



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. CRUZ VILLALÓN
fremsat den 21. juni 2012¹

Sag C-587/10

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
mod
Finanzamt Plauen**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Moms — levering inden for Fællesskabet — kædetransaktioner — afslag på afgiftsfritagelse på grund af manglende anførelse af erhververens momsregistreringsnummer«

I – Indledning

1. Bundesfinanzhof har i den foreliggende sag forelagt flere spørgsmål for Domstolen angående fortolkningen af direktiv 77/388/EØF² inden for rammerne af en sag, der omhandler lovligheden af en afgørelse truffet af de tyske afgiftsmyndigheder, hvorefter en afgiftspligtig leverandør fik afslag på fritagelsen i artikel 28c, punkt A, litra a), i pågældende direktiv om leveringer inden for Fællesskabet.

2. Det særlige ved denne sag er, at den omtvistede levering udgør en del af en kædetransaktion med to på hinanden følgende salg og én enkelt transport inden for Fællesskabet. Begrundelsen for afslaget på afgiftsfritagelse er, at den første leverandør, som er en tysk virksomhed, ikke havde anført momsregistreringsnummeret på den amerikanske virksomhed, som erhvervede varerne af denne, men derimod nummeret på den anden erhverver af varerne, som er en finsk virksomhed.

3. Den foreliggende sag giver Domstolen anledning til at videreføre sin allerede omfattende retspraksis i forbindelse med afgiftsfritagelse for leveringer inden for Fællesskabet, idet den får mulighed for at præcisere omfanget af de beføjelser, som medlemsstaterne indrømmes i medfør af første sætningsled i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, med hensyn til fastsættelsen af de nødvendige betingelser for at sikre »en korrekt og enkel anvendelse« af fritagelsen, såvel som at »hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug«.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder (herefter »sjette direktiv«).

II – Retsforskrifter

A – EU-lovgivningen: sjette direktiv

4. I henhold til artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv anses for afgiftspligtig person »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«. I henhold til nævnte stk. 2 er de »former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, [...] alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. [...]«.

5. Sjette direktivs artikel 22 indeholder, i den affattelse der følger af samme direktivs artikel 28h, en række forpligtelser for de afgiftspligtige personer ved indenlandsk virksomhed.

6. Således bestemmes det i artikel 22, stk. 1, litra c), første og tredje led, at »medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for, at man med et registreringsnummer kan identificere: – enhver afgiftspligtig person, bortset fra de i artikel 28a, stk. 4, omhandlede afgiftspligtige personer, der i indlandet foretager levering af goder eller tjenesteydelser, som giver den pågældende fradragsret [...] – enhver afgiftspligtig person, der i indlandet foretager erhvervelser inden for Fællesskabet af goder med henblik på transaktioner, der falder ind under de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, og som han udfører i udlandet«.

7. Det fremgår af artikel 22, stk. 3, litra a), at, »enhver afgiftspligtig person er forpligtet til at sørge for, at der udstedes en faktura [...] for levering af goder eller tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer. Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes sørge for, at der [...] udstedes en faktura [...] for levering af goder foretaget på de i artikel 28c, punkt A, fastsatte betingelser«. I henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), skal momsregistreringsnummeret anføres i pågældende faktura.

8. I overensstemmelse med artikel 22, stk. 8, kan »medlemsstaterne [...] 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«.

9. Sjette direktiv indeholder et afsnit XVIa med overskriften »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«, som blev indført ved direktiv 91/680, og som omfatter artikel 28a-28m.

10. I sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), bestemmes, at der ligeledes skal svares merværdiafgift af »erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person [...]«.

11. Ifølge artikel 28a, stk. 3, forstås »ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode [...] erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen«.

12. I artikel 28b, punkt A, stk. 1, bestemmes det, at »stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder anses for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes«. Imidlertid præciseres det i stk. 2, at »med forbehold af stk. 1 anses stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder, som omhandlet i artikel 28a, stk. 1, litra a), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, dersom erhververen ikke godtgør, at der er pålagt denne erhvervelse afgift efter stk. 1. [...]«.

13. Ifølge artikel 28c, punkt A, litra a), er leveringer inden for Fællesskabet afgiftsfritaget efter følgende betingelser:

»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. [...]

B – Nationale bestemmelser

14. En – i henhold til § 4, nr. 1, litra b), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter, herefter »UStG«)³ afgiftsfri – levering inden for Fællesskabet foreligger i henhold til UStG's § 6a, stk. 1, første punktum, når en levering opfylder følgende betingelser: »1) Den erhvervsdrivende eller erhververen har forsendt eller transporteret genstanden for leveringen til det øvrige fællesskabsområde. 2) Erhververen er a) en erhvervsdrivende, som har erhvervet genstanden for leveringen til sin virksomhed, b) en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende eller ikke har erhvervet genstanden for leveringen til sin virksomhed, eller c) i tilfælde af levering af et nyt køretøj tillige enhver anden erhverver. 3) Erhvervelsen af genstanden for leveringen for så vidt angår erhververen i en anden medlemsstat er omfattet af lovgivningen om omsætningsafgift«. I henhold til UStG's § 6a, stk. 3, skal den erhvervsdrivende bevise, at disse betingelser er opfyldt.

15. I § 17c, stk. 1, i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (bekendtgørelse til gennemførelse af UStG, herefter »UstDV«)⁴ bestemmes det, at ved leveringer inden for Fællesskabet skal en erhvervsdrivende inden for bekendtgørelsens anvendelsesområde bogføringsmæssigt kunne godtgøre, at betingelserne for afgiftsfritagelsen er opfyldt, »herunder godtgøre erhververens momsregistreringsnummer«.

III – Faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16. Sagsøgeren og appellanten Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (herefter »VSTR«) er moderselskab for et tysk selskab med hjemsted i Tyskland.

17. I november 1998 solgte sidstnævnte selskab to stenknusemaskiner til den amerikanske virksomhed ATLANTIC International Trading Co. (herefter »ATLANTIC«). ATLANTIC havde et forretningssted i Portugal, men var ikke momsregistreret i nogen EU-medlemsstat.

18. Den sælgende virksomhed anmodede ATLANTIC om at oplyse sit momsregistreringsnummer, og sidstnævnte svarede, at maskinerne var blevet videresolgt til en virksomhed med hjemsted i Finland, og oplyste ved samme lejlighed momsregistreringsnummeret på den pågældende finske virksomhed. Den tyske sælger kontrollerede rigtigheden af denne oplysning.

19. Hvad angår transporten af maskinerne skal det præciseres, at et speditønsfirma, som ATLANTIC havde engageret, afhentede disse på den tyske virksomheds hjemsted den 14. december 1998 og transportererede dem over land til Lübeck (Tyskland), hvorfra de tre dage senere blev afskibet til Finland.

3 – BGBI. 1993 I, s. 565.

4 – BGBI. 1999 I, s. 1308.

20. Den tyske virksomhed udstedte en faktura uden moms til ATLANTIC, hvorpå den finske virksomheds momsregistreringsnummer var anført.

21. Den sælgende virksomheds moderselskab, VSTR, behandlede leveringen af maskinerne som afgiftsfri i sin momsangivelse for 1998. Den tyske afgiftsmyndighed (Finanzamt Plauen) fandt derimod, at fritagelsen ikke kunne finde anvendelse i dette tilfælde, idet ATLANTIC som erhverver ikke havde benyttet noget momsregistreringsnummer fra bestemmelsesmedlemsstaten eller fra nogen anden medlemsstat.

22. VSTR indbragte denne afgørelse for Finanzgericht i første instans og har appelleret Finanzgerichts dom, hvorved søgsmålet blev forkastet. I forbindelse med denne appelsag ved Bundesfinanzhof har VSTR gjort gældende, at den tyske myndigheds begrundelse for at give afslag på afgiftsfritagelsen er i strid med sjette direktiv. Den tyske myndighed er derimod af den opfattelse, at medlemsstaterne kan betinge indrømmelsen af den pågældende afgiftsfritagelse af, at erhververen er i besiddelse af et momsregistreringsnummer i en medlemsstat, jf. § 17c, stk. 1, i UStDV.

23. I betragtning af, at der hersker tvivl om fortolkningen af de betingelser, der kan opstilles for anvendelsen af afgiftsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, har Bundesfinanzhof forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

- »1) Tillader Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, at medlemsstaterne lægger til grund, at der alene foreligger en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, når den afgiftspligtige via bogføringen kan godtgøre erhververens momsregistreringsnummer?
- 2) Er det relevant for besvarelsen af dette spørgsmål,
 - om erhververen er en virksomhed med hjemsted i et tredjeland, der ganske vist har sendt genstanden for leveringen til en anden medlemsstat inden for rammerne af en kædetransaktion, men som ikke er momsregistreret i nogen medlemsstat, og
 - om den afgiftspligtige har godtgjort, at erhververen har afgivet en afgiftsangivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet?»

IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen

24. Den præjudicielle forelæggelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 15. december 2010.

25. Italien, Tyskland, VSTR og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

26. Under retsmødet, der blev afholdt den 7. marts 2012, blev der afgivet mundtlige indlæg af repræsentanterne for VSTR, den tyske regering og Kommissionen.

V – Analyse af de præjudicielle spørgsmål

A – Indledende spørgsmål: identifikation af en levering inden for Fællesskabet i en kædetransaktion

27. De af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål vedrører anvendelsen af den i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, omhandlede fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet.

28. I nævnte bestemmelse opstilles tre betingelser for, at en transaktion kan betegnes som en momsfri levering inden for Fællesskabet: overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode, fysisk flytning af goderne fra en medlemsstat til en anden samt erhververens status som afgiftspligtig person (eller som ikke-afgiftspligtig juridisk person, »som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes«).

29. Den første af disse tre betingelser (overdragelse af rådighedsretten over goderne fra VSTR til ATLANTIC) er ikke på noget tidspunkt blevet betvivlet, og alle Bundesfinanzhofs spørgsmål omhandler den tredje betingelse (erhververens status som afgiftspligtig person).

30. Ikke desto mindre skal der indledningsvis foretages en kort præcisering angående den anden betingelse (transport inden for Fællesskabet), idet den foreliggende sag er kendetegnet ved det særlige forhold, at den levering, om hvis afgiftspligt der hersker tvivl, er en del af en kædetransaktion bestående af to på hinanden følgende salgstransaktioner – først fra et tysk selskab til et nordamerikansk selskab og derefter fra dette til et finsk selskab – men kun én transport inden for Fællesskabet, nemlig fra Tyskland til Finland.

31. I dommen i sagen EMAG Handel Eder af 6. april 2006 blev det fastslået, at i tilfælde som det foreliggende, dvs. »såfremt to på hinanden følgende leveringer af de samme goder, som foretages mod vederlag mellem afgiftspligtige personer, der optræder i denne egenskab, giver anledning til en og samme forsendelse inden for Fællesskabet eller en og samme transport inden for Fællesskabet af disse goder, kan denne forsendelse eller transport kun omfatte én af disse to leveringer, der som den eneste fritages for afgift i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit«⁵.

