Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

20. oktober 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — afgifter — merværdiafgift — sjette direktiv — artikel 28c, punkt A, litra a) og d) — overførsel af varer inden for Den Europæiske Union — ret til fritagelse — manglende overholdelse af en forpligtelse til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten — ingen konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger afgiftssvig — afslag på at indrømme fritagelsen — spørgsmålet, om afslaget er tilladt«

I sag C-24/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München, Tyskland) ved afgørelse af 4. december 2014, indgået til Domstolen den 21. januar 2015, i sagen:

Josef Plöckl

mod

Finanzamt Schrobenhausen,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

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

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. januar 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanzamt Schrobenhausen ved K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan og D. Scherer

— den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget

— den græske regering ved K. Nasopoulou og S. Lekkou, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, A. Cunha og R. Campos Laires, som befuldmægtigede

* Processprog: tysk.

— Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. april 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 22, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005 (EUT 2005, L 345, s. 19) (herefter »sjette direktiv«), som affattet ved sjette direktivs artikel 28h, samt af direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Josef Plöckl og Finanzamt Schrobenhausen (skattekontoret i Schrobenhausen, Tyskland, herefter »skattemyndigheden«) vedrørende denne myndigheds afslag på at indrømme fritagelse for merværdiafgift (moms) for en overførsel af et motorkøretøj, der var bestemt for Josef Plöckls virksomhed, fra Forbundsrepublikken Tyskland til Kongeriget Spanien i 2006.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Ifølge ordlyden af sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges moms af levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 Ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, for afgiftspligtig person.

5 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås der ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

6 Sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

[…]«

7 Sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, bestemmer:

»Med levering af goder mod vederlag sidestilles:

b) en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra hans virksomhed til en anden medlemsstat.

Et gode anses for at være overført til en anden medlemsstat, såfremt det af den afgiftspligtige person eller for hans regning er forsendt eller transporteret til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til brug for hans virksomhed, bortset fra en af følgende transaktioner:

[...]«

8 Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes

[...]

d) levering af goder som defineret i artikel 28a, stk. 5, litra b), når leveringen ville være omfattet af ovenstående fritagelser, hvis den blev foretaget til en anden afgiftspligtig person.«

Tysk ret

9 § 3, stk. 1a, i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »UStG«), bestemmer:

»En erhvervsdrivendes overførsel fra indlandet til det øvrige fællesskabsområde af en genstand fra virksomheden, som den pågældende råder over, undtagen hvis det alene sker med henblik på forbigående anvendelse, sidestilles med en levering mod vederlag, også i tilfælde, hvor den erhvervsdrivende har indført genstanden til indlandet. Den erhvervsdrivende anses for leverandør.«

10 Leveringer inden for Fællesskabet er momsfritaget i henhold til UStG's § 4, nr. 1, litra b).

11 UStG's § 6a definerer bl.a. leveringer inden for Fællesskabet som følger:

»[...]

2. For leveringer inden for Fællesskabet anses også overførsel af en genstand, som sidestilles med en levering ([UStG's] § 3, stk. 1a).

3. Det påhviler den erhvervsdrivende at påvise, at de i stk. 1 og 2 omhandlede betingelser er opfyldt. [...]«

12 § 17c, stk. 1 og 3, i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (momsgennemførelsesbekendtgørelsen) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»1. Ved leveringer inden for Fællesskabet ([UStG's] § 6a, stk. 1 og 2) skal den erhvervsdrivende, som er omfattet af bekendtgørelsens anvendelsesområde, bogføringsmæssigt kunne godtgøre, at betingelserne for momsfritagelsen er opfyldt, herunder ved angivelse af køberens momsregistreringsnummer. Det skal fremgå klart af bogføringen, at betingelserne er opfyldt, og det skal være let at efterprøve.

[...]

3. I tilfælde af overførsel, der må sidestilles med levering ([UStG's] § 6a, stk. 2), skal den erhvervsdrivende registrere følgende:

[...]

