

Mål C-247/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

20 april 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Verwaltungsgerichtshof (Österrike)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

8 april 2021

Klagande:

Luxury Trust Automobil GmbH

Motpart:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Saken i det nationella målet

Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Gemenskapsinterna förvärv av varor – Trepårtstransaktion – Utseende av mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatt – Uppgifter i fakturan – Justering – Villkor – Retroaktiv verkan – Fakturering – Tillämpliga bestämmelser

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Ska artikel 42 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt jämförd med artikel 197.1 c i detta direktiv (i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010) tolkas så, att det även är fråga om ett utseende av mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatt när fakturan, på vilken inget

- mervärdesskattebelopp anges, innehåller följande uppgift: ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt”?
- 2) Om den första frågan besvaras nekande,
 - a) Kan en sådan uppgift i fakturan i efterhand justeras med giltig verkan (genom uppgiften: ”gemenskapsintern trepartstransaktion enligt artikel 25 UStG. Skyldigheten att betala mervärdesskatt övergår på mottagaren”)?
 - b) Krävs det för att en justering ska ha giltig verkan att mottagaren har tagit emot den justerade fakturan?
 - c) Får justeringen retroaktiv verkan från tidpunkten för utfärdandet av den ursprungliga fakturan?
 - 3) Ska artikel 219a i direktiv 2006/112/EG (i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 och rättelsen i EUT L 299/46 av den 17 november 2010) tolkas så, att det är bestämmelserna om fakturering i den medlemsstat vars bestämmelser skulle vara tillämpliga om en ”förvärvare” (ännu) inte i fakturan utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten som ska tillämpas, eller är det bestämmelserna i den medlemsstat vars bestämmelser skulle vara tillämpliga om utseendet av ”förvärvaren” som betalningsskyldig för mervärdesskatten antas vara giltigt som ska tillämpas?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 40, 41, 42, 141, 197, 219a [och 226.]11 och 11a

Anförda nationella bestämmelser

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG 1994) i den lydelse som var tillämplig år 2014 (BGBl. I nr 112/2012)

Artikel 25

”Trepertstransaktion

Definition

Artikel 25. 1) En trepartstransaktion föreligger när tre näringsidkare i tre olika medlemsstater genomför transaktioner där föremålet för transaktionen transporteras direkt från den första leverantören till den sista förvärvaren och de villkor som anges i punkt 3 är uppfyllda. Detta gäller även när den sista

förvärvaren är en juridisk person som inte är näringsidkare eller inte förvärvar varan för sin näringsverksamhet.

Platsen för det gemenskapsinterna förvärvet vid trepartstransaktioner

2) Det gemenskapsinterna förvärvet i den mening som avses i artikel 3.8 andra meningen anses vara beskattat när näringsidkaren (förvärvaren) visar att det föreligger en trepartstransaktion och att denne har fullgjort sin deklarationsskyldighet enligt punkt 6. Om näringsidkaren inte fullgör sin deklarationsskyldighet, upphör undantaget från skatteplikt med retroaktiv verkan att gälla.

Undantag från skatteplikt vid gemenskapsinterna förvärv av varor

3) Gemenskapsinterna förvärv är undantagna från mervärdesskatt på följande villkor:

- a) Näringsidkaren (förvärvaren) har inte hemvist eller säte i landet, men är registrerad för mervärdesskatt inom gemenskapen.
- b) Förvärvet äger rum i syfte att därefter tillhandahålla en leverans från näringsidkaren (förvärvaren) inom landet till en näringsidkare eller en juridisk person vilken är registrerad för mervärdesskatt i landet.
- c) De förvärvade varorna härrör från en annan medlemsstat än den där näringsidkaren (förvärvaren) är registrerad för mervärdesskatt.
- d) Förfoganderätten över de förvärvade varorna går direkt över från den första näringsidkaren eller första förvärvaren till den sista förvärvaren (mottagaren).
- e) Skatten ska enligt punkt 5 betalas av mottagaren.