32. I den foreliggende sag er det således nødvendigt indledningsvis at fastslå, hvilken af de to på hinanden følgende leveringer transporten kan omfatte, dvs. hvilken af de to leveringer der vil kunne anses for en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, såfremt de øvrige betingelser i øvrigt er opfyldt.

33. Sjette direktiv indeholder ingen regler herom, men i dommen i sagen Euro Tyre Holding af 16. december 2010 blev det fastslået, at der ved afgørelsen af, hvilken transaktion transporten inden for Fællesskabet skal tilskrives, når der som her er tale om kædetransaktioner, skal »foretages en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder«⁶. Det tilkommer retten i hovedsagen at foretage denne bedømmelse af omstændighederne.

34. Bundesfinanzhof lader som udgangspunkt ikke til at være i tvivl om, at transporten i den foreliggende sag skal tilskrives den første levering, dvs. den, hvor sælgeren er den tyske virksomhed VSTR, og erhververen er den amerikanske virksomhed ATLANTIC⁷, og denne vurdering afkræftes efter min opfattelse ikke af den nævnte retspraksis.

35. Den foreliggende sag minder om den, der blev forelagt i sagen Euro Tyre Holding, idet den første erhverver af goderne overtog retten til at råde over disse på den medlemsstats område, hvor den første levering fandt sted (Tyskland)⁸, og over for sælgeren tilkendegav sin hensigt om at transportere dem til en anden medlemsstat, hvor den anden levering skulle finde sted⁹. Den eneste forskel ligger i, at ATLANTIC i den foreliggende sag ikke identificerede sig med sit eget momsregistreringsnummer, og i dommen i sagen Euro Tyre Holding blev dette nævnt blandt de forhold, der skal tages i betragtning under de foreliggende omstændigheder¹⁰. Uanset de betragtninger, der senere vil blive fremført (i forbindelse med besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål) angående dette forholds betydning for at kunne anse leveringen for en afgiftsfritaget levering inden for Fællesskabet, mener jeg – i forbindelse med disse indledende betragtninger – ikke, at anførelsen af erhververens identifikationsnummer er tvingende nødvendig for at kunne tilskrive transporten en bestemt levering.

5 — Sag C-245/04, Sml. I, s. 3227, præmis 45.

6 — Sag C-430/09, Sml. I, s. 13335, præmis 44.

7 — Det fremgår ikke af sagsakterne, at Finanzgericht, som behandlede sagen i første instans, skulle have haft en anden holdning hertil.

8 — Dommen i sagen Euro Tyre Holding, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 32.

9 — Dommen i sagen Euro Tyre Holding, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 33.

10 — Dommen i sagen Euro Tyre Holding, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 45. »Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor den første erhverver, som har fået ret til som ejer at råde over godet i den medlemsstat, hvor den første levering fandt sted, tilkendegiver sin hensigt om at transportere dette gode til en anden medlemsstat og identificerer sig med sit merværdiafgiftsregistreringsnummer, der er udstedt af sidstnævnte medlemsstat, skal transporten inden for Fællesskabet tilskrives den første levering på den betingelse, at retten til som ejer at råde over godet blev overført til den anden erhverver i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten inden for Fællesskabet«. Jf. ligeledes præmis 35.

36. I sagen Euro Tyre Holding blev anførelsen af erhververens identifikationsnummer i den medlemsstat, hvor den anden levering fandt sted, anvendt som objektivt indicium for, at den første erhverver allerede fra tidspunktet for erhvervelsen havde til hensigt at sælge goderne i denne anden medlemsstat¹¹. Derimod er et sådant indicium muligvis ikke tvingende nødvendigt i den foreliggende sag, for så vidt Bundesfinanzhof anser det for godtgjort på grundlag af andre objektive beviselementer¹², at den anden overdragelse af retten til som ejer at råde over goderne har fundet sted på bestemmelsesmedlemsstatens område efter transporten inden for Fællesskabet, som i så tilfælde skulle tilskrives den første levering.

B – *Det første præjudicielle spørgsmål*

37. Med sit første spørgsmål forelægger Bundesfinanzhof Domstolen sin tvivl om, hvorvidt medlemsstaterne kan gøre fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet betinget af, at leverandøren via bogføringen godtgør erhververens momsregistreringsnummer.

38. Som allerede nævnt er anvendelsen af denne afgiftsfritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, underlagt opfyldelsen af tre betingelser. I henhold til fast retspraksis¹³ er disse betingelser udtømmende, og blandt dem findes ikke nogen betingelse, som omhandler – i det mindste ikke udtrykkeligt – anførelsen af erhververens momsregistreringsnummer.

39. I Collée-dommen af 27. september 2007 har Domstolen fastslået, at »en national foranstaltning, som i det væsentlige gør retten til momsfrigørelse af en levering inden for Fællesskabet betinget af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften«. Følgelig skal afgiftsfritagelsen altid indrømmes, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, også selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. En modsat konklusion er kun mulig, »såfremt tilsidesættelsen af visse formelle betingelser har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt«¹⁴.

40. Den tyske regering har anført, at kravet om, at sælgeren skal anføre erhververens momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten, ikke udgør en ny materiel betingelse, som afviger fra betingelserne i artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, men at der er tale om et ufravigeligt bevisinstrument hvad angår den tredje betingelse, nemlig vedrørende erhververens status som afgiftspligtig person.