2) adresse og momsregistreringsnummer for den virksomhedsdel, som er beliggende i den anden medlemsstat

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 I 2006 købte Josef Plöckl, der driver en enkeltmandsvirksomhed, en ny bil, som han henførte til virksomheden. Den 20. oktober 2006 sendte han bilen til en forhandler med hjemsted i Spanien med henblik på at sælge bilen dér. Forsendelsen blev attesteret ved et CMR-fragtbrev (ekspeditionsbrev, der er udfærdiget på grundlag af konventionen om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej, undertegnet i Genève den 19.5.1956, som ændret ved protokol af 5.7.1978). Den 11. juli 2007 blev nævnte køretøj solgt til en virksomhed med hjemsted i Spanien.

14 Josef Plöckl angav ingen omsætning for denne transaktion i 2006. For 2007 angav han en momsfritaget levering inden for Fællesskabet til nævnte virksomhed.

15 I forbindelse med en kontrol på stedet vurderede skattemyndigheden, at betingelserne for, at der forelå en levering inden for Fællesskabet, ikke var opfyldt, og at der var tale om en levering, for hvilken der skulle betales afgift i Tyskland for 2007. Skattemyndigheden udstedte derfor en berigtiget momsansættelse for 2007.

16 Under den sag, som efterfølgende blev anlagt ved Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München, Tyskland), fastslog denne ret, at det i hovedsagen omhandlede køretøj allerede befandt sig i Spanien i 2007, hvilket medførte, at skattemyndigheden annullerede den berigtigede momsansættelse.

17 Efter denne annullation berigtigede skattemyndigheden beregningen af moms for 2006 og fastslog, at overførslen af køretøjet til Spanien i 2006 var momspligtig og ikke fritaget for afgift, eftersom Josef Plöckl ikke havde angivet et momsregistreringsnummer, der var tildelt i Spanien, og dermed ikke havde fremlagt det bogføringsmæssige bevis, der kræves med henblik på momsfritagelse.

18 Josef Plöckl anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse for den forelæggende ret. Denne ret er for det første af den opfattelse, at der ikke var tale om en levering inden for Fællesskabet, da der ikke foreligger en tilstrækkelig tidsmæssig og materiel forbindelse mellem køretøjets forsendelse til Spanien og salget af køretøjet i denne medlemsstat, og for det andet, at overførslen inden for Fællesskabet, der fandt sted i 2006, er momspligtig i henhold til UStG's § 3, stk. 1a.

19 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt nævnte overførsel er momsfritaget. Den forelæggende ret har anført, at selv om Josef Plöckl ikke har truffet alle rimelige foranstaltninger med henblik på at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten, er der ikke konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, ligesom skattemyndigheden har udelukket dette. Ifølge den forelæggende ret har Josef Plöckl ganske enkelt begået en retlig fejl ved at bogføre overførslen af køretøjet og det efterfølgende salg heraf som en levering inden for Fællesskabet, og han har ikke indgivet falske angivelser til skattemyndigheden.

20 I denne henseende har den forelæggende ret henvist til præmis 58 i dom af 27. september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), hvoraf fremgår, at en momsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet kan være betinget af, at leverandøren angiver erhververens momsregistreringsnummer, dog under den forudsætning, at afslaget på at indrømme denne fritagelse ikke alene begrundes med, at denne forpligtelse ikke er blevet opfyldt, når leverandøren – efter at have truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende – ikke er i stand til i god tro at angive dette registreringsnummer, og når leverandøren i øvrigt er fremkommet med andre oplysninger, som i tilstrækkelig grad kan godtgøre, at erhververen er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab under den omhandlede transaktion.

21 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at Domstolens argumentation i nævnte dom ligeledes finder anvendelse på en overførsel inden for Fællesskabet som den i hovedsagen omhandlede, og at det heraf kan udledes, at der i det foreliggende tilfælde kan gives afslag på at indrømme momsfritagelsen, eftersom Josef Plöckl ikke har truffet alle rimelige foranstaltninger for at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten.

