

Sag C-247/21**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

20. april 2021

Forelæggende ret:

Verwaltungsgerichtshof (Østrig)

Afgørelse af:

8. april 2021

Sagsøger:

Luxury Trust Automobil GmbH

Sagsøgt myndighed i sagen for Verwaltungsgerichtshof:

Finanzamt Österreich, kontoret i Baden Mödling

Hovedsagens genstand

Fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112 – erhvervelse af varer inden for Fællesskabet – trepartstransaktion – udpegelse af modtageren af leveringen som betalingspligtig for momsen – fakturaoplysninger – berigtigelse – betingelser – tilbagevirkende kraft – fakturering – anvendelige regler

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 42, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med artikel 197, stk. 1, litra c), i direktivet (for så vidt som affattet i Rådets direktiv 2010/45/EU af 13.7.2010) fortolkes således, at modtageren også er udpeget som

betalingspligtig for momsen, når der anføres følgende i fakturaen, der ikke angiver moms: »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:
 - a) Kan en sådan fakturaoplysning gyldigt berigtiges efterfølgende (ved følgende angivelse: »trepartstransaktion inden for Fællesskabet i henhold til UStG's artikel 25. Afgiftsskylden overgår til modtageren af varen«)?
 - b) Kan en berigtigelse kun være gyldig, hvis den berigtigede faktura kommer frem til fakturamodtageren?
 - c) Har berigtigelsen tilbagevirkende kraft fra det tidspunkt, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget?
- 3) Skal artikel 219a i direktiv 2006/112/EF (som affattet i Rådets direktiv 2010/45/EU af 13.7.2010 og berigtigelsen i EUT L 299/46 af 17.11.2010) fortolkes således, at fakturaen skal udstedes efter reglerne i den medlemsstat, hvis bestemmelser ville skulle anvendes, hvis der i fakturaen endnu ikke er udpeget en »modtager« som betalingspligtig for momsen; eller er det bestemmelserne i den medlemsstat, hvis bestemmelser ville skulle anvendes, hvis det antages, at der gyldigt er udpeget en »modtager« som betalingspligtig for momsen, der skal finde anvendelse?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig artikel 40, 41, 42, 141, 197, 219a, nr. 11 og 11a

Anførte nationale forskrifter

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994 [den østrigske forbundslov om merværdiafgift, herefter »momsloven af 1994«]), i den i 2014 gældende affattelse (BGBl. I, nr. 112/2012)

Artikel 25

»Trepertstransaktion

Begrebet

Art. 25. (1) Der er tale om en trepartstransaktion, 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 aftager, og når betingelserne i stk. 3 er opfyldt. Dette gælder også, hvis den sidste aftager 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 en trepartstransaktion

(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 trepartstransaktion, 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 moms, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) Den erhvervsdrivende (erhververen) har ikke bopæl eller hjemsted på det nationale område, men er momsregistreret i Fællesskabet;
- 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 momsen på det nationale område;
- c) de erhvervede varer stammer fra en anden medlemsstat end den, hvor den erhvervsdrivende (erhververen) er momsregistreret;
- 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) Fakturaudstedelsen følger reglerne 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 trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at den sidste aftager er betalingspligtig for afgiften,

- momsregistreringsnummeret, hvorunder den erhvervsdrivende (erhververen) har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne, og
- momsregistreringsnummeret for modtageren af leveringen.

Den afgiftspligtige person

(5) I forbindelse med en trepartstransaktion skal modtageren af den afgiftspligtige leverance 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 momsregistreringsnummer, under hvilket han har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne;
- det momsregistreringsnummer, 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 skal det beløb, der skyldes i henhold til stk. 5, tillægges det fastsatte beløb.«

