Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 19 april 2018 * [i]

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Platsen för det gemenskapsinterna förvärvet – Artikel 42 – Gemenskapsinternt förvärv av varor för en efterföljande leverans – Artikel 141 – Undantag – Trepartstransaktion – Förenklingsåtgärder – Artikel 265 – Rättelse av sammanställningen”

I mål C-580/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) genom beslut av den 19 oktober 2016, som inkom till domstolen den 17 november 2016, i målet

Firma Hans Bühler KG

mot

Finanzamt Graz-Stadt,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (referent) och C. Lycourgos,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 oktober 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Firma Hans Bühler KG, genom P. Schulte, Rechtsanwalt,

– Österrikes regering, genom G. Eberhard, F. Koppensteiner och S. Pfeiffer, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 30 november 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 141 c och artiklarna 42 och 265 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförda med artikel 41 första stycket och artiklarna 197 och 263 i mervärdesskattedirektivet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan 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.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skälen 10 och 38 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”(10) Under [övergångsperioden] bör gemenskapsinterna transaktioner som utförs av beskattningsbara personer som inte är undantagna från skatteplikt beskattas i destinationsmedlemsstaten, enligt denna medlemsstats skattesatser och villkor.

…

(38) För sådana beskattningsbara transaktioner på hemmamarknaden med anknytning till gemenskapsintern handel med varor som under övergångsperioden utförs av beskattningsbara personer som inte är etablerade på den medlemsstats territorium i vilken det gemenskapsinterna förvärvet av varor görs, inklusive kedjetransaktioner, är det nödvändigt att vidta förenklande åtgärder som säkerställer likvärdig behandling i alla medlemsstater. Bestämmelserna om beskattningsordning och om vem som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som skall betalas för dessa transaktioner bör i detta syfte harmoniseras. Det är dock nödvändigt att från sådana förfaranden i princip utesluta varor som är avsedda för leverans i detaljhandelsledet.”

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

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

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

5 I artikel 20 första stycket i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”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.”

6 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.”

7 I artikel 41 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

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

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

8 I artikel 42 i mervärdesskattedirektivet 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.”

9 Artikel 141 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

10 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.”

11 I artikel 262 i mervärdesskattedirektivet 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.

c) De beskattningsbara personer och de icke beskattningsbara juridiska personer som är registrerade för mervärdesskatt till vilka han har tillhandahållit andra tjänster än tjänster som är undantagna från mervärdesskatt i den medlemsstat där transaktionen är beskattningsbar och för vilka mottagaren är skyldig att betala skatt i enlighet med artikel 196.”

12 I artikel 263 i mervärdesskattedirektivet anges 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.

…”

13 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 deklareras för den inlämningsperiod som fastställs i enlighet med artikel 263.1–1b under vilken skatten blivit utkrävbar.”

Österrikisk rätt

14 I artikel 3.8 i Anhang (Binnenmarkt) (bilagan (inre marknaden)) till Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt) av den 23 augusti 1994 (BGBl. 663/1994) (nedan kallad UStG 1994) 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. För det fall detta styrks är 16 § tillämplig analogt.”

15 I den lydelse som var tillämplig år 2012 (BGB1. I, 34/2010), föreskrevs följande i artikel 25 UStG 1994, med rubriken ”Trepartstransaktioner”:

”Definition

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 förvärvaren och de villkor som anges i punkt 3 är uppfyllda. Detta gäller även när den sista förvärvaren är en juridisk person som inte är näringsidkare eller inte förvärvar varan för sin näringsverksamhet.

Platsen för det gemenskapsinterna förvärvet vid trepartstransaktioner

2) Det gemenskapsinterna förvärvet, i den mening som avses i artikel 3.8 andra meningen anses vara beskattat när näringsidkaren (förvärvaren) har styrkt att det föreligger en trepartstransaktion och att denne har fullgjort sin deklarationsskyldighet enligt punkt 6. Om näringsidkaren inte fullgör sin deklarationsskyldighet, så 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 i syfte att därefter tillhandahålla en 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 förvärvaren till den sista förvärvaren (mottagaren).

e) Skatten ska enligt punkt 5 betalas av mottagaren.