Fakturering genom förvärvaren

4) Faktureringen ska göras i enlighet med bestämmelserna i den medlemsstat från vilken förvärvaren driver sitt företag. Om leveransen äger rum från förvärvarens fasta driftställe är lagstiftningen i den medlemsstat tillämplig där det fasta driftstället är beläget. Om köparen, på vilken skyldigheten att betala skatt övergår, gör en avräkning medelst självfakturering ska faktureringen göras utifrån bestämmelserna i den medlemsstat där leveransen genomförs.

Om bestämmelserna i denna federala lag är tillämpliga på faktureringen ska fakturan dessutom innehålla följande uppgifter:

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

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

Betalningsskyldig för mervärdesskatt

5) Vid en trepartstransaktion ska skatten betalas av mottagaren av den skattepliktiga leveransen om den faktura som förvärvaren har utfärdat överensstämmer med led 4.

Förvärvarens skyldigheter

6) För att uppfylla sin deklarationsskyldighet i den mening som avses i led 2 ska näringsidkaren lämna följande uppgifter i sammanställningen:

- Det inhemska registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket näringsidkaren har utfört det gemenskapsinterna förvärvet och den efterföljande leveransen av varorna.
- Registreringsnumret för mervärdesskatt för mottagaren av den efterföljande leverans som näringsidkaren utfört, vilket denne har tilldelats i den medlemsstat till vilken varorna har försänts eller transporterats.
- För var och en av dessa mottagare: den totala ersättning som uppburits för de leveranser som näringsidkaren har utfört i den medlemsstat till vilken varorna har försänts eller transporterats. Dessa belopp ska anges för det kvartal under vilket den skatt som ska betalas har uppkommit.

Mottagarens skyldigheter

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

Artikel 3

”Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv

8) Ett gemenskapsinternt förvärv anses ha utförts i den medlemsstat i vilken varan befinner sig när transporten eller försändelsen avslutas. Om förvärvaren använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt gentemot leverantören som denne tilldelats av en annan medlemsstat, anses förvärvet ha utförts i den medlemsstaten till dess att förvärvaren visar att förvärvet har beskattats i den medlemsstat som anges i första meningen. För det fall detta styrks är 16 § tillämplig analogt.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden är ett bolag med begränsat ansvar med säte i Österrike. Dess affärsverksamhet omfattar gränsöverskridande förmedling och försäljning av lyxbilar.
- 2 År 2014 köpte bolaget flera fordon från en leverantör i Förenade kungariket och sålde dessa vidare till ett företag med säte i Tjeckien (M s.r.o.). De tre berörda företagen uppgav de registreringsnummer för mervärdesskatt som de hade erhållit från den stat där de hade sitt säte. Fordonen levererades direkt från leverantören i Förenade kungariket till mottagaren i Tjeckien, men transporten genomfördes på bolagets initiativ. I de tre fakturorna från bolaget (samtliga från mars 2014) uppgavs mottagarens tjeckiska registreringsnummer, bolagets österrikiska registreringsnummer och leverantörens brittiska registreringsnummer. Samtliga fakturor innehöll hänvisningen ”gemenskapsintern trepartstransaktion som är undantagen från skatteplikt”. Någon mervärdesskatt angavs inte i fakturorna (endast ”fakturabelopp netto”, även i köpeavtalen angavs – såsom framgår av handlingarna i målet – endast en ”köpeskilling netto”). I sammanställningen för månaden mars 2014 angav bolaget för dessa varuleveranser den tjeckiska mottagarens registreringsnummer för mervärdesskatt och anmälde dessutom att det var frågan om en trepartstransaktion.
- 3 Det tjeckiska företaget M s.r.o. klassificeras som ”missing trader” av den tjeckiska skattemyndigheten. Den tjeckiska skattemyndigheten kunde inte nå företaget och det har inte deklarerat och betalat någon mervärdesskatt för trepartstransaktionerna i Tjeckien. Under den period som de omtvistade leveranserna genomfördes var M s.r.o. skyldig att betala mervärdesskatt i Tjeckien.
- 4 Genom beslut av den 25 april 2016 fastställde skattemyndigheten mervärdesskatten för bolaget för år 2014. I motiveringen uppgav skattemyndigheten – med hänvisning till en rapport om skattemyndighetens prövning – att bolagets tre fakturor till det tjeckiska bolaget M s.r.o. inte innehöll några uppgifter om att skyldigheten att betala mervärdesskatt hade övergått på mottagaren (artikel 25.4 UStG 1994). Det är således frågan om en ”misslyckad trepartstransaktion”, vilken inte kan korrigeras i efterhand. På grund av användningen av det österrikiska registreringsnumret för mervärdesskatt ska det enligt artikel 3.8 UStG 1994 antas föreligga ett gemenskapsinternt förvärv i Österrike.
- 5 Bundesfinanzgericht ogillade bolagets överklagande av detta beslut, varpå bolaget överklagade denna dom till Verwaltungsgerichtshof.
- 6 I motiveringen uppgav Bundesfinanzgericht dessutom att bolaget har justerat de tre fakturorna genom handlingar av den 23 maj 2016 som innehöll hänvisningar till att skyldigheten att betala mervärdesskatt hade övergått på mottagaren.