22 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at Domstolen i nævnte doms præmis 52 fastslog, at det er berettiget at kræve af en leverandør, at denne handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af den pågældende, for at sikre, at den transaktion, som leverandøren foretager, ikke fører til deltagelse i afgiftssvig. Det er således den forelæggende rets opfattelse, at det alene kan kræves af den afgiftspligtige person, at denne træffer rimelige foranstaltninger, såfremt der er konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig.

23 Såfremt der ikke er konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, er det den forelæggende rets vurdering, at der ikke kan gives afslag på at indrømme momsfritagelsen, hvis de materielle betingelser for denne fritagelse er opfyldt, således som det er tilfældet i den sag, der er indbragt for den, idet angivelse af et momsregistreringsnummer ikke udgør en sådan betingelse. Under disse omstændigheder vil et afslag være i strid med princippet om afgiftsmæssig neutralitet og proportionalitetsprincippet.

24 Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München) har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tillader sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), medlemsstaterne at give afslag på en afgiftsfritagelse for en levering inden for Fællesskabet (her: overførsel inden for Fællesskabet), hvis leverandøren ganske vist ikke har truffet alle rimelige foranstaltninger med hensyn til formelle krav i forbindelse med notering af momsregistreringsnummeret, men der ikke er konkrete indicier for en afgiftsunddragelse, genstanden er overført til en anden medlemsstat, og også de øvrige forudsætninger for afgiftsfritagelsen er til stede?«

Om det præjudicielle spørgsmål

25 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, og dets artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at oprindelsesmedlemsstatens skattemyndigheder giver afslag på at indrømme en momsfritagelse for en overførsel inden for Fællesskabet med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har angivet et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten, når der ikke foreligger konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, genstanden er overført til en anden medlemsstat, og de øvrige betingelser for fritagelsen også er opfyldt.

26 I henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), første afsnit, sidestilles en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra dennes virksomhed til en anden medlemsstat end den, hvor virksomheden har hjemsted, med levering af goder mod vederlag. En sådan overførsel udgør derfor en momspligtig transaktion i medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 5, stk. 1.

27 De betingelser, der skal være opfyldt for, at en transaktion kan kvalificeres som en overførsel inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), er fastsat i denne bestemmelses andet afsnit, hvoraf fremgår, at et gode anses for at være overført til en anden medlemsstat, såfremt det af den afgiftspligtige person eller for dennes regning er forsendt eller transporteret til steder uden for det i direktivets artikel 3 omhandlede område, men inden for Den Europæiske Union, til brug for den pågældendes virksomhed, med undtagelse af visse transaktioner, der er opregnet i dette afsnit.

28 Det fremgår af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra d), at en sådan overførsel inden for Fællesskabet skal momsfritages i oprindelsesmedlemsstaten, såfremt den ville være fritaget for afgift i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a)-c), hvis den var foretaget for en anden afgiftspligtig person.

29 Heraf følger, at med hensyn til momsfritagelse sidestilles en overførsel inden for Fællesskabet som omhandlet i nævnte artikel 28a, stk. 5, litra b), bl.a. med en levering inden for Fællesskabet, som i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, er momsfritaget. Hvad angår betingelserne for fritagelse af en sådan overførsel inden for Fællesskabet følger de for det første af sidstnævnte bestemmelse, idet overførslen ikke skal være foretaget for en anden afgiftspligtig person. De pågældende goder skal således af den afgiftspligtige person eller for dennes regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i direktivets artikel 3 omhandlede område, men inden for Unionen, og denne overførsel skal enten ske til denne samme afgiftspligtige person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.

30 Som generaladvokaten har anført i punkt 59-61 i forslaget til afgørelse, skal de formelle krav for en overførsel inden for Fællesskabet, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), andet afsnit, og opregnet i nærværende doms præmis 27, for det andet ligeledes være opfyldt, for at en sådan overførsel er momsfritaget.

