Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

19. april 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – stedet for erhvervelsen inden for Fællesskabet – artikel 42 – erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, der er genstand for en efterfølgende levering – artikel 141 – fritagelse – trekantshandel – forenklingsforanstaltninger – artikel 265 – korrektion af oversigten«

I sag C-580/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) ved afgørelse af 19. oktober 2016, indgået til Domstolen den 17. november 2016, i sagen

Firma Hans Bühler KG

mod

Finanzamt de Graz-Stadt,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (refererende dommer) og C. Lycourgos,

generaladvokat: Y. Bot,

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. oktober 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Firma Hans Bühler KG ved Rechtsanwalt P. Schulte,

– den østrigske regering ved G. Eberhard, F. Koppensteiner og S. Pfeiffer, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. november 2017,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 141, litra c), og artikel 42 og 265 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtigelse EFT 2007, L 335, s. 60), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med momsdirektivets artikel 41, stk. 1, og artikel 197 og 263.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Firma Hans Bühler KG og Finanzamt de Graz-Stadt (skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz, Østrig) vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) på transaktioner gennemført mellem oktober 2012 og marts 2013.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Følgende fremgår af 10. og 38. betragtning til momsdirektivet:

»(10) I […] overgangsperiode[n] bør der i bestemmelsesmedlemsstaterne med de satser og på de vilkår, der gælder i disse medlemsstater, lægges afgift på transaktioner inden for Fællesskabet, der foretages af andre afgiftspligtige personer end dem, der er fritaget for afgift.

[…]

(38) Det er nødvendigt at fastsætte forenklingsforanstaltninger, som sikrer ensartet behandling i alle medlemsstater for så vidt angår afgiftspligtige indenlandske transaktioner, der har forbindelse med samhandelen med varer inden for Fællesskabet, og som foretages i løbet af overgangsperioden af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på den medlemsstats område, hvor erhvervelsen af varerne inden for Fællesskabet finder sted, herunder kædetransaktioner. Med henblik herpå bør bestemmelserne vedrørende afgiftsordningen og den person, der er betalingspligtig for momsen i forbindelse med disse transaktioner, harmoniseres. Dog bør varer, der er bestemt til levering i detailleddet, i princippet udelukkes fra sådanne procedurer.«

4 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:
   i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36.«

5 Momsdirektivets artikel 20, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

6 Momsdirektivets artikel 40 bestemmer:

»Stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes.«

7 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.«

8 Momsdirektivets artikel 42 fastsætter:

»Artikel 41, stk. 1, finder ikke anvendelse, og erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet anses for at være blevet pålagt moms i henhold til artikel 40, når følgende betingelser er opfyldt:

a) erhververen godtgør at have foretaget erhvervelsen med henblik på en efterfølgende levering, som foretages på den efter artikel 40 fastsatte medlemsstats område, og for hvilken modtageren er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 197

b) erhververen har opfyldt forpligtelserne med hensyn til at indsende den i artikel 265 omhandlede oversigt.«

9 Momsdirektivets artikel 141 er affattet således:

»Hver enkelt medlemsstat træffer særlige foranstaltninger, således at erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, som er foretaget på den pågældende medlemsstats område, jf. artikel 40, ikke pålægges moms, når følgende betingelser er opfyldt:

a) erhvervelsen af varer foretages af en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i denne medlemsstat, men er momsregistreret i en anden medlemsstat

b) erhvervelsen af varer foretages med henblik på en efterfølgende levering af disse varer, som foretages i samme medlemsstat af den i litra a) omhandlede afgiftspligtige person

c) de varer, som den i litra a) omhandlede afgiftspligtige person således har erhvervet, forsendes eller transporteres direkte fra en anden medlemsstat end den, hvor han er momsregistreret, til den person, for hvilken han foretager den efterfølgende levering

d) modtageren af den efterfølgende levering er en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret i samme medlemsstat

e) den i litra d) omhandlede modtager er i henhold til artikel 197 blevet udpeget som betalingspligtig for momsen for den levering, der er foretaget af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.«

10 Momsdirektivets artikel 197 bestemmer:

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

a) den afgiftspligtige transaktion er en levering af varer foretaget på de i artikel 141 fastsatte betingelser

b) modtageren af leveringen af varer er en anden afgiftspligtig person eller en ikke–afgiftspligtig juridisk person, der er momsregistreret i den medlemsstat, hvor leveringen foretages

c) den faktura, der er udstedt af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor modtageren er etableret, er udfærdiget i overensstemmelse med kapitel 3, afdeling 3-5