- 7 Bestämmelserna om trepartstransaktioner är inte nödvändigtvis tillämpliga om det föreligger sådana faktiska omständigheter som avses i artikel 25.1 UStG 1994. Tvärtom har förvärvaren (den förmedlande näringsidkaren i en trepartstransaktion) rätt att välja om denne vill tillämpa reglerna om trepartstransaktioner med avseende på en viss leverans. Valmöjligheten måste utövas i enlighet med de krav som uppställs i lag när transaktionen genomförs. Om förvärvaren vill uppnå att det gemenskapsinterna förvärvet är undantaget från skatteplikt i destinationsmedlemsstaten och att skyldigheten att betala mervärdesskatt för leveransen övergår på mottagaren, krävs det att de uppgifter som avses i artikel 25.4 UStG 1994 anges i fakturan. Bolagets fakturering är bristfällig, eftersom det saknas en hänvisning i de omtvistade fakturorna till att den sista förvärvaren ska betala mervärdesskatten.
- 8 Om förvärvarens faktura inte uppfyller de materiella kraven i artikel 25.4 UStG 1994 är artikel 25 UStG 1994 inte tillämplig. I en sådan situation ska kedjetransaktionen behandlas i enlighet med de allmänna bestämmelserna.
- 9 Bolaget har visat att det har upprättat handlingar som justerar de omtvistade ursprungliga fakturorna och sedan försökt att skicka dessa till det tjeckiska företaget. Någon bevisning för att det tjeckiska företaget faktiskt har mottagit de justerade fakturorna har emellertid inte inletts, vilket innebär att bolaget inte har uppfyllt sin bevisbörda.
- 10 Eftersom de felaktiga fakturorna således inte har justerats ansåg Bundesfinanzgericht inte att frågan huruvida det är möjligt att utnyttja de förenklade bestämmelserna för trepartstransaktionen genom att fakturorna korrigeras i efterhand behövde besvaras. I förevarande mål har någon skatt inte erlagts i destinationsstaten.
- 11 Eftersom fakturorna inte innehåller någon hänvisning till att den sista kunden ska erlägga mervärdesskatten är de förenklade bestämmelserna för trepartstransaktioner inte tillämpliga. Följaktligen ska transaktionerna bedömas med hjälp av bestämmelserna om kedjetransaktioner. Eftersom bolaget har använt sitt österrikiska registreringsnummer för mervärdesskatt har det gjort ett gemenskapsinternt förvärv i Österrike. Förvärvet anses ha utförts i Österrike fram till dess att bolaget styrker att förvärvet har beskattats i destinationslandet Tjeckien. Detta avgörande villkor är inte uppfyllt. Dessutom har bolaget inte någon rätt att dra av ingående mervärdesskatt från det kumulativa gemenskapsinterna förvärvet.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Fråga 1

- 12 Det är obesträtt i förevarande mål att det är frågan om en kedjetransaktion, varvid leveransen från den brittiska leverantören utgör en "leverans med transport".