31 Det skal på dette grundlag præciseres, at den omstændighed, at et gode overføres til brug for den afgiftspligtiges virksomhed, således som denne bestemmelse præciserer, indebærer, at overførslen foretages af denne afgiftspligtige person, »som handler i denne egenskab« som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit. I denne henseende fremgår det af fast retspraksis, at en afgiftspligtig person handler i denne egenskab, når den pågældende foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtige virksomhed (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 49, og af 8.11.2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, præmis 52).

32 Ifølge den forelæggende ret skal den i hovedsagen omhandlede transaktion anses for en overførsel inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b). I denne forbindelse har den forelæggende ret anført, at det af Josef Plöckl erhvervede køretøj blev henført til hans virksomhed beliggende i Tyskland, hvorefter det blev sendt til Spanien for fortsat at blive anvendt erhvervsmæssigt af Josef Plöckl dér.

33 Som det også følger af ordlyden af det af den forelæggende ret stillede spørgsmål, kan det heraf udledes, at betingelserne for momsfritagelse af den i hovedsagen omhandlede overførsel er opfyldt. Skattemyndigheden gav imidlertid afslag på at indrømme fritagelsen med den begrundelse, at Josef Plöckl ikke havde meddelt skattemyndigheden et momsregistreringsnummer tildelt af Kongeriget Spanien, som det kræves i henhold til Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungs § 17c, stk. 3, i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

34 I sit skriftlige indlæg har Europa-Kommissionen vurderet, at dette krav om at meddele et momsregistreringsnummer tildelt af oprindelsesmedlemsstaten for så vidt angår en overførsel inden for Fællesskabet kan påvise, at den afgiftspligtige person har overført det pågældende gode til denne medlemsstat »til brug for den pågældendes virksomhed«, hvilket udgør en betingelse for momsfritagelsen af en sådan overførsel, således som det fremgår af nærværende doms præmis 30 og 31. Skattemyndigheden og den tyske regering har under retsmødet bekræftet, at dette er formålet med nævnte krav. Nærværende præjudicielle spørgsmål vedrører således spørgsmålet om, hvilke bevismidler der må kræves – og under hvilke omstændigheder – med henblik på at godtgøre, at denne fritagelsesbetingelse er opfyldt.

35 I denne henseende har Domstolen fastslået, at i mangel af en bestemmelse herom i sjette direktiv – der i sin artikel 28c, punkt A, første sætningsled, alene fastsætter, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for at fritage levering af goder inden for Fællesskabet – henhører spørgsmålet om de beviser, som afgiftspligtige personer skal fremlægge for at opnå momsfritagelse, under medlemsstaternes kompetence (dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). Dette gælder også for overførsler inden for Fællesskabet som omhandlet i nævnte bestemmelses litra d).

36 I henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, er medlemsstaterne i øvrigt beføjet til at træffe foranstaltninger, der har til formål at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig, forudsat bl.a. at de ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå sådanne mål. Disse foranstaltninger kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem (dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

37 En sådan national foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften, hvis den i det væsentlige gør retten til momsfritagelse betinget af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt. Afgiftspåligningen af transaktioner skal nemlig foretages på grundlag af disses objektive kendetegn (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29 og 30).

38 Hvad angår de objektive kendetegn for en overførsel inden for Fællesskabet fremgår det således af nærværende doms præmis 30, at hvis en overførsel af goder opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), andet afsnit, er denne overførsel momsfritaget (jf. analogt dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 30).

39 Det følger heraf, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet kræver, at der skal indrømmes momsfritagelse, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. analogt dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31).

40 I denne henseende har Domstolen i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet fastslået, at en forpligtelse til at meddele momsregistreringsnummeret for køberen af godet udgør et formelt krav med hensyn til retten til momsfritagelse (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 51).

