pålignes moms af erhvervelsen af varerne på den medlemsstats område, hvor transporten blev afsluttet.

77. Jeg deler dog den forelæggende rets og Kommissionens opfattelse, hvorefter de faktiske omstændigheder, således som de er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, tyder på, at der foreligger et problem med uforholdsmæssig afgiftsbyrde, hvilket efter min opfattelse i sidste ende er til hinder for anvendelsen af momsdirektivets artikel 41 i hovedsagen.

[37] – Min fremhævelse.

78. I modsætning til den forelæggende ret og Kommissionen finder jeg dog, at der, med henblik på at vurdere, om B. er blevet pålagt en afgiftsbyrde, der er uforenelig med proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, er behov for at fokusere på *B.s* momsforpligtelse i forbindelse med den relevante *første levering*, fordi hovedsagen specifikt vedrører denne aktør og denne transaktion.

79. I denne sammenhæng er det efter min opfattelse problematisk, at de nationale retsforskrifter, hvorved momsdirektivets artikel 41 er gennemført, er anvendt på en (omkvalificeret) erhvervelse inden for Fællesskabet, der var knyttet til en (omkvalificeret) levering inden for Fællesskabet, der imidlertid ikke var fritaget.

3. Om betydningen af, at de omkvalificerede leveringer inden for Fællesskabet ikke kunne fritages

80. Den forelæggende ret har bemærket, at de polske myndigheder, selv om de omkvalificerede leveringerne fra BOP til B. fra en national levering til en levering inden for Fællesskabet, fastholdt, at leveringen ikke kunne fritages. Det var skattemyndighedernes opfattelse, at BOP var forpligtet til at opkræve moms på 23% af de omkvalificerede leveringer inden for Fællesskabet, da B. havde anvendt det polske momsregistreringsnummer. B. var således forpligtet til at betale den moms, som BOP havde faktureret til B. Som den forelæggende ret har bemærket, blev B. nægtet ret til at fradrage den tilsvarende indgående moms[38]. Den forelæggende ret har tillige anført, at den ovennævnte problemstilling ikke er omfattet af det forelagte præjudicielle spørgsmål, men at afslaget har medført, at selskabet er blevet pålagt moms på i alt 46%.

81. B. har i sit skriftlige indlæg henvist til disse omstændigheder som begrundelse for, at de er til hinder for anvendelse af momsdirektivets artikel 41.

82. Som den polske regering med føje har anført i retsmødet, nævnes disse forhold ikke i det forelagte præjudicielle spørgsmål. Da de udtrykkeligt nævnes i forelæggelsesafgørelsen (og blev kommenteret af B. i det skriftlige indlæg og i retsmødet), vil jeg dog behandle dem nedenfor for at bibringe den forelæggende ret et brugbart svar med henblik på at afgøre den sag, der verserer for den. Det er ikke desto mindre klart, at en retlig vurdering af disse omstændigheder ikke er omfattet af den foreliggende sag[39].

83. For at forstå momsdirektivets artikel 41 må bestemmelsen vurderes i sammenhæng med den almindelige ordning i momsdirektivet, hvorunder leveringer inden for Fællesskabet for det første principielt er fritaget i oprindelsesmedlemsstaterne for varen, og erhvervelser inden for Fællesskabet for det andet pålægges afgift i bestemmelsesmedlemsstaten[40]. Det er udtryk for formålet om at overflytte afgiftsprovenuerne til de medlemsstater, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted.

84. Det er inden for denne almindelige ordning, at momsdirektivets artikel 41 har til formål at sikre opkrævningen af moms gennem fastsættelsen af den fiktion, hvorefter stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt momsregistreringsnummeret. Da en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet

38 – Som anført i fodnote 5 ovenfor indeholder forelæggelsesafgørelsen ikke oplysninger om begrundelsen for dette afslag.

39 – For så vidt som det er relevant, skal jeg påpege, at leveringer inden for Fællesskabet i henhold til fast praksis skal fritages, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt. Disse betingelser omfatter nu momsregistreringsnummeret som anført ovenfor i punkt 57-61 i dette forslag til afgørelse. Den foreliggende sag er dog ratione temporis ikke omfattet af denne nye bestemmelse.

40 – Jf. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis). Jf. tillige Kommissionens forslag (COM(2017) 569 final), s. 2, som er citeret ovenfor i fodnote 13.

principielt har en fritaget levering inden for Fællesskabet som logisk konsekvens, er det væsentligt at sikre, at den efterfølgende transaktion pålignes moms i enten den medlemsstat, der har udstedt momsregistreringsnummeret, eller i den medlemsstat, hvor den (faktiske) erhvervelse finder sted.

85. Når dette er sagt, erindrer jeg om, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne vedtager med henblik på at sikre en korrekt fastsættelse og inddrivelse af afgifter og at hindre momssvig, ikke må anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om afgiftsneutralitet, der er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms, og som tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige person fra at bære afgiften under vedkommendes økonomiske virksomhed [41]. De foranstaltninger, der anvendes med henblik på at sikre en effektiv opkrævning af moms, må i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet tillige »ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til dette formål« [42].