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

11 Momsdirektivet artikel 262 bestemmer:

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

a) de momsregistrerede erhververe, som han har leveret varer til på de i artikel 138, stk. 1, og stk. 2, litra c), fastsatte betingelser

b) de momsregistrerede personer, som han har leveret varer til efter selv at have fået varerne leveret ved erhvervelse inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 42

c) de afgiftspligtige personer og de ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske personer, som han har leveret tjenesteydelser til, bortset fra ydelser, der er fritaget for moms i den medlemsstat, hvor transaktionen er afgiftspligtig, og for hvilke modtageren skal betale moms i henhold til artikel 196.«

12 Momsdirektivets artikel 263 har følgende ordlyd:

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

[…]«

13 Direktivets artikel 265 fastsætter:

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

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

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

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

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

Østrigsk ret

14 Artikel 3, stk. 8, i Anhang (Binnenmarkt) (bilag (Det indre marked)) til Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 23. august 1994 (BGBl. 663/1994, herefter »UStG 1994«) bestemmer:

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

15 Artikel 25 i bilaget (Det indre marked) til UStG 1994 med overskriften »Trekantshandel«, i den for 2012 gældende affattelse (BGBl. I, 34/2010), er affattet således:

»Definition

(1) En trekantshandel anses for at være gennemført, når tre erhvervsdrivende fra tre forskellige medlemsstater udfører transaktioner om den samme vare, når denne vare videresendes direkte fra den første leverandør til den sidste erhverver, og når betingelserne i stk. 3 er opfyldt. Dette gælder også, hvis den sidste erhverver er en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende, eller som ikke køber varen til sin virksomhed.

Stedet for erhvervelsen inden for Fællesskabet i forbindelse med trekantshandel

(2) Erhvervelsen inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 3, stk. 8, andet punktum, anses for at være blevet pålagt afgift, hvis den erhvervsdrivende (erhververen) godtgør, at der er tale om en trekantshandel, og at han har opfyldt sin angivelsespligt i henhold til stk. 6. Opfylder den erhvervsdrivende ikke sin angivelsespligt, bortfalder afgiftsfritagelsen med tilbagevirkende kraft.

Afgiftsfritagelse ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet

(3) Erhvervelsen inden for Fællesskabet er fritaget for omsætningsafgift, når følgende betingelser er opfyldt:

a) Den erhvervsdrivende (erhververen) har ikke bopæl eller hjemsted på det nationale område, men er registreret i forhold til omsætningsafgiften i [EU].

b) Erhvervelsen sker med henblik på den erhvervsdrivendes (erhververens) efterfølgende levering på det nationale område til en erhvervsdrivende eller en juridisk person, som er registreret i forhold til omsætningsafgiften på det nationale område.

c) De erhvervede varer stammer fra en anden medlemsstat end den, hvor den erhvervsdrivende (erhververen) er registreret i forhold til omsætningsafgiften.

d) Råderetten over de erhvervede varer overdrages direkte fra den første erhvervsdrivende eller den første aftager til den sidste aftager (modtager).

e) Afgiften skal i henhold til stk. 5 betales af modtageren.

Erhververens fakturaudstedelse

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

– en udtrykkelig henvisning til, at der er tale om en trekantshandel inden for Fællesskabet, og at den sidste aftager er betalingspligtig for afgiften

– det omsætningsafgiftsregistreringsnummer, under hvilket den erhvervsdrivende (erhververen) har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne, og

– omsætningsafgiftsregistreringsnummeret for modtageren af leveringen.

Betalingspligtig for afgiften

(5) I forbindelse med en trekantshandel skal modtageren af den afgiftspligtige levering betale afgiften, når den af erhververen udstedte faktura opfylder stk. 4.