Således utförde bolaget ett gemenskapsinternt förvärv i Tjeckien. Därefter skedde en ”passiv leverans” från bolaget till M s.r.o. i Tjeckien. Dessutom anses det gemenskapsinterna förvärvet även ha utförts i Österrike enligt artikel 3.8 UStG 1994, eftersom bolaget har använt det österrikiska registreringsnumret för mervärdesskatt. Bolaget gör inte gällande att det gemenskapsinterna förvärvet eller den efterföljande passiva leveransen har beskattats i Tjeckien.

- 13 Målet rör beskattningen i Österrike enligt artikel 3.8 UStG 1994, det vill säga påförandet av ytterligare skatt vid ett (fiktivt) gemenskapsinternt förvärv på grund av att det österrikiska registreringsnumret för mervärdesskatt har använts. Denna mervärdesskatt medför en ekonomisk börda för bolaget, eftersom det inte har någon avdragsrätt (se EU-domstolens dom av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 och C-539/08).
- 14 Det gemenskapsinterna förvärvet enligt artikel 3.8 UStG 1994 anses vara beskattat enligt artikel 25.2 UStG 1994 när näringsidkaren (förvärvaren) visar att det föreligger en trepartstransaktion och att denne har fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET enligt artikel 25.6 UStG 1994. Det är obestriddt i förevarande mål att bolaget har fullgjort sin deklARATIONSSKYLDIGHET.
- 15 Huruvida det är frågan om en trepartstransaktion ska fastställas enligt artikel 25.1 UStG 1994. Av de villkor som föreskrivs där är det enbart omtvistat huruvida de villkor till vilka hänvisas i artikel 25.3 UStG 1994 är uppfyllda.
- 16 Enligt artikel 25.3 UStG 1994 (som reglerar situationer i vilka den tredje parten i trepartstransaktionen – det vill säga mottagaren – har sitt säte i Österrike) är den gemenskapsinterna transaktionen särskilt undantagen från mervärdesskatteplikt om skatten enligt artikel 25.5 UStG 1994 ska betalas av mottagaren (artikel 25.3 e UStG 1994). För detta krävs i sin tur enligt artikel 25.5 UStG 1994 att den faktura som förvärvaren har utfärdat överensstämmer med punkt 4.
- 17 Enligt artikel 25.4 UStG 1994 ska fakturan särskilt innehålla en uttrycklig hänvisning till att det föreligger en gemenskapsintern trepartstransaktion och att den sista förvärvaren ska betala skatten.
- 18 De fakturor som bolaget har utfärdat uppfyllde inte detta krav, eftersom de visserligen hänvisar till en trepartstransaktion, men inte innehåller någon hänvisning till att den sista förvärvaren ska betala skatten. Mot denna bakgrund skulle det inte uppkomma någon fiktiv beskattning av det gemenskapsinterna förvärvet i Österrike om enbart nationell rätt beaktas.
- 19 Inte heller enligt artikel 42 i direktivet ska artikel 41.1 i direktivet (enligt vilken det även föreligger ett gemenskapsinternt förvärv i den medlemsstat vars registreringsnummer för mervärdesskatt har använts) tillämpas, i synnerhet när mottagaren har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197. I artikel 197.1 c föreskrivs i detta hänseende endast att fakturan måste ha upprättats i enlighet med kapitel 3 avsnitten 3–5. Verwaltungsgerichtshof utgår från att det är frågan om ett ”utseende” som betalningsskyldig för

mervärdesskatten i den mening som avses i artikel 42.1 i direktivet när fakturan innehåller den uppgift som anges i artikel 226.11a i direktivet ("uppgiften omvänd betalningsskyldighet").