86. Den omstændighed, at de nationale myndigheder efter omkvalifikationen traf afgørelse om at behandle leveringerne inden for Fællesskabet fra BOP til B. som »ikke-fritagne«, medfører, at denne transaktion i Polen faktisk blev pålagt moms.

87. Selv om en effektiv opkrævning af moms i oprindelsesmedlemsstaten for varen ikke har betydning for beføjelsen hertil i bestemmelsesmedlemsstaten [43], medfører pålæggelsen af moms efter min opfattelse, at der ikke længere er grundlag for at anvende momsdirektivets artikel 41, da der er opkrævet moms, hvorfor der ikke længere er grund til bekymring med hensyn til en mulig momsunddragelse.

88. Med udgangspunkt i den almindelige ordning for leveringer, der er fritaget for moms og afgiftspligtige erhvervelser, giver momsdirektivets artikel 41 den medlemsstat, som har tildelt momsregistreringsnummeret, mulighed for at gribe ind med henblik på at undgå det afgiftstab, der kan opstå som følge af afgiftsfritagelse i oprindelsesstaten for varen. Da der i det foreliggende tilfælde imidlertid ikke var fritagelse for varen i oprindelsesmedlemsstaten, var der efter min opfattelse ingen risiko for momsunddragelse. Den medlemsstat, som tildelte momsregistreringsnummeret, havde således ikke, som B. i det væsentlige har anført, grund til at gribe ind.

89. Hvis B. var forpligtet til at betale moms for den omkvalificerede erhvervelse inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten for varerne, ville selskabet ganske vist, som den polske regering har bekræftet i retsmødet, kunne gøre den korrigerende mekanisme i henhold til momsdirektivets artikel 41 gældende. Den yderligere afgiftsbyrde, der nu er opstået som følge af anvendelse af momslovens artikel 25, stk. 2, over for B., ville således isoleret betragtet blive mindsket. Det ændrer dog ikke på det grundlæggende udgangspunkt, hvorefter der, som følge af at de relevante leveringer inden for Fællesskabet ikke var fritagne, ikke var grundlag for at anvende bestemmelsen, der således forårsagede en unødvendig afgiftsbyrde.

[41] – Jf. for begge sider af neutralitetsprincippet generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punkt 57 og den deri nævnte retspraksis).

[42] – Dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

[43] – Artikel 16 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, der henvises til i fodnote 7 ovenfor, bestemmer: »Den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport, og hvor der er foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til [momsdirektivets] artikel 20, udøver sin kompetence til at pålægge moms, uanset den momsbehandling af transaktionen, der er foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt. […]« Jf. ligeledes generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse X (C-84/09, EU:C:2010:252, punkt 49).

90. Det er under disse omstændigheder min opfattelse, at de nationale myndigheder handlede i strid med proportionalitetsprincippet, da de anvendte momslovens artikel 25, stk. 2, på erhvervelser inden for Fællesskabet, der hidrørte fra leveringer inden for Fællesskabet, der ikke var fritaget for moms.

91. Den unødvendige afgiftsbyrde, som B. blev pålagt som følge af anvendelsen af momslovens artikel 25, stk. 2, forekommer mere udtalt, da selskabet blev nægtet fradrag for den tilsvarende indgående moms, der var betalt for den omkvalificerede erhvervelse inden for Fællesskabet. Det er dog ikke min opfattelse, at den omstændighed i sig selv er afgørende for den vurdering, som jeg nåede frem til ovenfor, hvorefter momsdirektivets artikel 41 ikke finder anvendelse. Vurderingen ville efter min opfattelse blive den samme, selv om selskabet opnåede ret til fradrag, fordi det ikke ville ændre på den omstændighed, at de relevante omkvalificerede leveringer inden for Fællesskabet ikke ville være fritaget, hvorfor anvendelsen, som jeg allerede har forklaret, af momsdirektivets artikel 41 ville være overflødig.

92. Det følger af ovenstående betragtninger, at momsdirektivets artikel 41 og proportionalitetsprincippet er til hinder for anvendelse af momslovens artikel 25, stk. 2, på erhvervelse inden for Fællesskabet af varer, når denne erhvervelse er knyttet til en levering inden for Fællesskabet, der ikke er blevet behandlet som fritaget, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

V. Forslag til afgørelse

93. Jeg foreslår, at Domstolen besvarer det af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) forelagte spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 41 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet er ikke til hinder for anvendelsen af artikel 25, stk. 2, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser af 11.3.2004; herefter »momsloven«) på en afgiftspligtig persons erhvervelse inden for Fællesskabet af varer, når de personer, der erhverver varerne fra den pågældende afgiftspligtige person, pålignes merværdiafgift (moms) for erhvervelsen af varerne på den medlemsstats område, hvor transporten afsluttes.

Artikel 41 i direktiv 2006/112 og proportionalitetsprincippet er dog til hinder for anvendelse af momslovens artikel 25, stk. 2, på erhvervelse inden for Fællesskabet af varer, når denne erhvervelse er knyttet til en levering inden for Fællesskabet, der ikke er blevet behandlet som fritaget for afgift, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.«