Artikel 3

»Stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet

(8) 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.«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Appellanten i hovedsagen [sagsøgeren i første instans, herefter »sagsøgeren«] (Luxury Trust Automobil GmbH, herefter også »Luxury Trust Automobil«) er et østrigsk anpartsselskab med hjemsted i Østrig. Et af selskabets aktiviteter er grænseoverskridende formidling og salg af luksuskøretøjer.
- 2 I 2014 købte sagsøgeren gentagne gange køretøjer fra en leverandør i Det Forenede Kongerige og solgte disse videre til en virksomhed med hjemsted i Den Tjekkiske Republik (selskabet M s.r.o.). De tre deltagende virksomheder optrådte hver især med momsregistreringsnummeret i den stat, hvor de har hjemsted. Køretøjerne blev videresendt direkte fra leverandøren i Det Forenede Kongerige til modtageren i Den Tjekkiske Republik; sagsøgeren havde arrangeret transporten af køretøjerne. I tre fakturaer fra sagsøgeren (der alle var udstedt i marts 2014) anførtes modtagerens tjekkiske momsregistreringsnummer, sagsøgerens østrigske momsregistreringsnummer og leverandørens britiske momsregistreringsnummer. Alle fakturaerne indeholdt henvisningen »afgiftsfritaget trepartstransaktion inden for Fællesskabet«. Ingen af fakturaerne angav moms (kun »fakturabeløb netto«; i købsaftalerne blev der – som det fremgår af sagsakterne – ligeledes kun angivet en »netto-købspris«). I den indsendte momsoversigt fra marts 2014 angav sagsøgeren, at disse vareleveringer vedrørte den tjekkiske modtagers momsregistreringsnummer og anførte i så henseende, at der var tale om en trepartstransaktion.
- 3 Den tjekkiske skattemyndighed kvalificerer den tjekkiske virksomhed M s.r.o. som en »missing trader«. Den tjekkiske skattemyndighed kunne ikke få fat i virksomheden, og virksomheden har ikke angivet og betalt moms af trepartstransaktionerne i Den Tjekkiske Republik. I den periode, hvori de omtvistede leveringer blev gennemført, var selskabet M s.r.o. momsregistreret i Tjekkiet.
- 4 Ved afgørelse af 25. april 2016 pålagde Finanzamt (det østrigske skattevæsen) sagsøgeren moms for 2014. Finanzamt begrundede – under henvisning til en kontrol fra afgiftsmyndighederne – dette med, at de tre fakturaer fra sagsøgeren til det tjekkiske selskab M s.r.o., ikke indeholdt nogen henvisning til, at afgiftsskylden overgår til dette selskab (jf. artikel 25, stk. 4, i momsloven af 1994). Ifølge Finanzamt er der derfor tale om en »mislykket trepartstransaktion«, der ikke kan afhjælpes efterfølgende. Eftersom det østrigske momsregistreringsnummer blev anvendt, skal det i henhold til artikel 3, stk. 8, i momsloven af 1994 antages, at der er tale om en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er foretaget i Østrig.
- 5 Sagsøgeren anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse for Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), der frifandt sagsøgte, og sagsøgeren har derefter appelleret Bundesfinanzgerichts afgørelse til Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig).

- 6 I sin begrundelse har Bundesfinanzgericht tilføjet, at sagsøgeren ved berigtigelsesmeddelelser af 23. maj 2016 berigtigede de tre fakturaer under henvisning til, at afgiftsskylden var overgået til ydelsesmodtageren.
- 7 Bundesfinanzgericht fastslog, at det ikke er obligatorisk at anvende bestemmelserne om trepartstransaktioner i en situation som omhandlet i artikel 25, stk. 1, i momsloven af 1994. Erhververen (den mellemste virksomhed i en trepartstransaktion) kan derimod vælge, om han for en bestemt leverings vedkommende vil anvende reglerne om trepartstransaktioner eller ej. Dette valg skal træffes på det tidspunkt, hvor transaktionen afvikles, og være i overensstemmelse med lovgivningen. Hvis erhververen vil opnå, at hans erhvervelse inden for Fællesskabet fritages for moms i bestemmelsesmedlemsstaten, og at afgiftsskylden for hans levering overgår til modtageren, skal han medtage de i artikel 25, stk. 4, i momsloven af 1994 nævnte oplysninger på fakturaen. Sagsøgerens fakturaudstedelse var utilstrækkelig, eftersom det ikke fremgik af de omtvistede fakturaer, at afgiftsskylden overgik til den sidste aftager.
- 8 Når fakturaen fra erhververen ikke opfylder de indholdsmæssige krav i artikel 25, stk. 4, i momsloven af 1994, kan bestemmelserne i artikel 25 i momsloven af 1994 ikke anvendes. I dette tilfælde skal kædetransaktionen behandles i henhold til de generelle regler.
- 9 Sagsøgeren har godtgjort, at Luxury Trust Automobil opstillede berigtigelsesbemærkningerne til de omtvistede fakturaer i hovedsagen og derefter forsøgte at sende disse til den tjekkiske virksomhed. Det er imidlertid ikke lykkedes sagsøgeren at påvise, at fakturaberigtigelsen faktisk kom frem til den tjekkiske virksomhed, og sagsøgeren har derfor ikke opfyldt sin bevispligt.
- 10 Der er følgelig ikke sket en berigtigelse af de mangelfulde fakturaer, og det er derfor ikke nødvendigt at undersøge nærmere, om en efterfølgende berigtigelse af fakturaerne ville gøre det muligt at benytte forenklingsordningen for trepartstransaktioner. I det foreliggende tilfælde er der ikke betalt moms i bestemmelseslandet.
- 11 Eftersom fakturaerne ikke indeholder nogen henvisning til, at den sidste aftager er afgiftspligtig, kan forenklingsordningen for trepartstransaktioner ikke anvendes; transaktionerne skal derfor bedømmes på grundlag af bestemmelserne om kædetransaktioner. Eftersom sagsøgeren har anvendt sit østrigske momsregistreringsnummer, har Luxury Trust Automobil foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet i Østrig. Erhvervelsen skal anses for at være foretaget i Østrig, indtil sagsøgeren har påvist, at den er blevet pålagt moms i bestemmelseslandet, Tjekkiet. Denne resolutive betingelse er ikke indtrådt. Der tilkommer desuden ikke sagsøgeren nogen ret til momsfradrag på grundlag af den kumulative erhvervelse inden for Fællesskabet.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Første spørgsmål