Fakturering genom förvärvaren

4) 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 förvärvaren ska betala skatten.

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

– Mottagarens registreringsnummer för mervärdesskatt.

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 för mottagaren till den efterföljande leverans som näringsidkaren utfört, vilket denne har tilldelats i den medlemsstat till vilken varorna har försänts eller transporterats.

– Summan av ersättningen från var och en av dessa mottagare för de leveranser som näringsidkaren har utfört i den medlemsstat till vilken varorna har försänts eller transporterats. Dessa belopp ska anges för det kvartal under vilket den skatt som ska betalas har uppkommit.

Mottagarens skyldigheter

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

16 Med verkan från den 1 januari 2013 har punkt 4 i denna bestämmelse ändrats så, att den (i dess lydelse enligt BGBl. I, 112/2012) har följande lydelse:

”Fakturering genom förvärvaren

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 mottagaren, på vilken skyldigheten att betala skatt övergår, avräknar genom kreditering, så ska faktureringen göras utifrån bestämmelserna i den medlemsstat där leveransen genomförs.

Om bestämmelserna i denna federala lag är avgörande för faktureringen ska fakturan dessutom innehålla följande uppgifter:

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

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

– Mottagarens registreringsnummer för mervärdesskatt.”

17 Enligt artikel 21.3 UStG 1994 ska sammanställningar överlämnas före utgången av den efter rapporteringsperioden påföljande kalendermånaden.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Firma Hans Bühler är ett kommanditbolag som är etablerat och registrerat för mervärdesskatt i Tyskland, där det bedriver tillverknings- och handelsverksamhet. Mellan oktober 2012 och mars 2013 var bolaget även registrerat för mervärdesskatt i Österrike, där det hade för avsikt att inrätta ett fast etableringsställe.

19 Under denna period använde Firma Hans Bühler det österrikiska registreringsnumret för mervärdesskatt uteslutande för transaktioner som skedde på följande sätt: Bolaget köpte från leverantörer etablerade i Tyskland varor som bolaget därefter sålde till en kund som är etablerad och registrerad för mervärdesskatt i Republiken Tjeckien. De tyska leverantörerna försände varorna direkt till den tjeckiska slutkunden.

20 På de fakturor som skickades till Firma Hans Bühler angav de tyska leverantörerna nämnda bolags österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt och sina egna tyska registreringsnummer för mervärdesskatt. Firma Hans Bühler sände i sin tur fakturor till den slutliga förvärvaren. På dessa fakturor angav bolaget sitt österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt och kundens tjeckiska registreringsnummer för mervärdesskatt På fakturorna angavs även att det rörde sig om ”gemenskapsinterna trepartstransaktioner” och att den slutliga förvärvaren följaktligen var betalningsskyldig för mervärdesskatt.

21 Den 8 februari 2013 överlämnade Firma Hans Bühler sammanställningar för perioden oktober 2012 till januari 2013, i vilka bolaget hade angett sitt österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt och den slutliga förvärvarens tjeckiska registreringsnummer för mervärdesskatt, till den österrikiska skattemyndigheten. Inga noteringar hade förts in under rubriken ”trepartstransaktioner”. Det var först genom skrivelse av den 10 april 2013 som Firma Hans Bühler korrigerade dessa sammanställningar genom att ange att de deklarerade transaktionerna ingick som en del i trepartstransaktioner. Samma dag överlämnade bolaget också sammanställningar för februari och mars 2013.

22 Skattemyndigheten i Graz ansåg att de av Firma Hans Bühler deklarerade transaktionerna var ”förfelade trepartstransaktioner”, eftersom denna beskattningsbara person inte hade fullgjort sin särskilda deklarationsskyldighet och inte hade styrkt att transaktionerna faktiskt hade varit föremål för mervärdesskatt i samband med 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. Skattemyndigheten i Graz beslutade därför att ta ut mervärdesskatt av Firma Hans Bühler för de gemenskapsinterna förvärven.