41. Medlemsstaterne skulle i så tilfælde have beføjelse til at indføre dette krav om godtgørelse i medfør af første sætningsled i samme artikel 28c, punkt A, i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne indrømmer denne fritagelse »på betingelser, som [...] fastsætte[s] for at sikre en korrekt og enkel anvendelse [heraf] og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug«. Deres krav om angivelse af momsregistreringsnummer kunne ligeledes baseres på artikel 22, stk. 8, hvorefter de kan »fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig«. Ifølge den tyske regering opfyldes betingelsen om, at erhververen skal være en afgiftspligtig person, »der optræder i denne egenskab«, kun, hvis denne identificeres med et momsregistreringsnummer, der er tildelt af den medlemsstat, som er bestemmelsessted for goderne.

42. Som jeg vil redegøre for i det følgende, tillægges identifikationsnummeret gennem sjette direktiv en grundlæggende rolle i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet, idet det på markant vis letter afgiftsmyndighedernes kontrol med disse.

11 — Jf. i denne henseende dommen i sagen Euro Tyre Holding, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 33-39.

12 — Dommen i sagen Euro Tyre Holding, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

13 — Jf. dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos, Sml. I, s. 7797, præmis 70.

14 — Sag C-146/05, Sml. I, s. 7861, præmis 29 og 31.

43. Uanset ovenstående mener jeg imidlertid ikke, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, kan fortolkes på en sådan måde, at der alene foreligger en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, såfremt erhververens momsregistreringsnummer er blevet anført. For det første afhænger statussen som afgiftspligtig person ikke af, om det nævnte nummer er blevet anført, og der er intet til hinder for at godtgøre det på anden vis (1). For det andet kan tilsidesættelsen af kravet i sjette direktiv om anførelse af momsregistreringsnummeret ikke føre til en ændring i momsordningen (2). Endelig vil en sådan fortolkning indebære en krænkelse af princippet om momsneutralitet, som ikke er tilladt i henhold til retspraksis (3).

1. Statussen som afgiftspligtig person er ikke afhængig af, om der er anført et skattemæssigt identifikationsnummer. Denne status vil muligvis kunne godtgøres ved hjælp af andre objektive oplysninger

44. Momsregistreringsnummeret opstod i forbindelse med indførelsen af ordningen for moms inden for Fællesskabet, hvis primære formål som bekendt består i sikre, at betalingen af afgiften sker i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af godet finder sted. For at sikre en korrekt anvendelse af ordningen var det nødvendigt at identificere visse afgiftspligtige personer med et individuelt nummer, der angav den medlemsstat, hvori nummeret var blevet tildelt, samt hvilken type transaktioner vedkommende udførte [sjette direktivs artikel 22, stk. 1, litra c), d) og e)]. På denne måde udgør identifikationsnummeret, som anført af Kommissionen, en forkortet angivelse af den afgiftspligtige persons momsstatus, hvilket letter afgiftsmyndighedernes kontrol med transaktioner inden for Fællesskabet.

45. Med dette for øje pålægges den afgiftspligtige person gennem sjette direktivs artikel 22 en forpligtelse til i sine fakturaer at nævne det identifikationsnummer, hvorunder vedkommende har foretaget leveringen af goderne eller ydelserne, og det nummer, som vedkommendes kunde har anvendt i forbindelse med den pågældende transaktion [artikel 22, stk. 3, litra b)], samt til at indgive en kvartalsvis oversigt »over de momsregistrerede erhververe, som vedkommende har leveret goder til efter bestemmelserne i artikel 28c, punkt A, litra a) og d), samt over momsregistrerede modtagere ved de transaktioner, der er omhandlet i femte afsnit« [artikel 22, stk. 6, litra b)].

46. Reglen i sjette direktivs artikel 28b, stk. 2, har ligeledes til formål at lette afgiftsmyndighedernes kontrol, idet det bestemmes heri, at såfremt erhververen ikke godtgør, at erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder som omhandlet i artikel 28a, stk. 1, litra a), har været afgiftsbelagt på »det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes« (artikel 28b, stk. 1), anses erhvervelsen for foretaget på »den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen«¹⁵.

47. Såvel forpligtelserne i artikel 22 som reglen i artikel 28b, stk. 2, i sjette direktiv er imidlertid instrumenter til præventiv afgiftskontrol, som har til formål at hindre erhververens manglende betaling af afgift. Det kan ikke udledes af disse, at statussen som afgiftspligtig person udelukkende opnås gennem tildeling af et identifikationsnummer, eller at anførelsen af dette nummer skulle være den eneste måde, hvorpå det kan godtgøres, at erhververen har medvirket i transaktionen i sin egenskab af afgiftspligtig person. Følgelig kan den manglende opfyldelse af denne forpligtelse ikke udelukke sælgeren fra den afgiftsfritagelse, han har ret til.

48. Først og fremmest skal der erindres om, at statussen som afgiftspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, ikke er betinget af nogen former for formaliteter eller af, at der fremlægges noget bestemt dokument, men at den udelukkende er betinget af udøvelsen af »en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Set i lyset af den nævnte bestemmelses ordlyd skal statussen som afgiftspligtig person således anses for en forudgående og rent faktisk status, som hverken er betinget af tildeling eller anvendelse af momsregistreringsnummeret.

15 — Denne regel fuldendes i samme artikel 28b, stk. 2, idet dens andet afsnit indeholder en mekanisme til hindring af dobbelt afgiftspålæggelse.