41 Det samme gælder for en forpligtelse til i forbindelse med en overførsel inden for Fællesskabet at angive et momsregistreringsnummer for den afgiftspligtige person tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten. Selv om angivelsen af dette nummer i denne henseende udgør beviset for, at en sådan overførsel er blevet udført til brug for den afgiftspligtige persons virksomhed, og følgelig for, at den afgiftspligtige person handler i denne egenskab i bestemmelsesmedlemsstaten – således som det følger af nærværende doms præmis 31 – kan beviset for, at dette er tilfældet, under alle omstændigheder ikke udelukkende afhænge af, om dette momsregistreringsnummer er blevet angivet. Sjette direktivs artikel 4, stk. 1, som definerer begrebet »afgiftspligtig person«, underlægger således ikke denne egenskab en betingelse om, at den pågældende person er i besiddelse af et momsregistreringsnummer (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 49). Angivelsen af dette nummer udgør derfor ikke en materiel betingelse med henblik på momsfritagelse af en overførsel inden for Fællesskabet.

42 Det følger af det ovenstående, at en medlemsstats myndigheder i princippet ikke kan give afslag på at momsfritage en overførsel inden for Fællesskabet alene med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har angivet det momsregistreringsnummer, som den pågældende har fået tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten.

43 Som generaladvokaten har anført i punkt 81 i forslaget til afgørelse, anerkender Domstolens praksis imidlertid to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af et formelt krav kan medføre, at retten til momsfritagelse fortabes.

44 For det første kan princippet om afgiftsmæssig neutralitet ikke påberåbes med henblik på at opnå momsfritagelse af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystems hensigtsmæssige virkemåde i fare (jf. i denne retning dom af 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 54, og af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 46).

45 Den forelæggende ret har imidlertid fastslået, at der ikke er konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger afgiftssvig i tvisten i hovedsagen, og at skattemyndigheden har udelukket, at der foreligger svig. Denne undtagelse til reglen om, at momsfritagelsen skal indrømmes, selv hvis et formelt krav ikke er overholdt, såfremt de materielle betingelser er opfyldt, finder derfor ikke anvendelse på nærværende tvist.

46 For det andet kan tilsidesættelsen af et formelt krav føre til, at der gives afslag på at indrømme momsfritagelsen, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31, og af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 46).

47 Det følger imidlertid af selve den betingelse, som nævnte afslag på at indrømme momsfritagelse er underlagt, at når myndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til fradrag stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (jf. analogt dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

48 Som det er anført i nærværende doms præmis 30 og 31, svarer de materielle betingelser for, at der foreligger en overførsel inden for Fællesskabet som fastsat i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), i det væsentlige til de materielle betingelser for momsfritagelse af en sådan overførsel, der er opregnet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a).

49 Eftersom den forelæggende ret i forbindelse med tvisten i hovedsagen har fastslået, at den omhandlede transaktion skal anses for en overførsel inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), således som det fremgår af nærværende doms præmis 32, skal skattemyndigheden følgelig anses for at råde over oplysninger, som også gør det muligt for denne myndighed at fastslå, at betingelserne for at fritage overførslen er opfyldt, selv om Josef Plöckl ikke har meddelt et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten.

50 Ingen af de situationer, hvor Domstolen har anerkendt, at myndighederne har mulighed for at give afslag på at indrømme en momsfritagelse som følge af manglende overholdelse af et formelt krav, synes således at finde anvendelse på omstændigheder som dem, der foreligger i tvisten i hovedsagen.