- 12 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at der er tale om en kædetransaktion, og den britiske leverandørs levering er den »aktive levering«. Sagsøgeren udløste derfor en erhvervelse inden for Fællesskabet i Den Tjekkiske Republik; i tilslutning hertil foretog sagsøgeren en »inaktiv levering« til selskabet M s.r.o. i Den Tjekkiske Republik. Derudover anses erhvervelsen inden for Fællesskabet i henhold til artikel 3, stk. 8, i momsloven af 1994 også for at være foretaget i Østrig, fordi sagsøgeren har anvendt det østrigske momsregistreringsnummer. Sagsøgeren har ikke hævdet, at erhvervelsen inden for Fællesskabet eller den efterfølgende inaktive levering er blevet pålagt moms i Den Tjekkiske Republik.
- 13 Sagens genstand er pålæggelse af moms i Østrig i henhold til artikel 3, stk. 8, i momsloven af 1994, altså den yderligere beskatning af en (fiktiv) erhvervelse inden for Fællesskabet i forbindelse med anvendelse af det østrigske momsregistreringsnummer. Sagsøgeren pålægges en økonomisk byrde gennem denne moms, eftersom der ikke tilkommer Luxury Trust Automobil en tilsvarende ret til momsfradrag (jf. EU-Dommens dom af 22.4.2010, X og fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 og C-539/08).
- 14 I henhold til artikel 25, stk. 2, i momsloven af 1994 anses erhvervelsen inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 3, stk. 8, andet punktum, for at være blevet pålagt afgift, hvis den erhvervsdrivende (erhververen) godtgør, at der er tale om en trepartstransaktion, og at han har opfyldt sin angivelsespligt i henhold til artikel 25, stk. 6, i momsloven af 1994. I den foreliggende sag har sagsøgeren ubestridt opfyldt denne angivelsespligt.
- 15 Det fremgår af definitionen i artikel 25, stk. 1, i momsloven af 1994, om der er tale om en trepartstransaktion. Hvad angår betingelserne i denne bestemmelse er det kun omtvistet, om forudsætningerne i henhold til artikel 25, stk. 3, i momsloven af 1994, som artikel 25, stk. 1 henviser til, er opfyldt.
- 16 I henhold til artikel 25, stk. 3, i momsloven af 1994 (der egentlig regulerer de tilfælde, hvor den tredje deltagende part i trepartstransaktionen – altså »modtageren« – har hjemsted i Østrig) er erhvervelsen inden for Fællesskabet navnlig kun fritaget for moms, når afgiften i henhold til artikel 25, stk. 5, i momsloven af 1994 skal betales af modtageren (jf. artikel 25, stk. 5, litra e), i momsloven af 1994). I henhold til artikel 25, stk. 5, i momsloven af 1994 forudsætter dette på sin side, at den faktura, som erhververen har udstedt, er i overensstemmelse med artikel 25, stk. 4.
- 17 I henhold til artikel 25, stk. 4, i momsloven af 1994 skal fakturaen navnlig indeholde en udtrykkelig henvisning til, at der er tale om en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at den sidste aftager er betalingspligtig for afgiften.