23 Firma Hans Bühler överklagade detta beslut till Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen, Österrike), vilken ogillade överklagandet. Enligt nämnda domstol måste bolaget, för att det ska gå att avgöra huruvida Firma Hans Bühler kan omfattas av undantaget från mervärdesskatt på sina gemenskapsinterna förvärv, ha uppfyllt sin särskilda deklarationsskyldighet. Hänvisningen till trepartstransaktioner fanns dock inte med i de ursprungliga sammanställningarna för perioden oktober 2012 till januari 2013. Bolaget omfattades således inte längre av undantaget i enlighet med artikel 25.2 UStG 1994. Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) konstaterade även att Firma Hans Bühlers österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt inte längre var giltigt den 10 april 2013 och att bolaget därför inte heller hade fullgjort sin deklarationsskyldighet med avseende på de transaktioner som genomförts i februari och mars 2013.

24 Firma Hans Bühler överklagade Bundesfinanzgerichts (Federala skattedomstolen) beslut till Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike). Den hänskjutande domstolen har uttryckt tvivel över den bedömning som Skattemyndigheten i Graz och Bundesfinanzgericht (Federala skattedomstolen) gjort vad avser beskattningen av transaktionerna i fråga.

25 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 av 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 denna beskattningsbara person använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt från en annan medlemsstat för det aktuella gemenskapsinterna förvärvet?

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

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet ska 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, inte heller om den beskattningsbara personen använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt från en annan medlemsstat för det aktuella gemenskapsinterna förvärvet.

27 I artikel 141 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs ett undantag från regeln i artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium ska vara föremål för mervärdesskatt.

28 I artikel 141 fastställs de kumulativa villkor enligt vilka medlemsstaterna ska 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 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga när denna medlemsstat är destinationsmedlemsstat för försändelsen eller transporten av varorna.

29 Bland dessa villkor tar artikel 141 a i mervärdesskattedirektivet upp kravet att förvärvet av varorna görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i destinationsmedlemsstaten för försändelsen eller transporten av varorna inom gemenskapen, utan av en beskattningsbar person som har registrerats till mervärdesskatt i en annan medlemsstat.

30 I artikel 141 b i mervärdesskattedirektivet tilläggs ett krav på att förvärvet görs för en efterföljande leverans av varorna inom samma medlemsstat av den beskattningsbara person som avses i artikel 141 a i mervärdesskattedirektivet.

31 Det är endast led c i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet som berörs av den hänskjutande domstolens frågor. I denna bestämmelse föreskrivs att de varor som är föremål för det gemenskapsinterna förvärvet i fråga försänds eller transporteras direkt från en annan medlemsstat än den där den beskattningsbara personen har registrerats till mervärdesskatt till den person för vilken han gör den efterföljande leveransen.

32 I denna bestämmelse föreskrivs ett villkor som avser den medlemsstat från vilken den gemenskapsinterna transporten ska utgå som är avgörande för att det gemenskapsinterna förvärvet ska omfattas av den förenklingsåtgärd som föreskrivs i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet.

33 Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska enligt fast rättspraxis inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 50, och dom av den 26 juli 2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, punkt 73).

34 I detta avseende kan ordalydelsen av artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet i sig ge intrycket att Firma Hans Bühler inte ska beviljas undantag från mervärdesskatt, eftersom de varor som är aktuella i det nationella målet försändes till Republiken Tjeckien från Tyskland och Firma Hans Bühler innehade ett tyskt registreringsnummer för mervärdesskatt.

35 Såsom Europeiska kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, följer det emellertid av det sammanhang som artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet ingår i och samma direktivs mål att villkoret i denna bestämmelse hänför sig till en annan medlemsstat än den inom vars territorium förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt vad avser just det specifika förvärv som denne gör.

36 I detta avseende ska artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet, med beaktande av övriga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, tolkas mot bakgrund av den omständigheten att om den medlemsstat från vilken transporten avgår också är den medlemsstat i vilken förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt för förvärvet av de transporterade varorna, så innebär detta att denna transaktion ägt rum i denna medlemsstat och att den inte kan kvalificeras som en ”gemenskapsintern transaktion”, i den mening som avses i artikel 20 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I så fall är artikel 141 i mervärdesskattedirektivet om gemenskapsinterna förvärv inte tillämplig.