51 Den forelæggende ret har ikke desto mindre henvist til præmis 58 i dom af 27. september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), hvori Domstolen udtalte, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, ikke er til hinder for, at en medlemsstats skattemyndigheder gør momsfritagelsen for en levering inden for Fællesskabet betinget af, at leverandøren angiver erhververens momsregistreringsnummer, dog under den forudsætning, at afslaget på at indrømme denne fritagelse ikke alene begrundes med, at denne forpligtelse ikke er blevet opfyldt, når leverandøren – efter at have truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende – ikke er i stand til i god tro at angive dette registreringsnummer, og når leverandøren i øvrigt er fremkommet med andre oplysninger, som i tilstrækkelig grad kan godtgøre, at erhververen er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab under den omhandlede transaktion. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om det følger heraf, at der kan gives afslag på at indrømme momsfritagelsen med hensyn til en afgiftspligtig person, som i forbindelse med en overførsel inden for Fællesskabet ikke har truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende med henblik på at meddele myndighederne et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten.

52 Med dom af 27. september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), havde Domstolen ikke til hensigt at indføre en generel regel.

53 Domstolen bekræftede således udtrykkeligt i nævnte doms præmis 46 den retspraksis, hvorefter princippet om afgiftsmæssig neutralitet kræver, at der – med undtagelse af de to tilfælde, der er nævnt i nærværende doms præmis 44 og 46 – skal indrømmes momsfritagelse, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke har opfyldt visse formelle betingelser.

54 Som generaladvokaten har anført i punkt 111 i forslaget til afgørelse, fremgår det desuden navnlig af præmis 52 i dom af 27. september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), at konstateringen af, at en afgiftspligtig person, som har truffet alle de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af den pågældende, ikke er i stand til i god tro at angive erhververens momsregistreringsnummer, omhandler den situation, hvor der er opstået tvivl om, hvorvidt den afgiftspligtige person har medvirket til afgiftssvig. Domstolen fastslog således, at det kunne udelukkes, at leverandøren havde medvirket til afgiftssvig, henset til den omstændighed, at sidstnævnte efter at have truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kunne kræves af den pågældende, ikke var i stand til i god tro at angive erhververens momsregistreringsnummer.

55 Heraf følger, at der under omstændigheder som de i tvisten i hovedsagen omhandlede, hvor den afgiftspligtige persons medvirken til svig under alle omstændigheder er blevet udelukket, ikke kan gives afslag på at indrømme den afgiftspligtige person momsfritagelse med den begrundelse, at den pågældende ikke har truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af denne med henblik på at opfylde et formelt krav, nemlig angivelsen af et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten for en overførsel inden for Fællesskabet.

56 For Domstolen har skattemyndigheden og den tyske regering imidlertid fremhævet den altafgørende betydning af momsregistreringsnummeret som et kontrolmiddel i et massesystem, der omfatter et betydeligt antal transaktioner inden for Fællesskabet.

57 En sådan betragtning kan imidlertid hverken omdanne et formelt krav til en materiel betingelse inden for det fælles momssystem eller begrunde et afslag på at indrømme en fritagelse som følge af den manglende overholdelse af et formelt krav, der er pålagt i national ret, som gennemfører sjette direktiv.

58 Selv om sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, gør det muligt for medlemsstaterne at træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af momsen og for at undgå svig, går et sådant afslag på at indrømme momsfritagelse således ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, idet en sådan tilsidesættelse af national ret kan sanktioneres ved en bøde, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed (jf. analogt dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62 og 63, og af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 47 og 48).

59 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, og dets artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at oprindelsesmedlemsstatens skattemyndigheder giver afslag på at indrømme en momsfritagelse for en overførsel inden for Fællesskabet med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har angivet et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten, når der ikke foreligger konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, genstanden er overført til en anden medlemsstat, og de øvrige betingelser for fritagelsen også er opfyldt.

Sagens omkostninger

60 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 sagens omkostninger. 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:

Artikel 22, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005, som affattet ved sjette direktivs artikel 28h, og sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at oprindelsesmedlemsstatens skattemyndigheder giver afslag på at indrømme en fritagelse for merværdiafgift for en overførsel inden for Fællesskabet med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har angivet et registreringsnummer for denne afgift tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten, når der ikke foreligger konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, genstanden er overført til en anden medlemsstat, og de øvrige betingelser for fritagelsen også er opfyldt.

Underskrifter