- 18 Sagsøgerens fakturaer opfylder ikke disse betingelser, selv om de henviser til en trepartstransaktion; de indeholder ikke nogen henvisning til, at den sidste aftager er betalingspligtig for afgiften. Set ud fra dette er fiktionen om pålæggelse af afgift ved erhvervelse inden for Fællesskabet ikke opfyldt i Østrig – hvis der udelukkende lægges østrigsk ret til grund.
- 19 I henhold til momsdirektivets artikel 42 finder direktivets artikel 41, stk. 1, (hvorefter stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet også anses for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhvervelsen er foretaget) navnlig heller ikke anvendelse, hvis modtageren er udpeget som betalingspligtig for momsen i henhold til artikel 197. Momsdirektivets artikel 197, stk. 1, litra c), bestemmer i så henseende blot, at fakturaen skal være udfærdiget i overensstemmelse med kapitel 3, afdeling 3-5. Verwaltungsgerichtshof lægger til grund, at en person er »udpeget« som betalingspligtig for momsen som omhandlet i direktivets artikel 42, stk. 1, når fakturaen indeholder en oplysning som den, der er anført i direktivets artikel 226, nr. 11a (»omvendt betalingspligt«).
- 20 I sagsøgerens oprindelige fakturaer manglede imidlertid netop den angivelse, der er nødvendig i henhold til direktivet (»omvendt betalingspligt«).
- 21 Henvisningen i sagsøgerens oprindelige fakturaer beror åbenbart på en ukorrekt sammenblanding af angivelsen »afgiftsfri levering inden for Fællesskabet« og »omvendt betalingspligt« i forbindelse med en trepartstransaktion. I momsoversigten angav sagsøgeren imidlertid formelt klart leveringerne som trepartstransaktioner.
- 22 I henhold til syvende betragtning til Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår faktureringsreglerne bør visse krav om, hvilke oplysninger der skal anføres på fakturaer, ændres for at gøre det muligt at forbedre afgiftskontrollen og sikre en ensartet behandling af grænseoverskridende leverancer. Dette taler for, at bestemmelserne om fakturering – navnlig den påkrævede angivelse i henhold til direktivets artikel 226, nr. 1), 11a: »omvendt betalingspligt« – skal være overholdt nøje for at der kan stilles krav om de begunstigelser, der støttes derpå (her anvendelse af reglerne om trepartstransaktioner).
- 23 Formålet med fakturaudstedelsen i forbindelse med trepartstransaktioner er navnlig at give den sidste aftager i en trepartstransaktion inden for Fællesskabet mulighed for tydeligt og nemt at kunne se, at afgiftsskylden overgår til ham. Dette formål ville eventuelt også kunne opnås gennem den foreliggende fakturaoplysning, navnlig når der tages hensyn til, at der ikke angives noget momsbeløb i fakturaen, men beløbet udtrykkeligt betegnes som »fakturabeløb netto«. Det kan højst tænkes, at der også skal tages hensyn til, at indtægterne fra momsen bør tilkomme den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted (i det foreliggende tilfælde altså ikke i Østrig; jf. EU-Domstolens dom af 27.9.2007, Albert Collée, C-146/05, præmis 37).

- 24 På baggrund heraf synes det ikke udelukket, at den oprindelige fakturaoplysning opfylder de EU-retlige betingelser for udpegelse af modtageren som afgiftspligtig (jf. også EU-Domstolens dom af 18.5.2017, Litdana, C-624/15, præmis 21, hvor det – også selv om Domstolen ikke tog selvstændigt stilling hertil – ikke antoges, at en fakturaoplysning, der ikke er i overensstemmelse med ordlyden i direktivet, som sådan er til hinder for kunne anvende særreglen). I dette tilfælde ville betingelserne for at anse den fiktive erhvervelse inden for Fællesskabet for være blevet pålagt moms i Østrig være opfyldt.