37 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 70 i sitt förslag till avgörande ska dessutom artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet tolkas mot bakgrund av artiklarna 42 och 265 i samma direktiv, vilka preciserar och kompletterar villkoren för tillämpning av den förenklingsåtgärd som föreskrivs i

artikel 141 i mervärdesskattedirektivet. I detta sammanhang bör det noteras att artikel 265 i mervärdesskattedirektivet avser den medlemsstat som har tilldelat förvärvaren det registreringsnummer för mervärdesskatt som denne använder vid sina förvärv.

38 Härav följer att om en förvärvare är registrerad till mervärdesskatt i flera medlemsstater, så ska endast det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket denna person genomförde det gemenskapsinterna förvärvet beaktas vid bedömningen av huruvida det villkor som föreskrivs i artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet är uppfyllt.

39 Denna tolkning ligger i linje med de mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet och, mer specifikt, med den förenklingsåtgärd som föreskrivs i artiklarna 42, 141, 197 och 265 i mervärdesskattedirektivet. De övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom 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 (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) har till syfte att flytta över skatteintäkten till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

40 Vidare framgår det av skäl 38 i mervärdesskattedirektivet att det för sådana beskattningsbara transaktioner på hemmamarknaden med anknytning till gemenskapsintern handel med varor som under övergångsperioden utförs av beskattningsbara personer som inte är etablerade på den medlemsstats territorium i vilken det gemenskapsinterna förvärvet av varor görs, inklusive kedjetransaktioner, är nödvändigt att föreskriva att förenklande åtgärder som säkerställer likvärdig behandling i alla medlemsstater ska kunna vidtas.

41 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 57 i sitt förslag till avgörande är syftet med artikel 141 i mervärdesskattedirektivet att undvika att aktören i mellanledet, när han genomför en sådan följd av transaktioner som definieras i samma artikel 141, måste fullgöra registrerings- och deklarationsskyldigheter i den medlemsstat till vilken varorna är destinerade.

42 Med detta synsätt kan en beskattningsbar person som gör ett förvärv enligt villkoren i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet inte förvägras att omfattas av det förenklade regelverk som föreskrivs i artiklarna 42, 141, 197 och 265 i mervärdesskattedirektivet enbart av det skälet att den beskattningsbara personen även är registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstat varifrån varorna, som är föremål för den gemenskapsinterna transporten, försänts eller transporterats. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 72 i sitt förslag till avgörande skulle en sådan vägran skapa betydande skillnader i hur beskattningsbara personer behandlas och, utan rättfärdigande, riskera att begränsa den ekonomiska verksamhetsutövningen på grundval av vad den beskattningsbara personen har för registreringsnummer för mervärdesskatt.

43 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 141 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det där angivna villkoret är uppfyllt om den beskattningsbara personen är etablerad och registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras, men den beskattningsbara personen använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt från en annan medlemsstat för det aktuella gemenskapsinterna förvärvet.

Den andra frågan

44 Genom sin andra fråga vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artiklarna 42 och 265 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 263 i samma direktiv, ska tolkas så, att de utgör hinder mot att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar artikel 41 första stycket i mervärdesskattedirektivet enbart på den grunden att den beskattningsbara person som är registrerad till mervärdesskatt i en medlemsstat, i samband med ett gemenskapsinternt förvärv för en efterföljande leverans inom denna medlemsstats territorium, inte i rätt tid har överlämnat den sammanställning som avses i artikel 265 i mervärdesskattedirektivet.

45 Det bör noteras att det i artikel 42 i mervärdesskattedirektivet, med avvikelse från vad som föreskrivs i artikel 41 första stycket i samma direktiv, som avser den medlemsstat som har utfärdat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren har gjort det gemenskapsinterna förvärvet i fråga, föreskrivs att det gemenskapsinterna förvärvet ska vara föremål för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten för den gemenskapsinterna transporten, om de två kumulativa villkor som anges i leden a och b i samma artikel 42 är uppfyllda.

46 I artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att förvärvaren i mellanledet måste styrka att han har gjort sitt förvärv för en efterföljande leverans inom den medlemsstats territorium som fastställs i enlighet med artikel 40 i direktivet och för vilken mottagaren har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197 i direktivet.