49. Ovenstående påstand er fuldt ud forenelig med den væsentlige funktion, som sjette direktiv giver identifikationsnummeret i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet, sådan som det tidligere er blevet belyst. Ganske vist indebærer forpligtelserne i henhold til sjette direktivs artikel 22, at anførelsen af momsregistreringsnummeret er den almindelige – og sågar mest korrekte – metode til at godtgøre statussen som afgiftspligtig person, men det betyder ikke, at sælgeren ikke kan anvende andre »objektive elementer«¹⁶ til at bevise, at erhververen har medvirket med en sådan status¹⁷. Den foreliggende sag er et godt eksempel på disse om end særlige tilfælde, hvor sælgeren uden at anføre erhververens identifikationsnummer beviser, at vedkommende har handlet inden for rammerne af en økonomisk aktivitet, at retten til at råde over goderne er blevet overdraget til vedkommende, samt at der har været tale om en transport inden for Fællesskabet, og således fremlægger tilstrækkelige oplysninger til, at afgiftsmyndighederne i de to berørte medlemsstater kan foretage kontrol af transaktionen.

50. Det kan derfor ikke uforbeholdent fastslås, at tilsidesættelsen af forpligtelsen til på fakturaen og i de kvartalsvise oversigter at anføre erhververens identifikationsnummer skulle gøre det umuligt »at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser [for anerkendelse af fritagelsen] er opfyldt«¹⁸. En sådan tilsidesættelse kan i givet fald føre til sanktioner, men ikke til en ændring af momsordningen.

2. Tilsidesættelsen af kravet i sjette direktivs artikel 22 om anførelse af identifikationsnummeret kan ikke føre til en ændring i momsordningen

51. På området for momsfradragsret er der i retspraksis allerede opstillet et princip om, at tilsidesættelsen af de formelle forpligtelser i sjette direktivs artikel 22 ikke kan være til hinder for anerkendelsen af denne ret, såfremt de materielle krav til dens opståen er opfyldt.

52. I Dankowski-sagen¹⁹, som netop omhandlede anerkendelsen af denne fradragsret, bestod problemstillingen i, at fakturaerne på den ene side var forsynet med tjenesteyderens identifikationsnummer, men at dette nummer var blevet tildelt automatisk af de polske afgiftsmyndigheder, uden at vedkommende havde indgivet en ansøgning om momsregistrering. Tjenesteyderen havde således tilsidesat sin forpligtelse til at anmelde påbegyndelsen af sin virksomhed som afgiftspligtig (sjette direktivs artikel 22, stk. 1). Domstolen fastslog i sin dom, at »uanset betydningen af en sådan registrering for, at momssystemet skal kunne fungere korrekt, kan en afgiftspligtig persons tilsidesættelse af denne forpligtelse ikke rejse tvivl om en anden afgiftspligtig persons fradragsret i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2. Sjette direktivs artikel 22, stk. 1, fastsætter nemlig kun en forpligtelse for afgiftspligtige personer til at anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af deres virksomhed, men tillader på ingen måde medlemsstaterne, såfremt en anmeldelse ikke indgives, at udskyde udøvelsen af fradragsretten indtil det tidspunkt, hvor den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner faktisk påbegyndes, eller at fratage den afgiftspligtige denne ret«²⁰.

53. Efter min opfattelse afspejler denne dom tydeligt, at de formelle forpligtelser i artikel 22 og de materielle betingelser for anerkendelsen af fradragsretten (eller fritagelsesretten som i den foreliggende sag) fungerer på forskellige niveauer, hvorfor tilsidesættelsen af førstnævnte forpligtelser ikke kan danne grundlag for en ændring af den materielle momsordning.

16 — Jf. Teleos-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 40.

17 — Som bevis på ovenstående kan ligeledes anføres bestemmelserne i artikel 18, stk. 1, i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 77, s. 1), hvori det bestemmes, at »medmindre leverandøren har fået andet oplyst, kan vedkommende tage kundens status som afgiftspligtig person for givet, når kunden er etableret i Fællesskabet: a) hvis kunden har meddelt leverandøren sit personlige momsregistreringsnummer [...], b) hvis kunden endnu ikke har modtaget et personligt momsregistreringsnummer, men meddeler leverandøren, at vedkommende har ansøgt om at få et, såfremt leverandøren får enhver anden dokumentation [...]«.

18 — Collée-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 31.

19 — Dom af 22.12.2010, sag C-438/09, Sml. I, s. 14009.

20 — Dankowski-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 33 og 34 og den deri nævnte retspraksis.

54. På den anden side ligger det klart, at selv om pligten til at oplyse erhververens momsregistreringsnummer påhviler leverandøren, kan han udelukkende opfylde sin forpligtelse, hvis erhververen har givet ham denne oplysning. I det omfang leverandøren handler i god tro og træffer enhver rimelig foranstaltning, der står i hans magt, for at sikre, at en transaktion, som han foretager, ikke fører til deltagelse i afgiftssvig, vil det således ikke være logisk at straffe leverandøren for en tilsidesættelse, som er afledt af erhververens manglende samarbejdsvilje og i sidste ende af dennes tilsidesættelse af pligten til at være i besiddelse af et momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten. Dette princip om, at en virksomheds tilsidesættelse af en formel forpligtelse ikke i afgiftsmæssig forstand kan være til skade for en anden virksomhed, findes ligeledes i Dankowski-dommen, nævnt i fodnote 19, og dommen i sagen Euro Tyre Holding, nævnt i fodnote 6²¹.