- 20 I bolagets ursprungliga faktura saknades emellertid just denna uppgift som krävs enligt direktivet ("uppgiften omvänd betalningsskyldighet").
- 21 Hänvisningen i bolagets ursprungliga fakturor grundas uppenbarligen på en felaktig sammanblandning av uppgiften avseende en "gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt" med den om omvänd betalningsskyldighet vid en trepartstransaktion. I sammanställningen betecknades emellertid bolagets leveranser i formellt hänseende entydigt som trepartstransaktioner.
- 22 Enligt skäl 7 i rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering bör vissa krav på vilka uppgifter som ska anges på fakturor ändras för att möjliggöra bättre skattekontroll och införa en mer enhetlig behandling av gränsöverskridande leveranser eller tillhandahållanden. Detta talar för ett strikt iakttagande av reglerna om fakturering, i synnerhet vad gäller den uppgift som krävs enligt artikel 226.11a i direktivet: "uppgiften omvänd betalningsskyldighet" – som förutsättning för att kunna utnyttja den förmån som föreskrivs (i det här aktuella fallet att bestämmelserna om trepartstransaktioner blir tillämpliga).
- 23 Syftet med kravet på att denna uppgift ska anges i fakturan vid trepartstransaktioner är särskilt att den sista förvärvaren vid en gemenskapsintern trepartstransaktion lätt och entydigt kan utläsa att vederbörande är skyldig att betala skatten. Detta syfte skulle även kunna vara uppfyllt genom den här aktuella faktureringen, framför allt om det beaktas att någon mervärdesskatt inte anges i fakturan, utan att beloppet uttryckligen betecknas som "fakturabelopp netto". Vidare skulle även kunna beaktas att skatteintäkterna bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga konsumtionen sker (i förevarande fall således inte Österrike, se EU-domstolens dom av den 27 september 2007, Albert Collée, C-146/05, punkt 37).
- 24 Mot denna bakgrund förefaller det inte uteslutet att de ursprungliga uppgifterna i fakturan skulle kunna uppfylla de unionsrättsliga kraven när det gäller utseendet av mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatt (se även EU-domstolens dom av den 18 maj 2017, Litdana, C-624/15, punkt 21 i vilken uppgifter i fakturan som inte stämde överens med direktivets lydelse – emellertid utan att domstolen själv behandlade denna fråga – inte i sig antogs medföra hinder mot en tillämpning av den särskilda ordningen). I sådana fall skulle emellertid villkoren vara uppfyllda för att den fiktiva gemenskapsinterna transaktionen ska anses vara beskattad i Österrike.