47 I artikel 42 b i mervärdesskattedirektivet tilläggs ett andra villkor, nämligen att förvärvaren måste ha uppfyllt sina skyldigheter vad gäller överlämnande av den sammanställning som föreskrivs i artikel 265 i direktivet. I denna sistnämnda bestämmelse anges de särskilda uppgifter avseende den kedja av transaktioner, i den mening som avses i artikel 141 i mervärdesskattedirektivet, som aktören i mellanledet måste lämna i den sammanställning som ska överlämnas till skattemyndigheterna i den medlemsstat som har tilldelat aktören det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket denna person har genomfört det gemenskapsinterna förvärvet.

48 I artikel 263 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs regler om tidsfrister för överlämnande av en sammanställning.

49 I motsats till vad den österrikiska regeringen har gjort gällande vid domstolen, ska det påpekas att medan artikel 42 a i mervärdesskattedirektivet anger det materiella villkoret för att ett förvärv av det slag som är aktuellt i det nationella målet ska anses vara föremål för mervärdesskatt enligt artikel 40 i samma direktiv, anger artikel 42 b i direktivet hur det ska bevisas att den gemenskapsinterna transporten eller försändelsen har beskattats i destinationsmedlemsstaten, detta genom att hänvisa till särskilda skyldigheter som förvärvaren måste uppfylla när denne överlämnar sammanställningen. Sådana skyldigheter vad avser sammanställningarna ska betraktas som formella skyldigheter.

50 I enlighet med principen om skatteneutralitet kan en beskattningsbar persons underlåtenhet att uppfylla de formkrav som uppställs i artikel 42 b i mervärdesskattedirektivet emellertid inte leda till att artikel 42 i nämnda direktiv inte ska tillämpas, om de materiella villkoren i nämnda artikel 42 a i övrigt är uppfyllda (se, analogt, dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46, och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 36). Att åberopa ett sådant skäl för att vägra att tillämpa artikel 42 i mervärdesskattedirektivet skulle nämligen kunna leda till dubbelbeskattning i den meningen att förvärvaren i mellanledet, i enlighet med artikel 41.1 i direktivet, även skulle beskattas i den medlemsstat som har tilldelat honom det registreringsnummer för mervärdesskatt som denne använt för denna transaktion, samtidigt som den slutliga förvärvaren också skulle beskattas med tillämpning av artikel 141 e och artikel 197 i direktivet. Det ska härvid tilläggas att artiklarna 41 och 42 i mervärdesskattedirektivet enligt domstolens praxis syftar till att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på det gemenskapsinterna förvärvet i fråga hos den slutliga

förvärvaren, samtidigt som man undviker dubbelbeskattning av transaktionen (se, för ett liknande resonemang, 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 35).

51 Härav följer att artikel 42 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas om de materiella villkoren är uppfyllda. Det är härvidlag av vikt att förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt är giltigt vid tidpunkten för transaktionerna. Däremot saknar det betydelse att detta nummer inte längre är giltigt den dag då sammanställningarna överlämnas.

52 Under alla omständigheter kan en medlemsstat inte, utan att gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att säkerställa korrekt uppbörd av skatten, föreskriva en möjlighet att göra rättelse i sammanställningar avseende trepartstransaktioner samtidigt som en sådan rättelse inte ges någon verkan på grund av att artikel 42 i mervärdesskattedirektivet inte tillämpas med retroaktiv verkan med avseende på aktören i mellanledet, även om denne aktör bevisar att de materiella kraven har uppfyllts. I syfte att sanktionera ett åsidosättande av de formella kraven kan medlemsstaterna emellertid föreskriva andra sanktioner än att vägra att tillämpa artikel 42 i mervärdesskattedirektivet, såsom att föreskriva böter eller någon annan ekonomisk påföljd som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad (se, analogt, dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 42).