3. Princippet om afgiftsneutralitet kan kun fraviges i tilfælde af sager om svig

55. Endelig vil afslag på afgiftsfritagelse til fordel for en leverandør, der ikke har anført erhververens momsregistreringsnummer, indebære en risiko for dobbelt afgiftspåleggelse, selv i de tilfælde, hvor samtlige objektive elementer peger i retning af, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet i sjette direktivs forstand, og under alle omstændigheder vil der være tale om en omfordeling af afgiftsbeføjelserne, hvilket i begge tilfælde er i strid med princippet om momsneutralitet.

56. Som bekendt sikrer dette princip, »at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig«²². I forbindelse med denne virksomhed skal den afgiftspligtige således aflastes helt for den moms, vedkommende skylder eller har erlagt gennem momsfradragsordningen. I forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet sikres den nævnte neutralitet ved hjælp af territorialitetsprincippet, hvorefter momsopkrævningen tilkommer den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af godet finder sted. Som fastslået i retspraksis muliggør denne mekanisme en nøjagtig fordeling af indtægterne fra moms på transaktioner inden for Fællesskabet, og »sikrer en klar afgrænsning af de berørte medlemsstaters fiskale suverænitet«²³.

57. Hvis leverandøren gives afslag på fritagelsen med ovennævnte begrundelse i en situation, hvor momsen opkræves i Tyskland, men erhververen anmelder transaktionen i bestemmelsesmedlemsstaten (Finland), vil der således være tale om en dobbelt afgiftspåleggelse, som vil være klart i strid med dette neutralitetsprincip. Det fremgår af artikel 21 i forordning (EF) nr. 1777/2005²⁴, at »den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport, og hvor der er foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet [...] udøver sin kompetence til at pålægge moms, uanset den momsbehandling af transaktionen, der er foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt«. Som jeg allerede har bemærket i mit forslag til afgørelse i R-sagen²⁵, vil en eventuel tilbagebetaling af den moms, der i den foreliggende sag er erlagt i Tyskland, ikke være egnet til at forhindre en dobbeltbeskatning, men kun til at afbøde virkningerne heraf, når først den har fundet sted, hvorfor den ikke synes at være tilstrækkelig til at garantere princippet om afgiftsneutralitet.

58. På den anden side vil det forhold, at varernes oprindelsesland (Tyskland) undlader at indrømme afgiftsfritagelse, under alle omstændigheder indebære, at denne stat opkræver moms, selv om der ikke består noget afgiftskrav for staten, eftersom det af selve logikken ved ordningen for transaktioner inden for Fællesskabet følger, at det er det land, hvor godet forbruges (Finland), som fuldt ud oppebærer afgiften. Selv når der ikke foreligger en dobbelt afgiftspåleggelse (hvis det for eksempel ikke lykkes Finland at opkræve momsen), vil der således fortsat være tale om en omfordeling af afgiftsbeføjelserne, som er i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

21 — Dankowski-dommen, præmis 36: »En tjenesteyders eventuelle tilsidesættelse af forpligtelsen i medfør af sjette direktivs artikel 22, stk. 1, kan således ikke rejse tvivl om fradragsretten [...] for aftageren af tjenesteydelserne«. Jf. ligeledes i denne retning dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 37 og 38.

22 — Jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19.

23 — Dommen i sagen EMAG Handel Eder, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 40.

24 — Rådets forordning af 17.10.2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 288, s. 1).

25 — Fremsat den 29.6.2010, punkt 64. Dom af 7.12.2010, sag C-285/09, Sml. I, s. 12605.

59. Det fremgår af fast retspraksis, at de foranstaltninger, medlemsstaterne kan træffe i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet og for at »hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug«, hverken må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, eller anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet²⁶.

60. En foranstaltning, hvorefter det som betingelse for at indrømme fritagelsen kræves, at leverandøren har anført erhververens momsregistreringsnummer, vil således ud fra det ovenstående have en virkning, som er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, og vil dermed også være i strid med bestemmelserne i sjette direktiv.

61. Domstolen har ganske vist anerkendt, at dette princip ikke er uforbeholdent, og at det kan fraviges i tilfælde af svig eller ond tro. Nærmere bestemt fastslår Domstolen i den nævnte R-dom, at principperne om afgiftsneutralitet og beskyttelse af den berettigede forventning »ikke gyldigt [kan] påberåbes af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til afgiftssvig og har bragt det fælles momssystemets virkemåde i fare«²⁷. Ligeledes fremgår det af dommen, at proportionalitetsprincippet »ikke er til hinder for, at en leverandør, som medvirker til svig, efterfølgende tilpligtes at erlægge momsen på den levering inden for Fællesskabet, som han har foretaget, for så vidt som dennes medvirken i svigen er et afgørende forhold, som skal tages i betragtning ved prøvelsen af en national foranstaltnings proportionalitet«²⁸.

62. Omstændighederne i R-sagen afviger imidlertid betydeligt fra omstændighederne i den foreliggende sag. I R-sagen deltog R som leverandør i transaktioner inden for Fællesskabet og udstedte falske fakturaer til en række fiktive købere, mens han skjulte de faktiske modtageres identitet, for at disse kunne unddrage sig betalingen af moms i bestemmelsesmedlemsstaten. Der var således tale om et klart tilfælde af afgiftssvig, hvorved sagen adskiller sig fra den foreliggende sag, hvor der ikke lader til at foreligge omstændigheder af denne art. Såfremt den nationale ret, som er kompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder, fastslår, at VSTR, sådan som det kan udledes af de af parterne fremførte oplysninger, kun har anført den finske virksomheds identifikationsnummer på fakturaen, men ikke har skjult, at det var ATLANTIC, som havde erhvervet goderne, er der ikke grundlag for at anvende undtagelsen i retspraksis fra R-dommen og dermed heller ikke for at give afslag på fritagelsen.