Andet spørgsmål

- 25 Såfremt første spørgsmål skal besvares benægtende, opstår det yderligere spørgsmål, om en sådan fakturaoplysning gyldigt kan berigtiges.
- 26 I dom af 19. april 2018, sag Firma Hans Bühler, C-580/16, præmis 49, fastslog Domstolen, at mens momsdirektivets artikel 42, litra a), præciserer den materielle betingelse, som kræves, for at en erhvervelse som den (i den pågældende hovedsag) 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; sidstnævnte forpligtelser skal anses for at være formelle.
- 27 En af de materielle betingelser i artikel 42, litra a), er følgelig det forhold, at modtageren af leveringen er udpeget som betalingspligtig for momsen i henhold til direktivets artikel 197. Direktivets artikel 141, litra e), henviser ligeledes hertil. I henhold til direktivets artikel 197, stk. 1, litra c), sker denne udpegning af modtageren som betalingspligtig for momsen i fakturaen.
- 28 I forbindelse med momsfradrag skal fakturaer anses for formelle betingelser. Generelt kan fakturaer berigtiges, og berigtigelsen har tilbagevirkende kraft fra det år, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget (jf. Domstolens dom af 15.9.2016, Senatex, C-518/14). Selv om der med urette faktureres for moms, kan en faktura berigtiges, når udstederen af fakturaen beviser sin gode tro eller rettidigt fuldstændigt har afværget risikoen for tab af afgiftsindtægter (jf. Domstolens dom af 2.7.2020, SC Terracult, C-835/18, præmis 27 og 28).
- 29 Spørgsmålet er imidlertid, om der også består en sådan mulighed for berigtigelse, når der er tale om en materiel betingelse. I denne forbindelse må det også huskes, at ordningen med trepartstransaktioner ikke er obligatorisk; de afgiftspligtige kan også vælge ikke at gøre brug af forenklingsordningen (jf. generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-580/16, navnlig fodnote 15). En berigtigelse af fakturaen ville derfor ikke blot være en formel handling men føre til anvendelse af andre bestemmelser (begunstiget trepartstransaktion i stedet for normal kædetransaktion). Hvis fakturaen derimod gyldigt kan berigtiges, vil dette kunne medføre, at den fiktive erhvervelse inden for Fællesskabet ligeledes anses for at være blevet pålagt moms i Østrig.

- 30 I denne forbindelse er det næste spørgsmål i den foreliggende sag, om det er tilstrækkeligt, at den, der har udstedt fakturaen, berigtiger fakturaen og derefter sender den til modtageren, eller om det for at en berigtigelse kan anses for gyldig også kræves, at den berigtigede faktura er kommet frem til modtageren. Det er desuden tilsyneladende ikke afklaret, om en berigtigelse af fakturaen i en sådan situation – på samme måde som i dommen i sag Senatex – kan have tilbagevirkende kraft fra det tidspunkt, hvor den oprindelige faktura blev udstedt, eller først gælder i det tidsrum, hvor berigtigelsen foretages. Hvis berigtigelsen af fakturaen ikke har tilbagevirkende kraft, skal der i den foreliggende sag vedrørende moms for 2014 ikke tages hensyn til en berigtigelse, der er foretaget i 2016.

Tredje spørgsmål

I henhold til artikel 25, stk. 4, i momsloven af 1994 følger fakturaudstedelsen (generelt) reglerne i den medlemsstat, hvorfra erhververen driver sin virksomhed. I det foreliggende tilfælde driver erhververen (altså sagsøgeren) sin virksomhed i Østrig, og faktureringen ville derfor i henhold til artikel 25, stk. 4, i momsloven af 1994 skulle bedømmes ud fra østrigsk ret.

- 31 Sagsøgeren har imidlertid gjort gældende, at det afgørende for så vidt angår momsfratagelse for erhvervelsen inden for Fællesskabet i Den Tjekkiske Republik ikke er østrigsk ret men derimod Den Tjekkiske Republiks lovgivning. I modsætning til østrigsk ret overgår afgiftsskylden i henhold til tjekkisk ret også til modtageren (her selskabet M s.r.o.), hvis fakturaen ikke indeholder nogen henvisning til, at afgiftsskylden overgår til denne; i denne forbindelse er det – som det fremgår af sagsøgerens hidtidige argumentation – tilstrækkeligt, at fakturaen indeholder en henvisning til, at der er tale om en trepartstransaktion (det er dog endnu ikke efterprøvet, om sagsøgerens redegørelse for tjekkisk ret er korrekt).
- 32 I henhold til momsdirektivets artikel 42, litra d), finder direktivets artikel 41, stk. 1, om den fiktive erhvervelse inden for Fællesskabet bl.a. ikke anvendelse, når modtageren er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 197. Artikel 197, stk. 1, litra c), bestemmer på sin side, at fakturaen skal være udfærdiget i overensstemmelse med kapitel 3, afdeling 3-5.
- 33 I henhold til momsdirektivets artikel 219a, nr. 1), (som affattet i direktiv 2010/45/EU og berigtigelsen af den tyske sprogudgave i EUT L 299/46 af 17.11.2010) skal fakturering principielt foretages efter reglerne i den medlemsstat, hvor leveringen af varer eller ydelser anses for at have fundet sted i henhold til bestemmelserne i afsnit V.
- 34 Den faktura, som sagsøgeren skal udstede, vedrører sagsøgerens »inaktive« levering til selskabet M s.r.o.; denne levering forgår i Den Tjekkiske Republik, og i henhold til denne generelle bestemmelse er det derfor tjekkisk ret, der ville skulle anvendes.