53 Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att de ursprungliga sammanställningarna för perioden från oktober 2012 till december 2012 var fullständiga, men överlämnades den 8 februari 2013, vilket var för sent. Skattemyndigheten i Graz har också förklarat att Firma Hans Bühler inte uppfyllt sin deklarationsskyldighet för februari och mars 2013, eftersom detta bolags registreringsnummer för mervärdesskatt inte längre var giltigt när sammanställningarna avseende de transaktioner som genomförts under denna period överlämnades.

54 Vad beträffar denna senare period bör det noteras att den enda omständigheten att registreringsnumret för mervärdesskatt för Firma Hans Bühler inte längre var giltigt när de i det nationella målet aktuella sammanställningarna överlämnades inte innebär att artikel 265 i mervärdesskattedirektivet har åsidosatts. Denna bestämmelse kräver nämligen inte att den beskattningsbara personens registreringsnummer för mervärdesskatt fortfarande är giltigt när sammanställningen överlämnas. Av nämnda bestämmelses lydelse framgår att sammanställningen ska innehålla uppgift om det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den beskattningsbara personen har ”gjort” de aktuella gemenskapsinterna förvärven och inte det nummer denne hade när sammanställningen överlämnades.

55 När det gäller sammanställningar som har överlämnats för sent, kräver principen om skatteneutralitet att artikel 42 i mervärdesskattedirektivet kan tillämpas när de materiella villkoren i artikel 42 a i direktivet är uppfyllda, även om det formella villkoret som avses i artikel 42 b i direktivet inte har uppfyllts i tid. Följaktligen kan skattemyndigheterna i en medlemsstat i princip inte beskatta ett gemenskapsinternt förvärv enbart av det skälet att förvärvaren inte i tid har överlämnat en vederbörligen ifylld sammanställning avseende sin transaktion.

56 Det bör dock tilläggas, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 91 i sitt förslag till avgörande, att det finns två typfall då åsidosättande av ett formkrav kan motivera att artikel 42 i mervärdesskattedirektivet inte tillämpas (se, analogt, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkterna 43, 44 och 46).

57 För det första kan den omständigheten att ett formkrav har åsidosatts leda till att artikel 42 i mervärdesskattedirektivet inte ska tillämpas, när en beskattningsbar person uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande som äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion (se, analogt, dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

58 Det finns inget i handlingarna i det nationella målet som tyder på att Firma Hans Bühler var inblandat i ett skatteundandragande.

59 För det andra kan åsidosättandet av ett formkrav motivera en vägran att tillämpa artikel 42 i mervärdesskattedirektivet, om detta åsidosättande förhindrar att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts läggs fram (se, analogt, dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

60 Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida den omständigheten att de ursprungliga sammanställningarna avseende perioden från oktober 2012 till december 2012 har överlämnats för sent medförde att det inte var möjligt att förete säker bevisning för att de materiella kraven hade uppfyllts.

61 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 42 och 265 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med artikel 263 i direktivet, ska tolkas så, att de utgör hinder mot att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar artikel 41 första stycket i mervärdesskattedirektivet enbart på den grunden att den beskattningsbara person som är registrerad till mervärdesskatt i en medlemsstat, i samband med ett gemenskapsinternt förvärv för en efterföljande leverans inom denna medlemsstats territorium, inte i rätt tid har överlämnat den sammanställning som avses i artikel 265 i mervärdesskattedirektivet.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 141 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att det där angivna villkoret är uppfyllt om den beskattningsbara personen är etablerad och registrerad till mervärdesskatt i den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras, men den beskattningsbara personen använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt från en annan medlemsstat för det aktuella gemenskapsinterna förvärvet.**

2) **Artiklarna 42 och 265 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, jämförda med artikel 263 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, ska tolkas så, att de utgör hinder mot att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar artikel 41 första stycket i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, enbart på den grunden att den beskattningsbara person som är registrerad till mervärdesskatt i en medlemsstat, i samband med ett gemenskapsinternt förvärv för en efterföljande leverans inom denna medlemsstats territorium, inte i rätt tid har överlämnat den sammanställning som avses i artikel 265 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45.**

Underskrifter

i — Punkt 61 i domskälen samt punkt 2 i domslutet i denna text har varit föremål för en språklig ändring sedan texten ursprungligen tillhandahållits på nätet.