63. Medlemsstaterne kan nemlig ikke ensidigt fravige de grundlæggende principper i det fælles momssystem, når der ikke foreligger sådanne tilfælde af svig som omhandlet i R-dommen. Domskonklusionen i den pågældende sag er udtrykkeligt baseret på, at der foreligger en svigagtig adfærd fra leverandørens side. Ifølge dommen er det i lyset af proportionalitetsprincippet relevant, at »dennes medvirken i svigen er et afgørende forhold« (præmis 53), hvorefter det bemærkes, at leverandørens medvirken til en sådan svig skal have været forsætlig og have bragt det fælles momssystemets virkemåde i fare.

64. Kort sagt blev der med R-dommen indført en undtagelse til princippet om afgiftsneutralitet, som ikke kan udvides til andre tilfælde end det deri omhandlede. En fravigelse af princippet om afgiftsneutralitet af rent præventive årsager, når leverandøren har haft mulighed for at godtgøre, at han ikke har handlet svigagtigt, er ikke en hensigtsmæssig foranstaltning, som kan begrundes i retspraksis.

4. Forslag til afgørelse vedrørende det første præjudicielle spørgsmål

65. På baggrund af det ovenstående må der drages den konklusion, at anerkendelsen af statussen som afgiftspligtig – hvad enten det sker på et overordnet plan eller for at fastslå, om afgiftsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet finder anvendelse – i henhold til sjette direktiv ikke er betinget af anførelsen af et momsregistreringsnummer, men at den udelukkende er betinget af udøvelsen af en økonomisk virksomhed, hvis eksistens er svær at afvise i den foreliggende sag²⁹.

26 — Jf. Collée-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 26.

27 — R-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 54.

28 — R-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 53.

29 — Ud fra beskrivelsen af de solgte goder (to stenknusemaskiner) må det antages, at disse ikke er møntet på et »personligt forbrug«, som udelukker, at der foreligger en »økonomisk virksomhed« som omhandlet i direktivet.

66. Leverandørens tilsidesættelse af sin pligt til at anføre erhververens momsregistreringsnummer i forbindelse med en transaktion inden for Fællesskabet kan føre til sanktioner, og hvis det bevises, at han har deltaget i en svigagtig transaktion, kan det med støtte i R-dommen ligeledes føre til afslag på afgiftsfritagelsen for den pågældende levering inden for Fællesskabet. Begge foranstaltninger indgår i et hensigtsmæssigt system til bekæmpelse af svig.

67. Omvendt ville det være uhensigtsmæssigt, hvis enhver tilsidesættelse af formelle forpligtelser, hvor der ikke foreligger en svigagtig adfærd, skulle medføre en fuldstændig forvandling af dynamikken i leveringerne inden for Fællesskabet og en ensidig forskydning af afgiftsbeføjelserne mod en medlemsstat, som ellers ikke har kompetence hertil.

C – Det andet præjudicielle spørgsmål

68. I sit andet spørgsmål har Bundesfinanzhof nævnt to forskellige forhold, som hver især kan have betydning for besvarelsen af det første spørgsmål.

1. Det andet spørgsmåls første led

69. Første led af dette andet spørgsmål vedrører navnlig den mulige indvirkning af det forhold, at erhververen er en virksomhed med hjemsted i et tredjeland, der har sendt genstanden for leveringen fra én medlemsstat til en anden inden for rammerne af en kædetransaktion, men som ikke er momsregistreret i nogen medlemsstat.

70. Efter min opfattelse kan dette spørgsmål kun besvares benægtende. Som Kommissionen med rette har bemærket, sondres der i ingen af de for sagen relevante bestemmelser mellem, om erhververen har hjemsted i en medlemsstat eller i et tredjeland.

71. Det forhold, at erhververen er en virksomhed med hjemsted i et tredjeland og ikke er momsregistreret, svarer til de tilfælde, hvor erhververen mangler et momsregistreringsnummer eller blot ikke har anført et sådant. De eneste forhold, der har relevans for besvarelsen af spørgsmålet, er den manglende anførelse af det nævnte identifikationsnummer, uanset årsagen hertil, samt hvorvidt der foreligger en svigagtig adfærd.

2. Det andet spørgsmåls andet led

72. Endelig har den forelæggende ret spurgt, om det har betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, at den afgiftspligtige har godtgjort, at erhververen har afgivet en afgiftsangivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet.

73. Efter min opfattelse er dette spørgsmål kun relevant, hvis det som i det foreliggende tilfælde konkluderes, at anerkendelsen af en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet ikke kan være betinget af, at den afgiftspligtige person via bogføringen godtgør erhververens momsregistreringsnummer.

74. Med udgangspunkt i denne konklusion må formålet med dette sidste spørgsmål være at afklare, om anerkendelsen af afgiftsfritagelsen alternativt kan betinges af, at leverandøren godtgør, at erhververen i bestemmelsesmedlemsstaten har angivet erhvervelsen inden for Fællesskabet.

75. I forelæggelseskendelsen anføres som begrundelse for dette spørgsmål den »sammenhæng«, der i henhold til fast retspraksis skal være mellem en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet og en beskattet og afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet.