Erhververens forpligtelser

(6) For at opfylde sin angivelsespligt som omhandlet i stk. 2 skal den erhvervsdrivende i oversigten angive følgende oplysninger:

– det indenlandske omsætningsafgiftsregistreringsnummer, under hvilket han har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne

– det omsætningsafgiftsregistreringsnummer, som modtageren af den efterfølgende levering fra den erhvervsdrivende har fået tildelt i bestemmelsesmedlemsstaten for de forsendte eller transporterede varer

– for hver enkelt af disse modtagere det samlede beløb for de leveringer, som den erhvervsdrivende på denne måde har foretaget i bestemmelsesmedlemsstaten for de forsendte eller transporterede varer. Dette beløb skal angives for det kalenderkvartal, hvorunder afgiften er opstået.

Modtagerens forpligtelser

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

16 Med virkning fra 1. januar 2013 blev denne bestemmelses stk. 4 ændret, så den nu (som ændret ved BGBl. I, 112/2012) er affattet således:

»Erhververens fakturaudstedelse

(4) Fakturaudstedelsen følger bestemmelserne i den medlemsstat, hvorfra erhververen driver sin virksomhed. Såfremt leveringen udføres fra erhververens faste driftssted, gælder retten i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende. Såfremt ydelsesmodtageren, til hvem afgiftsskylden overgår, afregner ved hjælp af kreditnota, følger fakturaudstedelsen bestemmelserne i den medlemsstat, hvor leveringen udføres.

Såfremt fakturaudstedelsen er omfattet af denne forbundslovs bestemmelser, skal fakturaen desuden indeholde følgende oplysninger:

– en udtrykkelig henvisning til, at der er tale om en trekantshandel inden for Fællesskabet, og at den sidste aftager er betalingspligtig for afgiften

– omsætningsafgiftsregistreringsnummeret, under hvilket den erhvervsdrivende (erhververen) har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne, og

– omsætningsafgiftsregistreringsnummeret for modtageren af leveringen.«

17 Oversigter skal i henhold til § 21, stk. 3, i bilaget (Det indre marked) til UStG 1994 indgives inden udløbet af den kalendermåned, der følger efter angivelsesperioden.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 Firma Hans Bühler, et kommanditselskab, der er etableret og momsregistreret i Tyskland, driver i denne medlemsstat en produktion- og handelsvirksomhed. I perioden mellem oktober 2012 og marts 2013 var selskabet også momsregistreret i Østrig, hvor det påtænkte at oprette et fast forretningssted.

19 I denne periode anvendte Firma Hans Bühler udelukkende det østrigske momsregistreringsnummer til de transaktioner, der fandt sted som følger: Fra leverandører etableret i Tyskland købte selskabet varer, som det efterfølgende videresolgte til en kunde etableret og momsregistreret i Den Tjekkiske Republik. De tyske leverandører leverede varerne direkte til den tjekkiske endelige erhverver.

20 På fakturaerne til Firma Hans Bühler anførte de tyske leverandører selskabets østrigske momsregistreringsnummer og deres tyske momsregistreringsnummer. Firma Hans Bühler sendte derefter fakturaerne til den endelige erhverver, på hvilke selskabet anførte sit østrigske momsregistreringsnummer og sin kundes tjekkiske momsregistreringsnummer. Det var ligeledes anført på fakturaerne, at transaktionerne var »trekantshandel inden for Fællesskabet«, og at den endelige erhverver derfor var betalingspligtig for momsen.

21 Den 8. februar 2013 indgav Firma Hans Bühler til den østrigske skatteforvaltning oversigter for perioden fra oktober 2012 til januar 2013, hvori det angav sit østrigske momsregistreringsnummer og den endelige erhververs tjekkiske momsregistreringsnummer. Der var intet angivet i rubrikken »trekantshandel«. Først ved skrivelse af 10. april 2013 korrigerede Firma Hans Bühler disse oversigter, idet selskabet anførte, at de angivne transaktioner indgik som led i trekantshandel. Samme dato indgav selskabet ligeledes oversigter for februar og marts 2013.

22 Skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz var af den opfattelse, at de transaktioner, som Firma Hans Bühler havde angivet, henhørte under »mangelfuld trekantshandel« med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person ikke havde overholdt sin særlige angivelsespligt og ikke havde godtgjort, at transaktionen faktisk var blevet pålagt moms i forbindelse med den endelige erhvervelse i Den Tjekkiske Republik. Skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz var ligeledes af den opfattelse, at selv om erhvervelserne inden for Fællesskabet var foretaget i Den Tjekkiske Republik, skulle de også anses for at have fundet sted i Østrig, idet Firma Hans Bühler havde anvendt et østrigsk momsregistreringsnummer. Skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz besluttede derfor, at de erhvervelser inden for Fællesskabet, som Firma Hans Bühler havde foretaget, skulle pålægges moms.