Fråga 2

- 25 Om den första frågan besvaras nekande, uppkommer den ytterligare frågan huruvida en sådan uppgift i en faktura kan justerat med giltig verkan.
- 26 EU-domstolen har i sin dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, punkt 49, slagit fast att medan artikel 42 a i direktivet anger det materiella villkoret för att ett förvärv av det slag som är aktuellt i det nationella målet ska anses vara föremål för mervärdesskatt enligt artikel 40 i samma direktiv, anger artikel 42 b i direktivet hur beskattningen i destinationsmedlemsstaten ska bevisas. Sistnämnda regler ska betraktas som formella skyldigheter.
- 27 Ett av de materiella villkoren enligt artikel 42 a är således att mottagaren av leveransen enligt artikel 197 i direktivet har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten. En sådan hänvisning återfinns även i artikel 141 e i direktivet. Detta utseende av mottagaren som betalningsskyldig för mervärdesskatten ska enligt artikel 197.1 c göras i fakturan.
- 28 I samband med avdragsrätten ska fakturor betraktas som formella villkor. Fakturor kan i allmänhet justeras, varvid justeringen får retroaktiv verkan för det år då den ursprungliga fakturan upprättades (se EU-domstolens dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14). Även om mervärdesskatt har fakturerats felaktigt kan fakturor justeras om fakturautställaren visar att denne var i god tro eller fullständigt och i god tid har undanröjt risken för skattebortfall (se EU-domstolens dom av den 2 juli 2020, SC Terracult, C-835/18, punkterna 27 och 28).
- 29 Emellertid uppkommer frågan huruvida en sådan justeringsmöjlighet även föreligger med avseende på ett materiellt villkor. Därvid ska det även betraktas att det inte föreligger någon skyldighet att tillämpa bestämmelserna om trepartstransaktioner. De beskattningsbara personerna kan även bestämma sig för att inte tillämpa dessa förenklingsåtgärder (se generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-580/16, särskilt fotnot 15). En justering av fakturan utgör således inte enbart en rent formell åtgärd, utan medför att andra bestämmelser blir tillämpliga (avseende förmånliga trepartstransaktioner istället för vanliga kedjetransaktioner). Om fakturan emellertid kan justeras med giltig verkan kan detta även medföra att den fiktiva gemenskapsinterna transaktionen ska anses vara beskattad i Österrike.
- 30 I detta sammanhang uppkommer i förevarande mål den ytterligare frågan huruvida det är tillräckligt att fakturautställaren justerar fakturan och skickar den till mottagaren, eller om det för att justeringen av fakturan ska få giltig verkan även krävs att mottagaren har tagit emot denna faktura. Slutligen är det inte klarlagt huruvida en justering av fakturan i en sådan situation – i enlighet med domen i målet Senatex – får retroaktiv verkan för den tidpunkt då den ursprungliga fakturan utfärdades eller först får verkan för den period under vilken fakturan justerades. Om denna justering av fakturan inte får retroaktiv verkan skulle en

justering som gjorts år 2016 inte beaktas i förevarande mål som rör mervärdesskatt för år 2014.

Fråga 3

Enligt artikel 25.4 UStG 1994 ska faktureringen (i allmänhet) göras i enlighet med bestämmelserna i den medlemsstat från vilken förvärvaren driver sitt företag. I förevarande mål driver förvärvaren (det vill säga bolaget) sitt företag från Österrike, vilket innebär att faktureringen enligt artikel 25.4 UStG 1994 ska bedömas enligt österrikisk rätt.

- 31 Bolaget gör emellertid gällande att tjeckisk rätt och inte österrikisk rätt ska vara tillämplig med avseende på undantaget från skatteplikt för den gemenskapsinterna transaktionen i Tjeckien. Enligt tjeckisk rätt föreskrivs nämligen, till skillnad från österrikisk rätt, att betalningsskyldigheten för mervärdesskatten går över på mottagaren (M s.r.o.), även då fakturan inte innehåller någon hänvisning till omvänd skattskyldighet. Istället är det – enligt de uppgifter som bolaget har lämnat – tillräckligt med en hänvisning i fakturan att det är frågan om en trepartstransaktion (huruvida dessa uppgifter om tjeckisk rätt är korrekta har hittills inte prövats).
- 32 Enligt artikel 42 a i direktivet är bestämmelsen om fiktiva gemenskapsinterna förvärv i artikel 41.1 i direktivet bland annat inte tillämplig om mottagaren inte har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatten i enlighet med artikel 197. I artikel 197.1 c föreskrivs i sin tur att fakturan ska ha upprättats i enlighet med kapitel 3 avsnitten 3–5.
- 33 Enligt artikel 219a.1 i direktivet (i dess lydelse enligt direktiv 2010/45/EU och rättelsen av den tyska språkversionen i EUT L 299/46, 17.11.2010) ska fakturering i princip omfattas av de tillämpliga reglerna i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts i enlighet med bestämmelserna i avdelning V.
- 34 Den faktura som bolaget ska utfärda hänför sig till den ”passiva” leveransen från bolaget till M s.r.o. Denna leverans utförs i Tjeckien, vilket innebär att tjeckisk rätt är tillämplig enligt den allmänna bestämmelsen.
- 35 Enligt artikel 219a.2 i direktivet ska faktureringen under vissa omständigheter göras i enlighet med österrikisk rätt, eftersom bolaget i egenskap av leverantör har sitt säte i Österrike och inte är etablerat i Tjeckien. För detta krävs emellertid dessutom att mervärdesskatten ska betalas av ”förvärvaren”.
- 36 I förevarande mål ska det inledningsvis antas att med ”förvärvaren” i detta sammanhang inte avses ”förvärvaren” i den mening som avses i artikel 25 UStG 1994, nämligen den ”mellanliggande” parten (förmedlaren) i trepartstransaktionen, utan mottagaren (i förevarande mål således M s.r.o.). Därvid ska det emellertid beaktas att M s.r.o. inte är betalningsskyldigt för mervärdesskatt