76. Det fremgår netop af retspraksis, at »levering inden for Fællesskabet af et gode og erhvervelsen heraf inden for Fællesskabet i realiteten udgør én og samme økonomiske transaktion«, og at »enhver erhvervelse inden for Fællesskabet, som er afgiftsbelagt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goder afsluttes i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, [således modsvares] af en levering, som i henhold til samme direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, er afgiftsfritaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes«³⁰.

77. Dette betyder, at den afgiftsfri levering og den beskattede erhvervelse er knyttet til hinanden og udgør en helhed for så vidt angår fordelingen af afgiftsbeføjelser mellem medlemsstaterne og dermed også for så vidt angår det princip om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det fælles moms-system³¹. Det lader imidlertid ikke til, at følgerne af denne tilknytning kan være så omfattende, at der for at indrømme afgiftsfritagelse for leveringen kan kræves et bevis – fra leverandøren – på, at erhververen har momsangivet erhvervelsen i bestemmelsesmedlemsstaten. Et sådant krav findes nemlig ikke i sjette direktiv, og af samme grunde som fremført i forbindelse med kravet om identifikationsnummer, ville det være i strid med princippet om afgiftsneutralitet og samtidig udgøre en u hensigtsmæssig foranstaltning.

78. For så vidt angår princippet om afgiftsneutralitet må det atter fastslås, at den uadskillelighed, der kendetegner leveringen og erhvervelsen inden for Fællesskabet, ikke kan udgøre en betingelse for oprindelsesmedlemsstatens og bestemmelsesmedlemsstatens udøvelse af deres respektive afgiftsbeføjelser.

79. Dette princip er for så vidt angår det modsatte tilfælde knæsat i den allerede nævnte artikel 21 i forordning nr. 1777/2005, hvorefter den medlemsstat, hvortil varerne ankommer, »udøver sin kompetence til at pålægge moms, uanset den momsbehandling af transaktionen, der er foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt«. Det fremgår af denne bestemmelse, at opkrævningen i bestemmelsesmedlemsstaten skal finde sted, uden at det er nødvendigt at efterprøve, om der i oprindelsesstaten er indrømmet fritagelse, men i den nævnte Teleos-dom lader det til, at Domstolen har ønsket at udvide denne tanke til det modsatte tilfælde, idet den fastslår, at »inden for rammerne af overgangsordningen vedrørende erhvervelse og levering inden for Fællesskabet er det for at sikre en forskriftsmæssig opkrævning af momsen nødvendigt, at de kompetente afgiftsmyndigheder undersøger, om hver enkelt af betingelserne for erhvervelse inden for Fællesskabet samt for fritagelse af den modsvarende levering er opfyldt. Selv om køberens fremlæggelse af en angivelse vedrørende erhvervelse inden for Fællesskabet således kan udgøre et indicium for, at goderne faktisk er udført fra leveringsmedlemsstaten, kan en sådan angivelse imidlertid ikke anses for at have en afgørende betydning som bevis for en moms-fritaget levering inden for Fællesskabet«³².

80. Ganske vist ville en angivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten eliminere den problemstilling vedrørende oprindelsen, som fremføres i den foreliggende sag, idet en sådan angivelse efter al sandsynlighed ville medføre, at det erhvervende selskab ville få tildelt et momsregistreringsnummer i den pågældende medlemsstat.

81. Men på trods heraf kan hverken det manglende bevis på, at transaktionen er blevet angivet i bestemmelsesmedlemsstaten, eller den manglende anførelse af erhververens identifikationsnummer i sig selv føre til et afslag på afgiftsfritagelsen for leveringen. Navnlig virker kravet om godtgørelse af, at erhvervelsen inden for Fællesskabet er blevet angivet i bestemmelsesstaten, u hensigtsmæssigt.

30 — Dommen i sagen EMAG Handel Eder, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 29, og Teleos-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 23 og 24.

31 — Jf. i denne henseende Teleos-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 25.

32 — Præmis 71.

82. I den nævnte R-dom fastslås det, at afsendelsesmedlemsstaten principielt er forpligtet til af afslå afgiftsfritagelse til fordel for leverandøren »i særlige tilfælde, hvor der er alvorlig grund til at antage, at den erhvervelse inden for Fællesskabet, der modsvarer den omhandlede levering, vil kunne unddrages betaling af moms i bestemmelsesmedlemsstaten«³³, men som nævnt omhandler dette en situation, hvor der er tale om svig.

83. Følgelig mener jeg ikke, at anerkendelsen af den afgiftsfritagelse, der gælder for en levering inden for Fællesskabet, kan betinges af, at leverandøren godtgør, at erhververen har afgivet en afgiftsangivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten.

VI – Forslag til afgørelse

84. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare anmodningen om en præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof (Tyskland) således:

- »1) Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter tillader ikke, at medlemsstaterne betinger anerkendelsen af en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet af, at den afgiftspligtige person via bogføringen kan godtgøre erhververens momsregistreringsnummer.
- 2) Det har ingen betydning for ovenstående spørgsmål, at erhververen er en virksomhed med hjemsted i et tredjeland, der ganske vist har sendt genstanden for leveringen fra én medlemsstat til en anden inden for rammerne af en kædetransaktion, men som ikke er momsregistreret i nogen medlemsstat.

I henhold til direktiv 77/388 må medlemsstaterne ikke betinge anerkendelsen af en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet af, at den afgiftspligtige person godtgør, at erhververen har afgivet en afgiftsangivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten.«

33 — Præmis 52.