23 Firma Hans Bühler anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse for Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig), som ikke gav selskabet medhold. For at afgøre, om Firma Hans Bühler kunne omfattes af momsfritagelsen på sine erhvervelser inden for Fællesskabet, var det ifølge denne ret nødvendigt, at selskabet overholdt sin særlige angivelsespligt. Der var imidlertid ikke nogen angivelser af trekantshandel på de oprindelige oversigter for perioden fra oktober 2012 til januar 2013. Selskabet havde derfor i henhold til § 25, stk. 2, i UStG 1994 mistet adgangen til afgiftsfritagelse. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fandt ligeledes, at Firma Hans Bühlers østrigske momsregistreringsnummer ikke længere var gyldigt den 10. april 2013, og at selskabet dermed heller ikke havde opfyldt sin angivelsespligt for transaktionerne i februar og marts 2013.

24 Firma Hans Bühler har iværksat revisionsanke til prøvelse af afgørelsen fra Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig). Den forelæggende ret har udtrykt tvivl om den bedømmelse, som skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz og Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har foretaget vedrørende beskatningen af de pågældende transaktioner.

25 På denne baggrund har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

26 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 141, litra c), skal fortolkes således, at den deri nævnte betingelse ikke er opfyldt, såfremt den afgiftspligtige person har hjemsted og er momsregistreret i den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres, herunder når denne afgiftspligtige person til den konkrete erhvervelse inden for Fællesskabet anvender momsregistreringsnummeret fra en anden medlemsstat.

27 Momsdirektivets artikel 141 fastsætter en undtagelsesordning til reglen i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), hvorefter erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område, er momspligtige.

28 Denne artikel 141 fastsætter de kumulative betingelser, hvorunder hver enkelt medlemsstat træffer særlige foranstaltninger, således at erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, som er foretaget på den pågældende medlemsstats område, jf. momsdirektivets artikel 40, ikke pålægges moms, dvs. når denne medlemsstat er bestemmelsesmedlemsstaten for forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet.

29 Blandt disse betingelser kræves det i momsdirektivets artikel 141, litra a), at erhvervelsen af varer foretages af en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i bestemmelsesmedlemsstaten for forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet, men som er momsregistreret i en anden medlemsstat.

30 Momsdirektivets artikel 141, litra b), tilføjer, at erhvervelsen af varer foretages med henblik på en efterfølgende levering af disse varer i samme medlemsstat af den afgiftspligtige person, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 141, litra a).

31 Momsdirektivets artikel 141, litra c) – den eneste bestemmelse i denne artikel, som den forelæggende rets spørgsmål vedrører – kræver, at de varer, der er genstand for den pågældende erhvervelse inden for Fællesskabet, forsendes eller transporteres direkte fra en anden medlemsstat end den, hvor den afgiftspligtige person er momsregistreret, til den person, for hvilken den afgiftspligtige person foretager den efterfølgende levering.

32 Sidstnævnte bestemmelse fastsætter den betingelse vedrørende den medlemsstat, fra hvilken forsendelsen inden for Fællesskabet skal afgå, som skal være opfyldt for, at erhvervelsen inden for Fællesskabet kan omfattes af den forenklingsforanstaltning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 141.

33 Ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal der i henhold til fast retspraksis ikke blot 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. i denne retning dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 50, og af 26.7.2017, Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, præmis 73).

34 I denne henseende kan ordlyden af momsdirektivets artikel 141, litra c), i sig selv give det indtryk, at Firma Hans Bühler ikke skal indrømmes retten til momsfritagelse, for så vidt som de i hovedsagen omhandlede varer er forsendt til Den Tjekkiske Republik fra Tyskland, og Firma Hans Bühler var i besiddelse af et tysk momsregistreringsnummer.

35 Som Europa-Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, fremgår det imidlertid af sammenhængen i momsdirektivets artikel 141, litra c), og formålene med dette direktiv, at betingelsen i denne bestemmelse henviser til en anden medlemsstat end den, hvor erhververen er momsregistreret hvad angår den specifikke erhvervelse, som den pågældende foretager.