- 35 I henhold til momsdirektivets artikel 219a, nr. 2), foretages fakturering under visse forudsætninger efter reglerne i østrigsk lovgivning, idet sagsøgeren, der er leverandøren, har sit hjemsted i Østrig og ikke har noget hjemsted i Den Tjekkiske Republik. Det ville dog for så vidt endvidere være en forudsætning, at »erhververen« er den afgiftspligtige person.
- 36 I det foreliggende tilfælde må det indledningsvis lægges til grund, at »erhververen« i denne forbindelse ikke er »erhververen« som omhandlet i artikel 25 i momsloven af 1994, nemlig den »mellemste« deltager (mellemanden) i trepartsaftalen, men derimod modtageren af ydelsen (her altså selskabet M s.r.o.). Det skal imidlertid påpeges, at selskabet M s.r.o. ikke på forhånd er den afgiftspligtige person men højst bliver det, hvis selskabet er udpeget som den betalingspligtige for momsen; denne udpegelse foretages i fakturaen.
- 37 Hvis sagsøgerens påstand er korrekt (hvilket – som allerede nævnt – endnu ikke er efterprøvet), kunne fakturaoplysningerne medføre, at modtageren ifølge tjekkisk ret gyldigt er udpeget som den afgiftspligtige person. I henhold til momsdirektivets artikel 219a, nr. 2), ville dette medføre, at udstedelsen af fakturaen – netop fordi modtageren gyldigt er udpeget som den afgiftspligtige person – skal bedømmes i henhold til østrigsk ret. I henhold til østrigsk ret ville henvisningen til, at der foreligger en trepartstransaktion, imidlertid ikke i sig selv udgøre en udpegelse af modtageren som den afgiftspligtige person, og det ville derfor også i så fald være tjekkisk ret, der skal anvendes.
- 38 For at bryde denne logiske cirkel skal afgørelsen om hvilken lovgivning, der finder anvendelse, muligvis træffes på grundlag af situationen som den var inden fakturaudstedelsen (og dermed uafhængigt af fakturaudstedelsen). Fakturaudstedelsen ville derefter være underlagt tjekkisk ret. Ifølge sagsøgeren er selskabet M. s.r.o. i henhold til tjekkisk ret gyldigt udpeget som den afgiftspligtige person. Dette ville desuden kunne medføre, at den fiktive erhvervelse inden for Fællesskabet anses for at være blevet pålagt moms i Østrig.
- 39 Et lignende retligt spørgsmål behandles i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 593/2008 af 17. juni 2008 om lovvalgsregler for kontraktlige forpligtelser (Rom I). I henhold til artikel 3, stk. 5, i denne forordning afgøres spørgsmål om eksistens og gyldighed af parternes samtykke til, at en bestemt lov skal anvendes, efter bestemmelserne i artikel 10, 11 og 13. I henhold til artikel 10, stk. 1, i denne forordning er spørgsmål om eksistensen og gyldigheden af en aftale eller en aftalebestemmelse underlagt den lov, der ville finde anvendelse i henhold til denne forordning, hvis aftalen eller bestemmelsen var gyldig.
- 40 Selv om denne forordning – som det allerede fremgår af forordningens artikel 1, stk. 1 – »i særdeleshed ikke [finder] anvendelse på spørgsmål vedrørende skat, told eller på administrative anliggender«, ville tanken bag denne ordning eventuelt kunne anvendes analogt på det retlige spørgsmål, der skal tages stilling til her. Hvis det lægges til grund, at selskabet M s.r.o. gyldigt er udpeget som afgiftspligtig person (hvilket sagsøgeren netop går ud fra), ville fakturaudstedelsen

i henhold til momsdirektivets artikel 219a, nr. 2), skulle bedømmes i henhold til østrigsk ret. Hvis der (kun; jf. dog første præjudicielle spørgsmål) lægges østrigsk ret til grund, opfylder fakturaudstedelsen imidlertid ikke betingelserne for udpegelse af selskabet M s.r.o. som afgiftspligtig person. Dette ville kunne føre til den konklusion, at den fiktive erhvervelse inden for Fællesskabet anses for ikke at være blevet pålagt moms i Østrig.

ARBEJDSDOKUMENT