redan från början, utan på sin höjd om bolaget utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatt. Ett sådant utseende ska göras i fakturan.

- 37 Om de uppgifter som bolaget har anfört (såsom redan angetts ovan har de ännu inte prövats i materiellt hänseende) är korrekta, skulle uppgifterna i fakturan kunna medföra att mottagaren med giltig verkan har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta skulle enligt artikel 219a.2 i direktivet innebära att faktureringen ska bedömas enligt österrikisk rätt, eftersom mottagaren med giltig verkan har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatt. Enligt österrikisk rätt är det emellertid inte i sig tillräckligt med en hänvisning till en trepartstransaktion för att mottagaren med giltig verkan ska anses ha utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatt, vilket i sin tur innebär att tjeckisk rätt blir tillämplig.
- 38 För att bryta detta cirkelresonemang skulle den lagstiftning som är tillämplig på faktureringen kunna fastställas i överensstämmelse med den lagstiftning som var tillämplig innan fakturan utfärdades (oberoende av denna). I så fall skulle tjeckisk rätt vara tillämplig på faktureringen. Enligt de argument som bolaget har anfört har M s.r.o. enligt tjeckisk rätt med giltig verkan utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta skulle dessutom kunna medföra att det fiktiva gemenskapsinterna förvärvet ska anses vara beskattat i Österrike.
- 39 En liknande rättsfråga behandlas i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 593/2008 av den 17 juni 2008 om tillämplig lag för avtalsförpliktelser (Rom I). Enligt artikel 3.5 i denna förordning ska frågor om förekomsten och giltigheten av parternas samtycke till att en viss lag ska vara tillämplig avgöras enligt bestämmelserna i artiklarna 10, 11 och 13. Enligt artikel 10.1 i denna förordning ska förekomsten och giltigheten av ett avtal eller en bestämmelse i ett avtal avgöras enligt den lag som skulle tillämpas enligt denna förordning, om avtalet eller bestämmelsen var giltig.
- 40 Även om denna förordning – vilket redan slås fast i artikel 1.1 i förordningen – ”i synnerhet inte [ska] tillämpas på skattefrågor, tullfrågor och förvaltningsrättsliga frågor” skulle detta resonemang kunna tillämpas analogt på den rättsliga fråga som ska bedömas i förevarande mål. Med utgångspunkt i att M s.r.o. med giltig verkan har utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatt (vilket särskilt bolaget utgår från) skulle faktureringen enligt artikel 219a.2 i direktivet bedömas enligt österrikisk rätt. Om man utgår från (endast; se emellertid den första frågan) österrikisk rätt uppfyller faktureringen emellertid inte villkoren för att M s.r.o. ska ha utsetts som betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta skulle kunna medföra att det fiktiva gemenskapsinterna förvärvet inte ska anses vara beskattat i Österrike.