36 I denne henseende skal momsdirektivets artikel 141, litra c), i sammenhæng med de øvrige bestemmelser i momsdirektivet, for det første forstås i forhold til den omstændighed, at såfremt den medlemsstat, hvor forsendelsen påbegyndes, også er den medlemsstat, hvor erhververen er momsregistreret for erhvervelsen af de varer, der transporteres, ville det betyde, at denne transaktion fandt sted i denne medlemsstat, og at den ikke kunne kvalificeres som en »transaktion inden for Fællesskabet« som omhandlet i momsdirektivets artikel 20, stk. 1. I så fald finder momsdirektivets artikel 141 om erhvervelser inden for Fællesskabet ikke anvendelse.

37 Som generaladvokaten har anført i punkt 70 i forslaget til afgørelse, skal momsdirektivets artikel 141, litra c), for det andet sammenholdes med dette direktivs artikel 42 og 265, der præciserer og supplerer betingelserne for anvendelse af forenklingsforanstaltningen fastsat i momsdirektivets artikel 141. Det bemærkes i denne henseende, at momsdirektivets artikel 265 omhandler den medlemsstat, som har tildelt erhververen det momsregistreringsnummer, hvorunder denne har erhvervet varerne.

38 Det følger heraf, at når en erhverver er momsregistreret i flere medlemsstater, skal alene det momsregistreringsnummer, hvorunder denne har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet, tages i betragtning ved vurderingen af, om betingelsen i momsdirektivets artikel 141, litra c), er opfyldt.

39 Denne fortolkning er i overensstemmelse med de formål, der forfølges med momsdirektivet, og nærmere bestemt med den forenklingsforanstaltning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 42, 141, 197 og 265. For det første har den momsovergangsordning vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet, der blev indført ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT 1991, L 376, s. 1), til formål at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede varer finder sted (jf. i denne retning dom af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

40 For det andet fremgår det af 38. betragtning til momsdirektivet, at det er nødvendigt at fastsætte forenklingsforanstaltninger, som sikrer ensartet behandling i alle medlemsstater for så vidt angår afgiftspligtige indenlandske transaktioner, der har forbindelse med samhandelen med varer inden for Fællesskabet, og som foretages i løbet af overgangsperioden af afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på den medlemsstats område, hvor erhvervelsen af varerne inden for Fællesskabet finder sted, herunder kædetransaktioner.

41 Som generaladvokaten har anført i punkt 57 i forslaget til afgørelse, er formålet med momsdirektivets artikel 141 i denne henseende at undgå, at den mellemliggende operatør i en transaktionsserie som defineret i nævnte artikel 141 får registrerings- og angivelsesforpligtelser i varernes bestemmelsesmedlemsstat.

42 I dette perspektiv kan retten til at være omfattet af den forenklingsordning, der er indført ved momsdirektivets artikel 42, 141, 197 og 265, ikke nægtes indrømmet en afgiftspligtig person, som foretager en erhvervelse på de betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 141, af den ene grund, at denne afgiftspligtige person ligeledes er momsregistreret i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet påbegyndtes. Som generaladvokaten har anført i punkt 72 i forslaget til afgørelse, vil en sådan nægtelse skabe en betydelig forskel i måden at behandle de afgiftspligtige personer på og vil uden begrundelse risikere at begrænse udøvelsen af erhvervsmæssige aktiviteter på grundlag af den afgiftspligtige persons momsregistreringer.

43 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 141, litra c), skal fortolkes således, at den deri nævnte betingelse er opfyldt, når den afgiftspligtige person har hjemsted og er momsregistreret i den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres, men denne afgiftspligtige person til den konkrete erhvervelse inden for Fællesskabet anvender momsregistreringsnummeret fra en anden medlemsstat.

Det andet spørgsmål

44 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 42 og 265, sammenholdt med momsdirektivets artikel 263, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder anvender momsdirektivets artikel 41, stk. 1, alene af den grund, at det i forbindelse med en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som er blevet foretaget med henblik på en efterfølgende levering på en medlemsstats område, forholder sig således, at den oversigt, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 265, ikke er blevet indgivet rettidigt af den afgiftspligtige person, der er momsregistreret i denne medlemsstat.

45 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 42 som undtagelse til momsdirektivets artikel 41, stk. 1, der omhandler den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget den pågældende erhvervelse inden for Fællesskabet, fastsætter, at erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet anses for at være blevet pålagt moms i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten inden for Fællesskabet, hvis to kumulative betingelser fastsat i henholdsvis litra a) og b) i denne artikel 42, er opfyldt.

46 I henhold til momsdirektivets artikel 42, litra a), skal den mellemliggende erhverver godtgøre at have foretaget sin erhvervelse med henblik på en efterfølgende levering, som foretages på den efter momsdirektivets artikel 40 fastsatte medlemsstats område, og for hvilken modtageren er blevet udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 197.

47 Momsdirektivets artikel 42, litra b), tilføjer en yderligere betingelse, hvorefter erhververen skal opfylde forpligtelserne med hensyn til at indsende den i momsdirektivets artikel 265 omhandlede oversigt. Sidstnævnte bestemmelse angiver de specifikke oplysninger vedrørende transaktionskæden som omhandlet i momsdirektivets artikel 141, som den mellemliggende erhverver skal anføre i den

oversigt, der skal indgives til skatte- og afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, som har tildelt den pågældende det momsregistreringsnummer, hvorunder denne har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet.

48 Med hensyn til momsdirektivets artikel 263 fastsætter denne fristregler for indgivelse af en oversigt.

49 I modsætning til, hvad den østrigske regering har gjort gældende for Domstolen, skal det bemærkes, at mens momsdirektivets artikel 42, litra a), præciserer den materielle betingelse, som kræves, for at en erhvervelse som den i hovedsagen omhandlede anses for at være blevet pålagt moms i henhold til dette direktivs artikel 40, præciserer momsdirektivets artikel 42, litra b), de nærmere regler for, hvordan der skal føres bevis for, at der er blevet pålagt afgift i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten eller forsendelsen inden for Fællesskabet, idet der henvises til de særlige forpligtelser, som erhververen skal opfylde ved indgivelse af oversigten. Sådanne forpligtelser vedrørende oversigterne skal anses for at være formelle.

50 I medfør af princippet om afgiftsmæssig neutralitet kan en afgiftspligtig persons undladelse af at opfylde de formelle betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 42, litra b), imidlertid ikke føre til, at dette direktivs artikel 42 ikke skal anvendes, hvis de materielle betingelser i nævnte artikel 42, litra a), i øvrigt er opfyldt (jf. analogt dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 46, og af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 36). Nægtelsen af at anvende momsdirektivets artikel 42 af en sådan grund kan nemlig føre til dobbelt afgiftspålæggelse, for så vidt som den mellemliggende erhverver i henhold til momsdirektivets artikel 41, stk. 1, ligeledes skal betale afgift i den medlemsstat, som har tildelt den pågældende det momsregistreringsnummer, denne har anvendt ved denne transaktion, mens den endelige erhverver også skal betale afgift i henhold til momsdirektivets artikel 141, litra e), og artikel 197. Det skal i denne henseende tilføjes, at momsdirektivets artikel 41 og 42 ifølge Domstolens praksis har til formål at sikre, at den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet pålægges moms hos den endelige erhverver, og samtidig undgå at denne transaktion bliver genstand for en dobbelt afgiftspålæggelse (jf. i denne retning dom af 22.4.2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 35).

51 Det følger heraf, at momsdirektivets artikel 42 finder anvendelse, såfremt de materielle betingelser er opfyldt. Herved er det en relevant omstændighed, at erhververens momsregistreringsnummer er gyldigt på tidspunktet for transaktionerne. Den omstændighed, at dette nummer ikke længere er gyldigt på tidspunktet for oversigternes indgivelse, er derimod uden betydning.

52 Under alle omstændigheder kan en medlemsstat ikke – uden at gå videre end, hvad der er strengt nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften – fastsætte mulighed for en korrektion af oversigter vedrørende trekantshandel, samtidig med at denne korrektion fratages dens virkning ved, at den mellemliggende operatør nægtes en anvendelse af momsdirektivets artikel 42 med tilbagevirkende kraft, såfremt denne operatør godtgør, at de materielle betingelser er opfyldt. Med henblik på at sanktionere en tilsidesættelse af formelle krav kan medlemsstaterne imidlertid overveje andre sanktioner end nægtelse af at anvende momsdirektivets artikel 42, f.eks. pålæggelse af en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed (jf. analogt dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 42).

53 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de oprindelige oversigter for perioden fra oktober 2012 til december 2012 var fuldstændige, men at de blev indgivet, for sent, den 8. februar 2013. Skatte- og afgiftsmyndigheden i Graz fandt ligeledes, at Firma Hans Bühler ikke havde opfyldt sin angivelsespligt for februar og marts 2013, eftersom dette selskabs momsregistreringsnummer ikke længere var gyldigt på tidspunktet for indgivelse af oversigterne vedrørende de transaktioner, der var gennemført i denne periode.

54 Hvad angår sidstnævnte periode bemærkes, at den omstændighed alene, at Firma Hans Bühlers momsregistreringsnummer ikke længere var gyldigt på tidspunktet for indgivelsen af de i hovedsagen omhandlede oversigter, ikke kan anses for at være i strid med momsdirektivets artikel 265. Denne bestemmelse kræver nemlig ikke, at det momsregistreringsnummer, som den afgiftspligtige person råder over, stadig er gyldigt på tidspunktet for oversigtens indgivelse. Efter selve ordlyden af nævnte bestemmelse skal oversigten angive den afgiftspligtige persons momsregistreringsnummer, hvorunder de pågældende erhvervelser inden for Fællesskabet »er foretaget«, og ikke det momsregistreringsnummer, som den pågældende råder over på tidspunktet for oversigtens indgivelse.

55 Med hensyn til de oversigter, der blev indgivet for sent, kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at momsdirektivets artikel 42 kan finde anvendelse, såfremt de materielle betingelser i momsdirektivets artikel 42, litra a), er opfyldt, selv om den formelle betingelse i momsdirektivets artikel 42, litra b), ikke er blevet opfyldt rettidigt. Følgelig kan en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder principielt ikke lægge afgift på en erhvervelse inden for Fællesskabet alene af den grund, at erhververen ikke rettidigt har indgivet en behørigt udfyldt oversigt vedrørende sin transaktion.

56 Ikke desto mindre må det tilføjes, at der, som generaladvokaten har anført i punkt 91 i forslaget til afgørelse, er to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af et formelt krav kan begrunde, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 42 udelukkes (jf. analogt dom af 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 43, 44 og 46).

57 For det første kan tilsidesættelsen af et formelt krav føre til nægtelse af anvendelsen af momsdirektivets artikel 42, såfremt en afgiftspligtig person forsætligt har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystems virkemåde i fare (jf. analogt dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

58 I hovedsagen er der intet i sagsakterne, der tyder på, at Firma Hans Bühler var involveret i svig.

59 For det andet kan tilsidesættelsen af et formelt krav begrunde en nægtelse af anvendelsen af momsdirektivets artikel 42, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. analogt dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

60 Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om den omstændighed, at de oprindelige oversigter for perioden fra oktober 2012 til december 2012 blev indgivet for sent, har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser var opfyldt.

61 I lyset af ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 42 og 265, sammenholdt med momsdirektivets artikel 263, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder anvender momsdirektivets artikel 41, stk. 1, alene af den grund, at det i forbindelse med en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som er blevet foretaget med henblik på en efterfølgende levering på en medlemsstats område, forholder sig således, at den oversigt, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 265, ikke er blevet indgivet rettidigt af den afgiftspligtige person, der er momsregistreret i denne medlemsstat.

Sagsomkostninger

62 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 141, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010, skal fortolkes således, at den deri nævnte betingelse er opfyldt, når den afgiftspligtige person har hjemsted og er registreret i forhold til merværdiafgift (moms) i den medlemsstat, hvorfra varerne forsendes eller transporteres, men denne afgiftspligtige person til den konkrete erhvervelse inden for Fællesskabet anvender momsregistreringsnummeret fra en anden medlemsstat.**

2) **Artikel 42 og 265 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, sammenholdt med artikel 263 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder anvender artikel 41, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, alene af den grund, at det i forbindelse med en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som er blevet foretaget med henblik på en efterfølgende levering på en medlemsstats område, forholder sig således, at den oversigt, der er omhandlet i artikel 265 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, ikke er blevet indgivet rettidigt af den afgiftspligtige person, der er registreret i forhold til merværdiafgift (moms) i denne medlemsstat.**

Underskrifter